

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

**ULUSLARARASI BOYUTUYLA VERGİ
İNCELEMELERİ**

DOKTORA TEZİ

Cansu DAĞ BEREKET

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK

ARALIK 2021

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

**ULUSLARARASI BOYUTUYLA VERGİ
İNCELEMELERİ**

DOKTORA TEZİ

Cansu DAĞ BEREKET

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK

ARALIK 2021

ÖNSÖZ

Gerek Vergi Hukuku gerekse Maliye alanlarında sıklıkla üzerinde durulan vergi incelemeleri müessesesi bu çalışmada mümkün mertebe genel hatlarıyla ele alınmıştır. Çalışmanın başlığından da anlaşılacağı üzere temel saik Türkiye uygulamasının ortaya konulmasının ardından bu uygulamanın uluslararası uygulama ve çalışmalarla ne derece uyumlu olduğunun tespit edilmesidir.

Müessesenin çok fazla konu ile ilişkili olması nedeniyle bilindiği üzere kapsamı geniştir. Türkiye uygulamasının yanı sıra uluslararası boyutun da ele alınması çalışmanın kapsamını daha da genişletmiştir. Hem kapsamın genişliği hem de sıklıkla gerçekleştirilen mevzuat değişiklikleri meşakkat düzeyini arttırmış ve çalışmanın bitirme süresini uzatmış olsa da dileğimiz bu çalışmanın vergi incelemeleriyle ilgili güncel gelişmeleri ve tartışmaları bir bütün olarak görmek isteyen yararlanıcılara fayda sağlamasıdır.

Akademik çalışmaların birbirini beslemesi, güncellemesi, üst üste konulan tuğlalar gibi adım adım bir yapı inşa etmesi literatürün zenginleşmesi için paha biçilemez niteliktedir. Konumuz özelinde nasıl ki Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan tarafından hazırlanan ve 1979 yılında yayımlanan “Vergi İncelemesi” eseri, seneler sonra 1994 yılında yayımlanan Av. Dr. Nezih Şeker’in “Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi” eserinin önsözünde anılmış ise; bu eserlere 2015 yılında yayımladığı “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi” adlı eserinin önsözünde yer veren Dr. Öğr. Üyesi Başar Soydan Hocamı ben de bu vesileyle anmak isterim.

Başta bu çalışmanın ortaya çıkmasında çok büyük emeğe sahip olan ve değerli görüşleri ile önümü aydınlatan tez danışmanım Prof. Dr. Hakan Üzeltürk, desteğini ve yapıcı eleştirilerini benden esirgemeyen Prof. Dr. H. Dilek Yılmazcan ile kıymetli hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Balca Çelener, Dr. Öğr. Üyesi H. Deniz Ege Göktuna ve Dr. Öğr. Üyesi Başar Soydan olmak üzere beni zenginleştiren ve çalışmalarından yararlandığım tüm Hocalarıma ve eser sahiplerine şükranlarımı sunarım.

Benzer süreç ve zorluklardan geçsek de dostluklarını ve fedakarlıklarını benden hiç esirgemeyen, kaynak toplamama ve motive olmama çok kıymetli katkıları bulunan başta Ar. Gör. Ömer Allahverdi, Ezgi Vissing, Nazlı Müge Önder, Dr. Öğr. Üyesi Gülşah Sinem Aydın Ateş, Ar. Gör. Gizem Başoğlu ve Av. Ceren Çakır olmak üzere tüm yakın arkadaşlarıma ve meslektaşlarıma ne kadar teşekkür etsem azdır.

Son olarak, bu çalışmayı kaleme aldığım sürecin başından sonuna her anında yanımda olan; sevgisini, anlayışını, özverisini ve desteğini benden hiç esirgememiş sevgili eşim Av. Yiğit A. Bereket’e ve varlıklarından her daim güç aldığım biricik aileme minnet borçluyum.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
 BÖLÜM 1: GENEL İTİBARIYLA DENETİM, VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ	4
 1. DENETİM.....	4
1.1. Tanımı	4
1.2. Tarihsel Gelişimi	9
1.3. Denetim Türleri.....	12
1.3.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	13
1.3.1.1. Mali Tablo Denetimi.....	13
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi.....	14
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi.....	14
1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim	15
1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	15
1.3.2.1. İç Denetim.....	16
1.3.2.2. Dış Denetim	17
1.4. Denetim Teknikleri	20
1.5. Denetim Yöntemleri.....	22
 2. VERGİ DENETİMİ	24
2.1. Tanımı	25
2.2. Vergi Denetiminin Amaçları.....	27
2.2.1. Mali Amaç	27
2.2.2. Ekonomik Amaç	28
2.2.3. Sosyal Amaç	29

2.2.4. Hukuki Amaç	31
2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri.....	33
2.3.1. Hukuki Bir Denetim Olması.....	33
2.3.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olması	34
2.3.3. Tarafsız Olması.....	34
2.3.4. Dış Denetim Olma Özelliği.....	35
2.3.5. Hesap Denetimini Kapsayan Bir Denetim Olması	36
2.4. Vergi Denetiminin İşlevleri	37
2.4.1. Araştırma- Bulma İşlevi.....	37
2.4.2. Düzeltme İşlevi.....	38
2.4.3. Önleme İşlevi.....	38
2.4.4. Eğitim İşlevi	39
2.5. Vergi Denetim Yöntemleri	39
2.5.1. Yoklama.....	40
2.5.2. Bilgi Toplama.....	49
2.5.3. Arama	58
2.5.4. Vergi İncelemesi.....	69
3. VERGİ İNCELEMESİ	69
3.1. Tanımı	69
3.1.1. Vergi İncelemesi Kavramı	69
3.1.2. Vergi İncelemesine Yakın Kavramlar	74
3.2. Gereksinim Nedenleri ve Amaçları	78
3.3. Hukuki Nitelik.....	80
3.3.1. Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği.....	80
3.3.2. Vergi İnceleme Raporunun Hukuki Niteliği	85
3.3.3. Yükümlü Hakkında Sonuç Doğuran Vergi İnceleme Raporunun Hukuki Niteliği	92
3.4. Kapsamı	94
3.4.1. Konu Bakımından (<i>Ratione Materiae</i>)	94
3.4.2. Kişi Bakımından (<i>Ratione Personae</i>)	95
3.4.3. Zaman Bakımından (<i>Ratione Temporis</i>).....	99
3.4.4. Yer Bakımından (<i>Ratione Loci</i>).....	105

3.5. Vergi İncelemesinin Diğer Denetim Türlerinden Farkları	107
3.5.1. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ve Yoklama ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması.....	107
3.5.2. Beyanname Revizyonu ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması	110
3.5.3. İç Denetim ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması.....	111
3.5.4. Mali Polis Denetimi ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması.....	113
3.5.5. Muhasebe Denetimi ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması	114
3.6. Vergi İncelemesinin Türleri	115
3.6.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından.....	116
3.6.1.1. Tam İnceleme	116
3.6.1.2. Kısa İnceleme	118
3.6.1.3. Sınırlı İnceleme.....	118
3.6.2. İncelemenin Sürekliliği Bakımından	119
3.6.2.1. Sürekli İnceleme	119
3.6.2.2. Devresel İnceleme.....	120
3.6.3. İncelemenin Akışı Bakımından	120
3.6.3.1. Geriye Doğru İnceleme.....	120
3.6.3.2. İleriye Doğru İnceleme	121
3.6.4. Yükümlü Sayısı Bakımından.....	121
3.6.4.1. Toplu İnceleme	121
3.6.4.2. Münferit İnceleme.....	122
3.6.5. İncelemenin Kaynağı Bakımından.....	122
3.6.5.1. Olağan İnceleme	122
3.6.5.2. Olağandışı İnceleme	123
3.6.5.2.1. İhbarlı İnceleme	123
3.6.5.2.2. Karşıt İnceleme (Çapraz Kontrol).....	123
3.7. Vergi İncelemesinde Kullanılan Başlıca Teknikler.....	124
3.7.1. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi.....	124
3.7.2. Randıman İncelemesi	127
3.7.3. Karşıt İnceleme (Çapraz Kontrol)	131
3.7.4. İşletmenin Mali Tablolarının Analizi.....	132
3.8. Vergi İnceleme Sonuçlarına Karşı Başvuru Yolları	135
3.8.1. Uzlaşma	135
3.8.2. Cezada İndirim	142
3.8.3. Dava Yolu.....	144

BÖLÜM 2: TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİ 149

1. VERGİ İNCELEMELERİNİN TARİHÇESİ 149

1.1. Vergi İncelemelerine İlişkin Düzenlemelerin Tarihçesi 149

1.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem..... 149

1.1.2. Büyük Vergi Reformu Öncesi Dönem 151

1.1.3. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Büyük Vergi Reformu 156

1.1.4. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Günümüze Kadar Yapılan Değişiklikler 161

1.2. Vergi İncelemesine Yetkili ve Görevli Birimlerin Tarihçesi 170

1.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem..... 170

1.2.2. 646 sayılı KHK Öncesi Dönem 171

1.2.3. 646 sayılı KHK ve Günümüzde Yetkili Birimler 175

2. VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ YAPI 177

2.1. Vergi İdaresi ve Denetim..... 177

2.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) 178

2.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 182

2.1.3. Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı 187

2.1.4. Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) Başkanlığı 193

2.2. Vergi Müfettişleri ve İncelemeye Yetkili Diğer Elemanlar 196

2.2.1. Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı 196

2.2.2. Defterdarlar, Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar 201

2.2.3. Takdir Komisyonları 202

2.2.4. Vekaleten Görev Yapanların İnceleme Yetkisi 203

2.2.5. İncelemeye Yetkili Olmayan Kişilerce Gerçekleştirilen İncelemeler 204

3. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ DAYANAKLARI, SINIRLARI VE YÜKÜMLÜ HAKLARI 207

3.1. Vergi İncelemesinin Hukuki Dayanakları ve Yükümlü Ödevleri 208

3.1.1. Anayasal Dayanakları 208

3.1.1.1. Devletin Mali Egemenliğine Dayanan Yetki ve Ödevler 209

3.1.1.1.1. Mali Egemenlik 209

3.1.1.1.2. Vergilendirme Yetkisi.....	209
3.1.1.1.3. Bütçe Hakkı	211
3.1.1.1.4. Vergi Ödevi.....	213
3.1.1.2. Vergi İncelemesinin Dayandığı Anayasal İlkeler	215
3.1.1.2.1. Verginin Yasallığı İlkesi	216
3.1.1.2.2. Yasal İdare İlkesi	218
3.1.1.2.3. Verginin Alınması Zorunluluğu İlkesi.....	219
3.1.1.3. Vergi İncelemesinin Gerçekleşmesine Fayda Sağladığı Anayasal Vergilendirme İlkeleri	220
3.1.1.3.1. Verginin Genelliği İlkesi.....	220
3.1.1.3.2. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	223
3.1.1.3.3. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	224
3.1.2. Yasal Dayanakları	226
3.1.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.....	227
3.1.2.2. 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu	229
3.1.3. Vergi İncelemelerine Dair Yükümlü Ödevleri.....	230
3.2. Vergi İncelemesinin Sınırları ve Yükümlü Hakları.....	234
3.2.1. Anayasal ve Uluslararası Hukuktan Kaynaklanan Sınırlar ve Yükümlü Hakları.....	235
3.2.1.1. Vergi İncelemesinin Sınırını Oluşturan İlkeler	235
3.2.1.2. Anayasa ve Uluslararası Hukuktan Kaynaklanan Yükümlü Hakları.....	236
3.2.2. Vergi İncelemesinin Yasal Sınırları ve İncelemeler Bağlamında Yükümlü Hakları.....	237
3.2.2.1. İnceleme Elemanlarının Sorumlulukları	238
3.2.2.1.1. Yükümlülerin Vergi Mahremiyetini İhlal Etmek.....	238
3.2.2.1.2. Hüviyet İbraz Etmek ve İzahat Vermek.....	239
3.2.2.1.3. Yazılı Usule Bağlı Kalmak, Tutanak Hazırlamak ve İlgililere Tutanakların Bir Nüshasını Vermek	240
3.2.2.1.4. Yükümlünün İşlerinde Aksamaya Neden Olmamak ve İş Yerinin Çalışma Düzenine Uygun Davranmak.....	241
3.2.2.1.5. Yükümlülere Hak ve Yükümlülükleri Hakkında Bilgi Vermek	242
3.2.2.1.6. Tarafsız ve Objektif Davranmak.....	243
3.2.2.1.7. İncelemeyi Makul Sürede Tamamlamak	244
3.2.2.1.8. İbraz Edilen veya Aramada El Konulan Defter ve Belgeleri Muhafaza Etmek, İnceleme Sonunda Defter ve Belgeleri Eksiksiz İade Etmek	246
3.2.2.2. İncelemeler Bağlamında Yükümlü Hakları	247
3.2.2.2.1. İnceleme Başlangıcında Yükümlü Hakları	247

3.2.2.2.1.1. Vergi İncelemesi Gerçekleştirecek Olanlardan Kimlik İbrazı İsteme Hakkı	247
3.2.2.2.1.2. İnceleme Mevzuunu Öğrenme Hakkı	248
3.2.2.2.1.3. İncelemeye Başlama Tutanağının Düzenlenmesini ve Bir Örneğinin Tarafına Verilmesini İsteme Hakkı	248
3.2.2.2.2. İnceleme Esnasında Yükümlü Hakları.....	249
3.2.2.2.2.1. İncelemenin İş Yerinde veya Dairede Yapılmasını Tercih Etme Hakkı	249
3.2.2.2.2.2. Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı.....	251
3.2.2.2.2.3. Resmi Çalışma Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı	251
3.2.2.2.2.4. Fiili Envanter Giderlerinin Hazinece Ödenmesini İsteme Hakkı ..	252
3.2.2.2.2.5. İnceleme Tutanağının Düzenlenmesini ve Bir Örneğinin Tarafına Verilmesini İsteme Hakkı	252
3.2.2.2.2.6. İtiraz ve Mülahazaların Tutanakta Yer Almasını İsteme Hakkı	252
3.2.2.2.2.7. Tutanağı İmzalamama Hakkı.....	253
3.2.2.2.2.8. Vergi Mahremiyetinin Korunması Hakkı	254
3.2.2.2.3. İnceleme Bitiminde Yükümlü Hakları.....	255
3.2.2.2.3.1. İncelemenin Sona Erdiğini Belirten Yazı İsteme Hakkı.....	255
3.2.2.2.3.2. Vergi İnceleme Raporlarının İdarenin Düzenleyici İşlemlerine Uygun Olmasını İsteme Hakkı	255
3.2.2.2.3.3. İncelemenin Süresinde Bitirilmesini Talep Etme ve Süresinde Bitirilememesinin Nedenini Öğrenme Hakkı	256
3.2.2.2.3.4. Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğ Edilmesi Zorunluluğu	257
3.2.2.2.3.5. Vergi İncelemesine Dayanan Vergi ve Ceza İhbarnamelerinin Zamanaşımı Süresi İçerisinde Tebliğ Edilmesi Zorunluluğu	259
3.2.2.2.3.6. İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı	259
3.2.2.2.3.7. Adli ve İdari Yollara Başvurma Hakkı	260
3.2.2.2.4. Aramalı İncelemeler Kapsamında Yükümlü Hakları.....	260
3.2.2.2.4.1. Arama Kararı Olmaksızın Aramalı İnceleme Yapılmasına İzin Vermeme ve Arama Kararının Kendisine Gösterilmesini İsteme Hakkı	260
3.2.2.2.4.2. İhbar Sabit Değilse Muhbirin İsminin Bildirilmesini İsteme Hakkı....	261
3.2.2.2.4.3. Aramada Bulunan Defter ve Belgelerin Tutanakla Tespit Edilmesini ve Tutanağın Bir Nüshasını Talep Etme Hakkı.....	261
3.2.2.2.4.4. Arama Çuvallarının Açılmasında Bulunma Hakkı	261

3.2.2.2.4.5. Defter ve Belgelerin İyi Saklanmamasından Doğan Zarar Bakımından Tazminat Hakkı.....	262
3.2.2.2.4.6. Aramalı İncelemenin Bitirilme Süresine Riayet Edilmesi.....	263
3.2.2.2.4.7. Özel Evrakların Geri Alınması Hakkı	263
3.2.2.2.4.8. Defter ve Vesikalar Üzerinde İncelemeler Yapma, Suret ve Kayıt Çıkarma Hakkı.....	264
3.2.2.2.4.9. Beyanname Tanzimi için Gerekli Bilgileri Çıkarabilme Hakkı ile Beyanname Verme Süresinin Uzaması ve Kayıtların Tamamlanması	264
3.2.3. Yürütme Organından Doğan Kaynaklar Bağlamında Yükümlü Hakları ve Vergi İncelemesinin Sınırları.....	265
3.2.3.1. İnceleme Yönetmeliği.....	265
3.2.3.1.1. İnceleme ve İncelemeyle İlgili Hak ve Yükümlülükleri Hakkında Bilgi Alma Hakkı.....	265
3.2.3.1.2. İncelemenin Mahiyetinin Değiştirilme Nedenini Öğrenme Hakkı	266
3.2.3.1.3. Yükümlülerin Hak ve Hukuklarının Gözetilmesini ve Gerekliğinde Lehine Düzeltmelerin Yapılmasını Talep Hakkı	266
3.2.3.1.4. Suç Delili Olmayan Defter ve Belgeleri İnceleme Tamamlandıktan Sonra Geri Alma Hakkı.....	266
3.2.3.1.5. Teslim Edilecek Defter ve Belgeler İçin Teslim Tutanağı Düzenlenmesini İsteme Hakkı	267
3.2.3.1.6. İnceleme Konusu ve Dönemiyle İlgili Olmayan Belgeleri İbraz Etmeme Hakkı	267
3.2.3.1.7. İnceleme Sırasında Temsilci Bulundurma Hakkı	268
3.2.3.1.8. İnceleme Tutanaklarının Taslaklarına Erişim Hakkı	269
3.2.3.2. Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK) Yönetmeliği.....	269
3.2.3.2.1. Dinlenme Hakkı.....	269
3.2.3.2.2. Rapor Özetlerine Erişim Hakkı.....	270
3.2.3.3. Mükellef Hakları Bildirgesi	270
4. VERGİ İNCELEMESİNDE YORUM VE İSPAT KURALLARI	271
4.1. Vergi İncelemelerinde ve Vergi Yasalarının Uygulanmasında Yorum.....	271
4.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Vergi İncelemelerinde Uygulanışı.....	277
4.3. Vergi İncelemelerinde İspat Kurallarının Uygulanışı	281
5. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİ.....	289

5.1. İncelemeye Sevk	289
5.1.1. Risk Analiz Sistemi Verileri Uyarınca Genel Çalışma Planına Dayalı Sevk	290
5.1.2. İdari Birim ve Makamların Talepleri Üzerine Sevk	293
5.1.3. İhbar veya Şikayet Üzerine Sevk	295
5.1.4. Diğer Nedenlerle Sevk.....	298
5.2. İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık	298
5.2.1. Görevlendirilme Süreci ve İşe Başlama	299
5.2.2. İnceleme Hazırlığı.....	301
5.2.2.1. Genel İnceleme Hazırlığı	301
5.2.2.2. Özel İnceleme Hazırlığı	302
5.2.3. İnceleme Dosyasının Oluşturulması.....	303
5.2.4. İnceleme Planının Oluşturulması	304
5.3. İncelemeye Başlanılması.....	305
5.3.1. İnceleme Sürecinde Taraflar ve Temsilciler	305
5.3.2. İncelemeye Başlanması İçin Getirilen Azami Süre.....	306
5.3.3. İncelemenin Başladığı Tarihin Tespiti ve İncelemeye Başlama Tutanağı...	307
5.3.4. İnceleme Yeri	312
5.3.5. Defter ve Belge İbrazi.....	317
5.4. İncelemenin Yürütülmesi ve Sonuçlanması.....	321
5.4.1. Vergilerin Doğruluğunun Araştırılması: Araştırma Aşaması.....	322
5.4.1.1. Somut ve Objektif Deliller.....	323
5.4.2. Vergilerin Doğruluğunun Tespiti: Tutanaklar ve Raporlar.....	324
5.4.2.1. Vergi İnceleme Raporu.....	327
5.4.2.2. Vergi Tekniği Raporu	330
5.4.2.3. Vergi Suçu Raporu.....	335
5.4.2.4. Görüş ve Öneri Raporu	338
5.4.2.5. Genel Durum Raporu	338
5.4.3. Raporların Değerlendirilmesi: Rapor Değerlendirme Komisyonları, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu	339
5.4.4. İncelemenin Sonuçlanması: Vergilerin Doğruluğunun Sağlanması	345
5.4.4.1. İnceleme Bitirilmeden Yapılacak İşlemler	346
5.4.4.2. İnceleme Raporlarının İşleme Konulmak Üzere Gönderilmesi	346
5.4.4.3. Vergi İncelemesinin Sonuçları ve Yapılacak İşlemler.....	347

BÖLÜM 3: ULUSLARARASI ALANDA VERGİ İNCELEMELERİ..... 351

1. İNSAN HAKLARI AVRUPA MAHKEMESİ (İHAM)’NİN VERGİ İNCELEMELERİYLE BAĞLANTILI HUSUSLARA YAKLAŞIMI 351

1.1. İHAM’ın Vergiyle İlgili Uyuşmazlıklara Yaklaşımı..... 352

1.2. İHAS ve T.C. Anayasası Kapsamında Vergi İncelemeleri ile İlgili Haklar..... 354

1.2.1. Mülkiyet Hakkı..... 354

1.2.2. Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı 359

1.2.3. Adil Yargılanma Hakkı..... 367

1.2.4. Seyahat Özgürlüğü 384

1.2.5. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı 387

1.3. İHAS ve T.C. Anayasası Kapsamındaki Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlama Ölçütleri 389

1.3.1. İHAS Bağlamında Sınırlama Ölçütleri..... 390

1.3.2. Anayasa Bağlamında Sınırlama Ölçütleri..... 390

1.3.2.1. Hakkın Özüne Dokunma Yasağı 392

1.3.2.2. Anayasa’nın Sözüne ve Ruhuna Aykırı Olmama 393

1.3.2.3. Demokratik Toplum Düzeninin ve Laik Cumhuriyetin Gerekleri 394

1.3.2.4. Ölçülülük İlkesi..... 395

2. OECD’NİN VERGİ İNCELEMELERİYLE BAĞLANTILI HUSUSLARA YAKLAŞIMI 396

2.1. OECD Tarafından Benimsenen Genel İlkeler..... 398

2.1.1. Vergi Politikalarına İlişkin Genel İlkeler 398

2.1.2. Vergi Denetimine ve Vergi İncelemesine İlişkin Genel İlkeler..... 401

2.2. OECD’nin Vergiyle İlgili Çalışma Yürüttüğü Başlıca Alanlar 402

2.2.1. Haksız Vergi Rekabeti ile Mücadele..... 403

2.2.1.1. Vergi Cennetleri, Kıyı Bankacılığı ve Serbest Bölgeler 404

2.2.1.2. Haksız Rekabete Konu Olan Diğer Tercihli Vergi Rejimleri 407

2.2.2. Transfer Fiyatlandırması..... 410

2.2.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi 414

2.2.4. Elektronik ve Dijital Ticaretin Vergilendirilmesi..... 421

2.2.5. Vergi Suçları ile Mücadele..... 433

2.2.6. Vergi Uyumu ve Denetimi Hususunda İşbirliği Çalışmaları..... 444

2.2.6.1.	Bilgi Değişimi.....	445
2.2.6.1.1.	Talep Üzerine Bilgi Değişimi	449
2.2.6.1.2.	Otomatik Bilgi Değişimi.....	452
2.2.6.1.3.	Kendiliğinden Bilgi Değişimi	456
2.2.6.1.4.	Sektörel Bilgi Değişimi.....	458
2.2.6.2.	Yurtdışında (Sınır Ötesi) Vergi İncelemeleri.....	460
2.2.6.3.	Eşzamanlı Vergi İncelemeleri.....	465
2.2.6.4.	Ortak Vergi İncelemeleri (<i>Joint Audits-JA</i>).....	469
2.3.	OECD Verileri Uyarınca Vergi İdareleri ve Vergi İncelemeleri.....	475
3.	AVRUPA BİRLİĞİ'NİN VERGİ İNCELEMELERİYLE BAĞLANTILI HUSUSLARA YAKLAŞIMI	484
3.1.	Avrupa Birliği Hukuku ve Vergi Politikaları.....	487
3.2.	Avrupa Birliği'nin Vergiyle İlgili Çalışma Yürüttüğü Başlıca Alanlar	492
3.2.1.	Haksız Vergi Rekabeti ile Mücadele.....	493
3.2.2.	Transfer Fiyatlandırması.....	497
3.2.3.	Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	500
3.2.4.	Elektronik ve Dijital Ticaretin Vergilendirilmesi.....	502
3.2.5.	Vergi Suçları ile Mücadele.....	505
3.2.6.	Vergi Uyum ve Denetimi Hususunda İşbirliği Çalışmaları.....	508
3.2.6.1.	Dolaysız Vergilerde İdari İşbirliği	509
3.2.6.2.	KDV Alanında İdari İşbirliği	512
3.2.6.3.	Tüketim Vergilerinde İdari İşbirliği.....	514
3.2.6.4.	Tasarrufların Vergilendirilmesinde İdari İşbirliği.....	516
3.3.	Avrupa Temel Haklar Şartı ve Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası	518
3.4.	Avrupa Birliği'nde Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Düzenlemeler	522
3.4.1.	Avrupa Birliği Tarafından Gerçekleştirilecek Denetimlere İlişkin Avrupa Konseyi Tüzükleri.....	523
3.4.2.	Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (OLAF).....	528
3.4.3.	Fiscalis Programı	532
	DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ.....	537
	KAYNAKÇA	559

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma geliştirme
AYM	: Anayasa Mahkemesi
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
A.Y.	: Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BEPS	: Matrah Erozyonu ve Kâr Kaydırma (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
Bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
CbCR	: Ülke bazlı raporlama (<i>Country-by-Country Reporting</i>)
CCCTB	: Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i>)
CESOP	: Merkezi Elektronik Bilgi Sistemi (<i>Central Electronic System of Payment Information</i>)
CFA	: OECD Mali İşler Komitesi (<i>Committee on Fiscal Affairs</i>)
CK.	: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CTPA	: OECD Vergi Politikaları ve İdaresi Merkezi (<i>Centre for Tax Policy and Administration</i>)
Çev.	: Çeviren
DHV	: Dijital Hizmet Vergisi
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
Dn.	: Dipnot
ECOFIN	: Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi
eFCA	: Merkezi Elektronik Form Uygulaması (<i>Electronic Forms Central Application</i>)
EMCS	: AB Tüketim Hareket ve Kontrol Sistemi (<i>Excise Movement and Control System</i>)
EPPO	: Avrupa Savcılık Ofisi (<i>European Public Prosecutor's Office</i>)
FATF	: Mali Eylem Görev Gücü (<i>Financial Action Task Force</i>)
FNS	: Kaçakçılık Bildirim Sistemi (<i>Fraud Notification System</i>)
FTA	: OECD Vergi İdaresi Forumu (<i>Forum on Tax Administration</i>)
GIP	: OLAF Soruşturma Usulleri Rehberi (<i>Guidelines on Investigation Procedures</i>)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayrisafi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu

HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
HUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü (<i>Institute of Internal Auditors</i>)
IMF	: Uluslararası Para Fonu (<i>International Monetary Fund</i>)
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü
İBGK	: İctihadı Birleştirme Genel Kurulu
İHAK	: İnsan Hakları Avrupa Komisyonu
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İTO	: İstanbul Ticaret Odası
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
JTPF	: AB Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu (<i>EU Joint Transfer Pricing Forum</i>)
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KPSS	: Kamu Personeli Seçme Sınavı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MASAK	: Malî Suçları Araştırma Kurulu
MCAA	: Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmaları (<i>Multilateral Competent Authority Agreements</i>)
MOTOP	: Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
MOU	: Otomatik Bilgi Değişimine İlişkin Mutabakat Zaptı Modeli (<i>Model Memorandum of Understanding between Competent Authorities on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes</i>)
M.Ö.	: Milattan Önce
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OEEC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
OLAF	: Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (<i>European Anti-Fraud Office</i>)
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonları
ROVAS	: Risk Odaklı Veri Analiz Stratejisi
R.G.	: Resmi Gazete
SCAC	: İdari İşbirliği Daimi Komitesi (<i>Standing Committee on Administrative Cooperation</i>)
SMF	: Standart Manyetik Format (<i>Standard Magnetic Format</i>)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STF	: Standart İletim Formatı (<i>Standard Transmission Format</i>)
s.	: Sayfa
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TIEA	: Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması (<i>Tax Information Exchange Agreement</i>)
TIN	: Vergi Kimlik Numaraları (<i>Tax Identification Numbers</i>)
TIWB	: Sınır Tanımayan Vergi Denetmenleri (<i>Tax Inspectors Without Borders</i>)
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TNA	: İşlem Ağı Analizi (<i>Transaction Network Analysis</i>)
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TRT	: Türkiye Radyo Televizyon Kurumu

T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDKY	: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği
VDK-BİS	: Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşletim Sistemleri
vd.	: Ve devamında
VEDOP	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VERİA	: Veri Bankası
VIES	: KDV Bilgi Değişimi Sistemi (<i>VAT Information Exchange System</i>)
VİMER	: Vergi İletişim Merkezi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WBG	: Dünya Bankası (<i>World Bank Group</i>)
YBS	: Yönetim Bilgi Sistemleri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YN ÖKC	: Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz
XML	: Genişletilebilir İşaretleme Dili (<i>Extensible Markup Language</i>)

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1: Uruk şehrinden kil tablet (MÖ 3400-3000).....	10
Şekil 3.1: Yurtdışında Vergi İncelemeleri Sürecinin Adımları.....	464
Şekil 3.2: Vaka Seçiminde Kullanılan En Genel Kriterler, 2017.....	478



TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı- Bağlı, İlgili ve İlişkili Kuruluşlar...	181
Tablo 2.2: GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları (2014-2020).....	186
Tablo 3.1: Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Kullanılabilecek Teknoloji Çözümleri Tablosu (OECD 2017-Technology Tools).....	439
Tablo 3.2: Bilgi toplama ve bilgiye erişimde belirli yetkilere sahip ülke sayıları (OECD 2017).....	478
Tablo 3.3: İncelemeler Neticesinde Yapılan Tarhiyat ve Tahsilatların Toplam Vergi Gelirlerine Oranı, OECD.....	480
Tablo 3.4: Gelir Vergisi incelemelerinin kapsama oranı, 2017 (Her yüz aktif vergi yükümlüsü başına düşen tamamlanmış vergi incelemesi sayısı).....	481
Tablo 3.5: Kurumlar Vergisi incelemelerinin kapsama oranı, 2017 (Her yüz aktif vergi yükümlüsü başına düşen tamamlanmış vergi incelemesi sayısı).....	482

RESUME

Il est impératif que les déclarations des contribuables, qui se trouvent d'un côté de la relation fiscale, soient contrôlées par l'administration fiscale, qui se trouve de l'autre côté de la relation, afin que les systèmes fiscaux modernes basés sur la déclaration fonctionnent correctement. D'un côté, il s'agit d'identifier les faits illégaux et de compenser la perte de revenus du Trésor avec un contrôle fiscal qualifié, et de l'autre, d'assurer une dissuasion prudentielle. L'impact croissant de la mondialisation, de la modernisation et des développements technologiques constitue une forte justification pour évaluer les méthodes de la vérification de comptabilité et enquêter sur les problèmes qui créent des perturbations dans le système au niveau local et international. Dans notre étude intitulée « *La vérification de comptabilité avec des aspects internationaux* » ; premièrement, les conceptions de contrôle, de contrôle fiscal et la vérification de comptabilité sont présentées en termes généraux du général au spécifique ; dans la deuxième partie, la vérification de comptabilité en Turquie sont analysés avec tous leurs éléments de base au vu des pratiques actuelles et des réglementations légales ; dans la dernière partie, les points de vue de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et de l'Union européenne (UE) sur les questions liées à la vérification de comptabilité sont examinés ; l'objectif est donc d'évaluer la conformité de la Turquie aux réglementations et pratiques internationales.

Le contrôle, qui est apparu en raison de la nécessité de contrôler les activités économiques fondamentales à l'époque préhistorique, s'est développé et a atteint son état actuel à cause de la complexité grandissante des structures de l'activité économique et de l'impact de la diminution des relations de confiance. Les méthodes principales utilisées pour le contrôle sont la comparaison, le contrôle des transferts de montants, l'examen arithmétique et l'examen des documents. Les types de contrôle peuvent être catégorisés en fonction du temps de réalisation : contrôle rétrospectif, contrôle périodique et contrôle prospectif ; en fonction de la méthode de réalisation : contrôle global, contrôle obligatoire conformément à la loi et contrôle volontaire ; en fonction du sujet et de l'objectif : contrôle des comptes financiers, contrôle de conformité, contrôle des activités et contrôle à des fins spéciales (*ad hoc*) ; et en fonction du statut du contrôleur : contrôle interne et contrôle externe. Le contrôle externe est également subdivisé en contrôle externe indépendant, contrôle externe public et contrôle suprême, et le contrôle fiscal est l'exemple le plus marquant de contrôle externe public.

Le contrôle fiscal, au sens étroit, désigne les activités de contrôle externe menées pour enquêter et déterminer si toutes les parties intéressées, notamment les contribuables, respectent la législation fiscale, si les impôts à payer sont corrects et s'en assurer ; au sens général, outre l'aspect susmentionné, il comprend les activités de contrôle interne menées pour vérifier si tous les éléments de contrôle et le

personnel de l'administration fiscale agissent conformément à la loi et s'ils opèrent de manière efficace. Les objectifs de contrôle fiscal peuvent être catégorisés comme suit : financiers, économiques, sociaux et juridiques. Les caractéristiques les plus distinctives du contrôle fiscal sont la légalité, le pouvoir de sanction, l'impartialité et la portée étendue, y compris la qualité du contrôle externe et le contrôle des comptes. Ses fonctions sont l'enquête-détermination, la correction, la prévention et l'éducation, qui essentiellement se soutiennent les unes les autres.

Les procédures légales de contrôle fournies à l'administration fiscale sont appelées méthodes de contrôle fiscal. Ces méthodes, qui peuvent être classées comme l'inspection, la récolte des données, la fouille et la vérification de comptabilité, sont précisées sous le titre « inspection et vérification » aux articles 127 à 152 du Code de procédure fiscale (CPF). Ces méthodes, qui sont les processus préliminaires à la détermination de la base imposable, qui est le processus préalable de l'évaluation fiscale, sont également appelées « opérations préalables sur la base imposable » dans la doctrine.

La vérification de comptabilité est la méthode la plus large et la plus complète en termes de champ d'application parmi les méthodes de contrôle fiscal. La disposition de l'article 134/f.1 du CPF précise une définition brève et indirecte : « *Le but de la vérification de comptabilité est de déterminer et de s'assurer de l'exactitude des impôts à payer.* » À notre avis, lorsqu'ils sont définis dans leur forme la plus élémentaire, le cadre du *contrôle fiscal* de la nature du *contrôle externe public*, et la *vérification de comptabilité* qui est la méthode la plus importante en termes de facilité d'application, sont des activités d'investigation et de détermination approfondies et dans le cadre desquelles sont réalisés un contrôle de l'exactitude matérielle (évaluation complémentaire) des impôts à payer conformément à la législation fiscale et un contrôle procédural des contribuables concernant les impôts pertinents à payer ; et ils constituent un ensemble de processus et d'actions préliminaires qui servent à créer des rapports de la vérification de comptabilité qui sont un processus préparatoire en vue de garantir le paiement des impôts déterminés.

Dans la première partie de notre étude, nous avons analysé la définition de la vérification de comptabilité et les termes connexes ; les causes et les objectifs de la nécessité de la vérification de comptabilité ; la nature juridique de la vérification de comptabilité et du rapport de la vérification de comptabilité préparé à la suite de la vérification ; le cadre de la vérification de comptabilité en termes de sujet, de personne, de temps et de lieu ; les différences de cette méthode par rapport aux autres types de contrôles ; les types la vérification de comptabilité en termes de cadre, de continuité, de flux, de nombre de contribuables et de sources ; les principales méthodes utilisées dans la vérification de comptabilité ; et les méthodes d'application des recours contre les résultats de la vérification de comptabilité.

Dans la deuxième partie, qui traite de la vérification de comptabilité spécifiques à la Turquie, les règlements relatifs à la vérification de comptabilité ainsi que l'historique des organismes autorisés et responsables de la vérification ; la structure administrative de la vérification de comptabilité ; la fondements juridiques, les limites de la vérification de comptabilité et les droits des contribuables en Turquie ; la mise en œuvre de l'interprétation, des règles de preuve et du principe d'approche économique dans la vérification de comptabilité ; et le processus de la vérification de comptabilité, qui comprend l'affectation à la vérification, le début du travail et la préparation pour la vérification, le début de la vérification, la conduite et la conclusion de la vérification sont discutés.

Selon les observations, évaluations et opinions notables auxquelles nous sommes parvenus sur les aspects critiquables et les opportunités possibles concernant les applications de la vérification de comptabilité en Turquie, les exigences sont résumées comme suit :

- Révision des règlements concernant le contrôle fiscal étendu et intensif ainsi que certains des règlements du CPF pour la récolte de données avec un point de vue qui donne la priorité aux droits des contribuables ;
- Les avis de vérifications, qui ne remplissent pas les conditions spécifiées dans la loi n° 3071, ne constituent pas une base de fouille ; la détermination de la valeur probante des livres et documents saisis lors des fouilles par le magistrature criminelle de paix, et l'exécution de la mesure de saisie par la suite ; l'élargissement du cadre de l'article 143 du CPF qui prévoit l'indemnisation des contribuables pour les dommages qu'ils subissent du fait de l'activité de fouille ; la réglementation des conditions de prolongation de la durée des vérifications de fouille par la loi et des conséquences juridiques du non-respect du délai ;
- Éliminer l'incohérence entre le CPF et le Code pénal turc (CPT) en ce qui concerne le délai de prescription du crime de contrebande ;
- Renforcer la coordination et la coopération entre l'administration fiscale de revenue (AFR) et le conseil du contrôle fiscale (CCF) afin d'éviter la confusion des pouvoirs et des droits ;
- Définir explicitement les droits des contribuables dans une section distincte du CPF ;
- Révision des dispositions ajoutées à la loi n° 6009 et à l'article 140 du CPF au vu de la hiérarchie des normes ;
- Réglementer les conséquences juridiques du dépassement de la période de la vérification dans la loi ;
- Défaut de référence à l'interprétation générale dans la vérification de comptabilité ;
- Établir des réglementations légales permettant d'écouter les témoins au stade du procès ;
- Réduire le pouvoir discrétionnaire générale de l'administration par des critères objectifs en matière d'affectation à la vérification ;
- Imposer l'obligation de notifier à la personne intéressée tous les rapports de la vérification fiscal et les rapports de technique fiscale qui prévoient ou non des mesures administratives ;
- Abolition de la Code de procédure fiscale Communiqué général n° 306 qui contient des règlements contraires à la loi à de nombreux égards ;
- Établir des règles juridiques plus détaillées sur la manière dont les commissions d'évaluation des rapports mèneront un contrôle de conformité avec la loi, ainsi que sur les pouvoirs et les outils qu'elles doivent utiliser dans le cadre de ce contrôle ;
- La pratique d'une action impartiale et diligente de l'administration à chaque étape du processus de contrôle fiscal.

Les pratiques et réglementations de la CEDH, de l'OCDE et de l'UE en matière de la vérification de comptabilité sont abordées dans la troisième partie de notre étude, outre les questions évaluées dans les articles susmentionnés concernant les réglementations et pratiques nationales dans le domaine de la vérification de

comptabilité en Turquie, afin d'analyser les politiques, réglementations et pratiques internationales et supranationales liées à la vérification de comptabilité.

Premièrement, l'approche de la CEDH en matière des différends fiscaux est abordée sous le titre « *Le point de vue de la Cour européenne des droits de l'homme sur la vérification de comptabilité fiscale* » de la troisième partie ; ensuite, les droits relatifs à la vérification de comptabilité sont analysés dans le cadre de la Convention européenne des droits de l'homme et de la Constitution turque. Ces droits sont les suivants : le droit de propriété, qui est directement affecté par la vérification de comptabilité au moyen d'intervention ; le droit au respect de la vie privée et familiale, qui est mis en évidence par les conceptions de fouille et de récolte de données ; le droit à un procès équitable, en raison de la notion de mise en accusation qui est devenue d'actualité depuis le début de la vérification de comptabilité ; la liberté de voyager, en raison de la mesure d'interdiction de quitter le pays ; et le principe de non-discrimination, qui est considéré comme lié à tous les droits et libertés. Les principales garanties dans le cadre du droit à un procès équitable, qui doivent être traitées dans le contexte de la vérification de comptabilité, sont le droit de garder le silence, la règle *ne bis in idem*, les droits de la défense, le principe de l'égalité des armes et le principe du contradictoire. Le fondement juridique est indispensable pour intervenir dans les droits, et des violations des droits peuvent se produire malgré l'existence de fondements juridiques si l'intervention ne respecte pas un juste équilibre, n'est pas proportionnelle, fait peser sur la personne une charge individuelle et excessive. Dans la dernière partie de ce titre, les critères de limitation des droits et libertés fondamentaux dans le cadre de la CEDH et de la Constitution turque sont précisés. Ces critères contenus dans la Convention européenne des droits de l'homme et évalués par la Cour européenne des droits de l'homme comportent de grandes similitudes avec les critères de prescription contenus dans la Constitution et utilisés par la Cour constitutionnelle (inviolabilité de l'essence des droits, non-contradiction à la lettre et à l'esprit de la Constitution, exigences de l'ordre social démocratique et de la république laïque, principe de proportionnalité) ; la Cour constitutionnelle suit la même méthodologie que la CEDH dans les requêtes individuelles pour violation des droits.

Bien que le droit Turc soit conforme en termes généraux à ces droits réglementés par la Convention européenne des droits de l'homme et les protocoles additionnels à la Convention ainsi que la jurisprudence de la CEDH sur ces droits ; en particulier, il est nécessaire de réexaminer la disposition relative à l'indemnisation des pertes subies à la suite de fouilles, la disposition relative à la vérification de comptabilité étendu et intensif, la réglementation relative à l'acte de dissimulation dans le cadre de la contrebande, et les réglementations qui peuvent être contraires à la règle *ne bis in idem* dans la Code de procédure fiscale de la Turquie, et d'apporter des modifications conformes aux réglementations de la Convention européenne des droits de l'homme et à la jurisprudence de la CEDH sur ces droits. Outre l'harmonisation des fondements juridiques, il est très important d'éviter la violation des droits dans la pratique et d'agir de manière respectueuse et attentive aux droits des contribuables.

Sous le titre « *Le point de vue de l'OCDE sur la vérification de comptabilité* » de la troisième partie, nous abordons les principes généraux adoptés par l'OCDE concernant les politiques fiscales et la vérification de comptabilité, les principaux domaines dans lesquels l'OCDE travaille sur la fiscalité, et diverses données récoltées sur les administrations fiscales et les contrôles fiscaux des pays membres de l'OCDE sont traitées. Le titre « *Le point de vue de l'Union européenne sur la* »

vérification de comptabilité » mentionne, le droit et les politiques fiscales de l'UE en termes généraux, examine les principaux domaines dans lesquels l'UE mène des travaux liés à la fiscalité ; et enfin, les règlements relatifs à la vérification de comptabilité dans l'UE (statuts du Conseil de l'Europe sur les contrôles à effectuer par l'UE, l'Office européen de lutte antifraude et le programme Fiscalis) sont traités.

Parmi les domaines dans lesquels l'OCDE et l'UE mènent des travaux liés à la fiscalité, ceux qui concernent la vérification de comptabilité peuvent être énumérés comme la lutte contre la concurrence fiscale déloyale, la lutte contre les prix de transfert, la prévention de la double imposition, la fiscalité du commerce électronique et numérique, la lutte contre les délits fiscaux et la coopération en matière de conformité fiscale et de contrôle fiscal. En particulier, les méthodes d'échange d'informations discutées dans le cadre des activités de coopération en matière de conformité fiscale et de contrôle fiscal ainsi que les mécanismes de contrôle fiscal international tels que *les contrôles fiscaux à l'étranger (transfrontaliers)*, *les contrôles fiscaux simultanés* et *les contrôles fiscaux conjoints (contrôles conjoints)* revêtent une grande importance pour le sujet.

Divers statuts et directives ont été publiés par l'UE, concernant les méthodes de la vérification de comptabilité international, dont la fondement juridique reposera sur les accords bilatéraux à préparer sur la base des Modèle de conventions de l'OCDE et de l'ONU, du Modèle d'accords d'échange de renseignements fiscaux de l'OCDE (TIEAS), de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE ; et divers modules ont été préparés par l'OCDE pour clarifier l'application.

Le contrôle fiscal à l'étranger est défini comme « *une procédure qui permet aux administrations fiscales, lorsqu'elles en font la demande et dans la mesure où leur droit interne le permet, d'autoriser des fonctionnaires fiscaux autorisés d'un autre pays à participer à la conduite de la vérification de comptabilité effectués dans le pays* » ; la vérification de comptabilité fiscal simultanée est défini comme « *un arrangement entre deux ou plusieurs pays pour examiner simultanément les affaires fiscales d'un contribuable (ou de plusieurs) pour lequel (ou lesquels) ils ont un intérêt commun afin d'échanger toute information pertinente qu'ils obtiennent chacun sur son territoire* » ; la vérification de comptabilité conjoint est défini comme « *des contrôles fiscaux menés conjointement par des équipes formées par deux ou plusieurs pays dans le but d'examiner les transactions de contribuables ayant des activités commerciales transfrontalières, et ces équipes comprennent des représentants des autorités compétentes de chaque pays.* »

Un groupe de pays mené par la France, l'Allemagne, l'Italie, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et les États-Unis a joué un rôle majeur dans la découverte et la diffusion de projets d'études communs, avec le soutien juridique, politique et financier de l'OCDE, de l'UE et du G20. Les contacts établis avec 11 pays en trois ans en Allemagne ont permis d'obtenir des recettes fiscales supplémentaires de 180 millions d'euros, ce qui révèle les avantages de l'application. Au vu des résultats des applications, la Turquie doit conclure des accords bilatéraux d'échange d'informations, qui garantiront la mise en œuvre du fondement juridique créé dans la droit interne (article 152/A du CPF) et particulièrement qui contiennent des dispositions permettant de mettre en pratique les méthodes de contrôle fiscal international, participer à des projets pilotes et acquérir de l'expérience dans le domaine de la vérification de comptabilité internationaux dès que possible.

Pour conclure, il a été établi que les problèmes rencontrés dans le droit interne et les questions controversées doivent être traités avec une perspective orientée vers les contribuables et que les mécanismes qui mettront en œuvre la coopération internationale en matière de contrôle fiscal doivent être appliqués afin que la Turquie atteigne l'efficacité souhaitée dans le domaine de la vérification de comptabilité. Compte tenu de l'effet aggravant des développements technologiques et de la mondialisation sur la résolution des problèmes de fiscalité internationale, notamment au niveau des pays, la vérification de comptabilité fiscale, qui assume peut-être la tâche la plus importante dans la lutte contre ces problèmes, doit s'adapter à l'époque et dépasser les frontières locales tant au niveau des principes que des méthodes.



ABSTRACT

It is imperative that the declarations of taxpayers, who are on one side of the taxation relation, be audited by the tax administration, which is on the other side of the relation, in order for the declaration-based modern tax systems to function properly. With a qualified tax audit, it is aimed, on one part, to identify unlawful matters and to compensate for the loss of income of the Treasury, and on the other part, to provide prudential deterrence. The rapidly growing impact of globalization, modernization, and technological developments creates a strong justification for evaluating the tax examination methods and investigating issues that create disruptions in the system, both on a local and international basis. In our study titled "*Tax Examinations with International Aspects*"; firstly, from general to specific, the concepts of audit, tax audit and tax examination are handled in general terms; in the second part, tax examinations in Turkey are examined with all their basic elements in the light of current practices and legal regulations; and in the last part, the views of the European Court of Human Rights (ECHR), the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the European Union (EU) on the issues related tax examinations are analysed; thus, it is aimed to evaluate Turkey's compliance with international regulations and practices.

Audit, which emerged in prehistoric times based on the need to control basic economic activities, has developed and reached its current state due to the increasing complexity of financial activity structures and the impact of reduced trust relationships. The main techniques used for auditing are comparison, control of amount transfers, arithmetic examination, and document examination. The types of audits can be listed by the time of realization as retrospective audit, continuous audit, and prospective audit; by the method of carrying out as global audit, mandatory audit according to the law, and voluntary audit; by subject and objective as financial statement audit, compliance audit, activity audit, and special purpose (ad hoc) audit; and, by the status of the auditor as internal audit and external audit. The external audit is also divided into independent external audit, public external audit, and supreme audit; with tax audit being the most prominent example of public external audit.

Tax audit, in the narrow sense, stands for the external audit activities conducted for investigating and determining the compliance of all concerned parties, notably taxpayers, with tax laws, the correctness of taxes to be paid, and ensuring thereof; whereas, in the broad sense, in addition to the aforementioned aspect, it involves the internal audit activities which are conducted for examining if all auditing bodies and personnel of tax administration act in compliance with the law and if they operate in an effective and efficient manner. The objectives of the tax audit can be categorised as financial, economic, social, and legal. The most distinctive features of tax audit are listed as legality, sanction power, impartiality, and comprehensiveness including the external audit quality and account audit. Its

functions include investigation-determination, correction, prevention, and education, which essentially support one another.

The legal procedures for audit provided to the tax administration are called tax audit methods. These methods, which can be categorized as inspection, data collection, search and tax examination, are set out under the title “inspection and examination” between articles 127 and 152 of the Tax Procedure (TP) Law. These methods, which are the preparatory processes for tax basis determination, which is the preliminary process of the tax assessment, are also referred to as “preliminary operations on the tax basis” in the doctrine.

Among the tax audit methods, tax examination certainly is the widest and most comprehensive method in terms of scope of application. *“The purpose of tax examination is to examine, determine and ensure the correctness of taxes to be paid.”* provision under article 134/f.1 of the TP Law sets out a brief and indirect definition. *In our view*, when defined considering its most basic form, the scope of *tax audit* in the nature of the *public external audit*, and *tax examination*, which is the most important method in terms of its ease of application, are in-depth investigation and determination activities, in which material accuracy audit (supplemental assessment) on the taxes to be paid in accordance with the tax legislation and procedural audit on the taxpayers concerning the relevant taxes to be paid are realised; and are a set of preliminary processes and actions that serve to create tax inspection reports which are a preparatory process in terms of ensuring payment of the determined taxes.

In the first part of our study, we address the definition of tax examination and related terms; the causes and objectives of the need for tax examinations; the legal nature of tax examination and tax examination report prepared as a result of the examination; the scope of tax examination in terms of subject, person, time, and place; the differences of this method from other types of audits; types of examinations in terms of scope, continuity, flow, number of taxpayers, and sources; the main methods that are used in the tax examinations; and the application methods for remedies against tax examination results.

In the second part, where tax examinations specific to Turkey are dealt with, the regulations regarding tax examinations as well as the history of bodies that are authorized and responsible for examination; administrative structure in tax examination; the legal grounds, limitations of tax examinations and rights of taxpayers in Turkey; the implementation of interpretation, proof rules and economic approach principle in tax examination; and the tax examination process, which consists of the assignment to examination, initiation of work and preparation for examination, initiation of examination, conduct and conclusion of the examination are discussed.

According to the notable observations, evaluations, and opinions that we have reached on the aspects that are open to criticism and possible opportunities regarding tax examination applications in Turkey, the requirements are summarized as follows:

- Revision of the regulations regarding widespread and intensive tax auditing as well as some of the regulations in the TP Law for data collection with a perspective that prioritizes the rights of taxpayers;
- Notification statements, that do not meet the conditions specified in Law No. 3071, do not constitute a basis for search; determination of the evidential value of books and documents seized during searches by the

Criminal Peace Judgeship, and proceeding with the seizure measure accordingly; expanding the scope of article 143 of the TP Law that stipulates the compensation of taxpayers for damages that they suffer due to search activity; regulating the conditions for extending the duration of the search examinations by law and the legal consequences of not complying with the time limit;

- Eliminating the incoherence between the TP Law and the Turkish Penal Code (TCK) regarding the statute of limitations in the crime of smuggling;
- Increasing coordination and cooperation between the Turkish Revenue Administration (GIB) and the Tax Inspection Board (VDK) in order to avoid authority and duty confusion;
- Explicitly defining taxpayers' rights under a separate section in the TP Law;
- Reviewing the provisions added to Law No. 6009 and to article 140 of the TP Law in the light of the hierarchy of norms;
- Regulating the legal consequences of exceeding the examination period in the law;
- Failure to consult to the broad interpretation in tax examinations;
- Making legal regulations that allow for listening to witnesses at the trial stage;
- Narrowing the broad power of discretion of the administration with objective criteria in the matter of assigning to the examination;
- Imposing the obligation to notify the relevant person of all tax examination reports and tax technique reports that do or do not stipulate administrative actions;
- Abolition of the Tax Procedural Law General Communiqué Serial No. 306 which contains regulations that are contrary to the law in many respects;
- Making more detailed legal regulations on how the report evaluation commissions will conduct in compliance with law audit as well as on the powers and tools they should use while performing thereof;
- Impartial and diligent conduct of the administration at every stage of the tax inspection process.

In addition to the issues evaluated in the above-mentioned articles regarding the national regulations and practices in the field of tax examinations in Turkey, the practices and regulations of the ECHR, the OECD and the EU related to tax examinations are discussed in the third part of our study, in order to analyse the international and supranational policies, regulations, and practices related to tax examinations.

Firstly, under "*The View of the ECHR on Tax Examinations*" title of the third part, the approach of the ECHR to tax-related incompatibilities is addressed; then, the rights regarding tax examinations are discussed within the scope of the European Convention on Human Rights and the Constitution of the Republic of Turkey. Such rights can be listed as follows: the right to property, which is directly affected by tax examinations by means of intervention; the right to respect for private and family life, which comes into prominence with the concepts of search and data collection; the right to a fair trial, because of the impeachment concept that has become a current issue since the beginning of the tax examinations; freedom of travel, due to

the measure of the ban on leaving the country; and the right not to be discriminated against, which is considered in connection with all rights and freedoms. The main guarantees within the scope of the right to a fair trial, which should be handled in the context of tax examinations, are the right to remain silent, *ne bis in idem* principle, the right to defence, the principle of the equality of arms and the principle of adversarial proceeding. The legal grounds are a must to interfere with rights, and violations of rights may happen despite the existence of legal grounds if the intervention does not maintain a fair balance, is not proportionate, puts the person under an individual and excessive burden. In the last part under this title, limitation criteria of fundamental rights and liberties within the scope of the ECHR and the Constitution of the Republic of Turkey are set out. These criteria contained in the European Convention on Human Rights and evaluated by the European Court of Human Rights bear great similarities with the limitation criteria contained in the Constitution and used by the Constitutional Court (inviolability of the essence of rights, non-contradiction to the letter and spirit of the Constitution, requirements of the democratic social order and secular republic, principle of proportionality); the Constitutional Court follows the same methodology as the ECHR in individual applications for violations of rights.

Although Turkish legislation, in general terms, complies with such rights regulated by the European Convention on Human Rights and Additional Protocols to the Convention, and jurisprudence of the ECHR on these rights; it is necessary to review, in particular, the provision on compensation for the loss suffered due to search examinations, the provision on widespread and intensive tax examination, the regulation on the act of concealment within the scope of smuggling, and the regulations that may be contrary to the *ne bis in idem* principle in the Tax Procedure Law of Turkey, and make changes in line with the regulations of the European Convention on Human Rights and the jurisprudence of the ECHR thereof. In addition to the harmonization of legal grounds, it is of great importance to avoid violation of rights in practice and to act respectfully and attentively to the rights of taxpayers.

Under "*The View of the OECD on Tax Examinations*" title of the third part, we discuss general principles adopted by OECD regarding tax policies and tax examinations, the main areas in which OECD works on taxation, and various data compiled on tax administrations and tax audits of OECD member countries are mentioned. "*The View of the European Union on Tax Examinations*" title mentions, in general terms, the EU Law and tax policies, examines the main areas in which the EU conducts tax-related work; and finally, the regulations related to tax reviews in the EU (Council of Europe Statutes on audits to be carried out by the EU, the European Anti-Fraud Office and the Fiscalis programme) are handled.

Among the areas where tax-related work is carried out by the OECD and the EU, those that are related to tax examinations can be listed as combating unfair tax competition, combating transfer pricing, preventing double taxation, taxation of electronic and digital commerce, combating tax crimes, and cooperation on tax compliance and tax auditing. In particular, the methods of information exchange discussed within the scope of cooperation activities on tax compliance and tax audit as well as international tax audit mechanisms such as *tax examinations abroad (cross-border)*, *simultaneous tax examinations*, and *joint tax examinations (joint audits)* are of great importance for the subject.

Various Statutes and Directives have been issued by the EU, regarding international tax examination methods, the legal foundations of which will be

predicated on the bilateral agreements to be prepared based upon the Model Conventions of the OECD and the UN, Model Agreement On Exchange Of Information in Tax Matters of the OECD (Model TIEA), Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of the Council of Europe and the OECD; and various modules have been prepared by OECD to clarify the application.

Tax examination abroad is defined as “*a procedure that enables tax administrations, when requested and to the extent allowed by its domestic law, to permit authorised tax officials of another country to participate in the conduct of tax examinations carried out in the country*”; Simultaneous tax examination as “*an arrangement between two or more countries to simultaneously examine, each on its territory, the tax affairs of a taxpayer (or taxpayers) in which they have a common interest to exchange any relevant information which they obtain thereby*”; joint tax examination as “*tax examinations conducted jointly by teams formed by two or more countries with the aim to examine transactions of taxpayers with cross-border business activities, and such teams include competent authority representatives from each country*”.

A group of countries led by France, Germany, Italy, the Netherlands, the United Kingdom, and the United States took the leading role in the discovery and dissemination of joint study projects with the legal, political, and financial support provided by the OECD, EU and G20. As a result of the contacts established with 11 countries in three years in Germany, additional tax revenue of 180 million Euros has been obtained, revealing the benefits of the application. In the light of the lessons learned from the applications, Turkey needs to conclude bilateral information exchange agreements, that will ensure the implementation of the legal grounds created in the domestic law (article 152/A of the TP Law) and notably that contain provisions to put international tax auditing methods into practice, to participate in pilot projects, and to gain experience in the field of international tax examinations as soon as possible.

In conclusion, it has been established that the problems encountered in domestic law and controversial issues should be handled with a taxpayer-oriented perspective and the mechanisms that will implement international cooperation in tax auditing should be put into use in order for Turkey to reach the desired efficiency in the field of tax examinations. Considering the aggravating effect of technological developments and globalization on solving international tax problems especially on a country basis, tax examination, which perhaps assumes the most important task in combating these problems, should adapt to the times and exceed local borders in terms of both principles and methods.

ÖZET

Vergilendirme ilişkisinin bir tarafında yer alan vergi ödevlilerinin beyanlarının, ilişkinin diğer tarafında yer alan vergi idaresi tarafından denetlenmesi, beyana dayalı modern vergi sistemlerinin işleyebilmesi için zaruridir. Nitelikli bir vergi denetimi ile bir yandan kanuna aykırı hususların tespiti ve Hazinesin gelir kaybının telafi edilmesi, diğer yandan ise geleceğe yönelik caydırıcılık sağlanması hedeflenmektedir. Küreselleşmenin, modernizasyonun ve teknolojik gelişmelerin oldukça yüksek bir hızla artmakta olan etkisi gerek yerel bazda gerekse uluslararası alanda vergi incelemeleri müessesesinin ele alınması ve sistemde aksaklık yaratan hususların değerlendirilmesi için güçlü bir gerekçe ortaya koymaktadır. “*Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*” başlıklı çalışmamızda ilk olarak genelden özele doğru denetim, vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramları genel hatlarıyla ortaya konulmakta; ikinci bölümünde Türkiye’de vergi incelemeleri, mevcut uygulamalar ve hukuki düzenlemeler ışığında tüm temel unsurlarıyla irdelenmekte; son bölümde ise İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM)’nin, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)’nin ve Avrupa Birliği (AB)’nin vergi incelemeleriyle bağlantılı hususlara yaklaşımı ele alınmakta; böylelikle Türkiye’nin uluslararası düzenleme ve uygulamalara uyumunun değerlendirilmesi hedeflenmektedir.

Tarih öncesi çağlarda basit ekonomik faaliyetlerin kontrol edilmesi gereğiyle ortaya çıkan denetim, iktisadi faaliyetlerin karmaşıklaşan yapısı ve azalan güven ilişkilerinin etkisiyle gelişmiş ve günümüzdeki haline kavuşmuştur. Denetimde kullanılan başlıca teknikler; karşılaştırma, tutar aktarımının kontrolü, aritmetik inceleme ve belge incelemesi şeklindedir. Türlerine bakıldığında denetimin yapılma zamanına göre geriye doğru denetim, sürekli denetim ve ileriye dönük denetim sınıflarına; yapılış şekline göre küresel denetim, yasalar gereği zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim sınıflarına; konusuna ve amacına göre mali tablo denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim sınıflarına; denetçinin statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim sınıflarına ayrıldığı gözlemlenmektedir. Dış denetim de kendi içinde bağımsız dış denetim, kamusal dış denetim ve yüksek denetim kollarına ayrılmakta olup vergi denetimi, kamusal dış denetimin en belirgin örneğidir.

Vergi denetimi, dar anlamıyla başta vergi ödevlileri olmak üzere tüm ilgililerin vergi yasalarına uygun davranıp davranmadıklarının ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik yürütülen dış denetim faaliyetleri iken geniş anlamıyla, belirtilen yönünün yanı sıra vergi idaresinin tüm denetim birimlerinin ve personelinin hukuka uygun davranıp davranmadıklarının, etkin ve verimli çalışıp çalışmadıklarının mercek altına alındığı iç denetim faaliyetlerini de kapsamına almaktadır. Vergi denetiminin amaçlarını mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlar olarak gruplandırmak mümkündür. Vergi denetiminin en belirgin özellikleri hukukilik, yaptırım gücü, tarafsızlık, dış denetim

niteliği ve hesap denetimini de içine alan geniş kapsamlılık şeklinde sıralanmaktadır. İşlevleri arasında ise esasında birbirlerini besleyen araştırma-bulma, düzeltme, önleme ve eğitim işlevleri yer almaktadır.

Denetime yönelik vergi idaresine sağlanan hukuki olanaklar, vergi denetim yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. Yoklama, bilgi toplama, arama ve vergi incelemesi olarak dört kolda ele alınabilecek bu yöntemler, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 127. ilâ 152. maddelerinde “yoklama ve inceleme” başlığı altında yer almaktadırlar. Vergi tarhının hazırlayıcı işlemi olan matrah saptama işleminin hazırlık işlemi niteliğindeki bu yöntemler, doktrinde “vergi tarhında ön işlemler” şeklinde de anılmaktadırlar.

Vergi denetim yöntemleri içinde vergi incelemesi, kuşkusuz uygulama alanı en geniş ve en kapsamlı yöntemi teşkil etmektedir. VUK m. 134/f.1’de yer alan “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” hükmü kısa ve dolaylı bir tanım ortaya koymaktadır. Kanaatimizce, en temel hali göz önünde bulundurularak tanımlandığında; *kamusal dış denetim* niteliğindeki *vergi denetiminin* kapsamı ve başvurulabilme kolaylığı bakımından en önemli yöntemi olan *vergi incelemesi*, vergi kanunları uyarınca ödenmesi gereken vergilerin maddi anlamda gerçeklik denetiminin ve söz konusu vergilerin ödevlerine ilişkin şekli denetimin yapıldığı, derinlemesine araştırma ve tespit faaliyeti olup tespit edilen vergilerin ödenmesinin sağlanması bakımından hazırlık işlemi niteliğindeki vergi inceleme raporlarının oluşturulmasına hizmet eden ön işlem ve eylemler bütünüdür.

Çalışmamızın ilk bölümünde genel hatlarıyla ele aldığımız vergi incelemesi müessesesinin tanımına ve bu müesseseye yakın kavramlara; vergi incelemelerinin gereksinim nedenlerine ve amaçlarına; vergi incelemesinin ve inceleme neticesinde hazırlanan vergi inceleme raporunun hukuki niteliğine; vergi incelemesinin konu, kişi, zaman ve yer bakımlarından kapsamına; bu yöntemin diğer denetim türlerinden farklarına; kapsam, süreklilik, akış, yükümlü sayısı ve kaynak bakımından vergi incelemesi türlerine; vergi incelemesinde kullanılan başlıca tekniklere ve vergi inceleme sonuçlarına karşı başvuru yollarına yer verilmektedir.

Türkiye özelinde vergi incelemelerinin ele alındığı ikinci bölümde ise vergi incelemelerine ilişkin düzenlemeler ile incelemeye yetkili ve görevli birimlerin tarihçesine; vergi incelemesinde idari yapıya; vergi incelemelerinin Türkiye’deki hukuki dayanaklarına, sınırlarına ve yükümlü haklarına; vergi incelemesinde yorum, ispat kuralları ve ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanışına; incelemeye sevk, işe başlama ve incelemeye hazırlık, incelemeye başlanması, incelemenin yürütülmesi ve sonuçlanması aşamalarından oluşan vergi inceleme sürecine yer verilmektedir.

Vergi incelemelerinin Türkiye uygulamasında eleştiriye açık hususlara ve yararlanılabilecek imkanlara dair yapmış olduğumuz tespitlerin, değerlendirmelerin ve kanaatlerin başlıcalarını;

- Yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin düzenlemeler ile bilgi toplamanın teminine yönelik VUK’ta yer alan kimi düzenlemelerin yükümlü haklarını önceleyen bir bakış açısıyla revize edilmesi,
- 3071 sayılı Kanun’da belirtilen şartları taşımayan ihbar beyanlarının arama müessesesine dayanak oluşturmaması; aramada el konulan defter ve belgelerin suç delili niteliğinin Sulh Ceza Hakimliği tarafından belirlenmesi ve el koyma tedbirine buna göre devam edilmesi; yükümlülerin arama eylemi nedeniyle uğradıkları zararın tazminini

öngören VUK m. 143'ün kapsamının genişletilmesi; aramalı incelemelerin süresinin uzatılma şartlarının ve süreye uyulmamasının hukuki sonuçlarının kanunla düzenlenmesi,

- Kaçakçılık suçunda zamanaşımına dair VUK ve Türk Ceza Kanunu (TCK) arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi,
- Yetki ve görev karmaşalarının önüne geçilebilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile Vergi Denetim Kurulu (VDK) arasında koordinasyon ve işbirliğinin artırılması,
- Yükümlü haklarına VUK'ta ayrı bir kısım altında açıkça yer verilmesi,
- 6009 sayılı Kanun ile VUK m. 140'a eklenen hükümlerin normlar hiyerarşisi bağlamında gözden geçirilmesi,
- İnceleme süresinin aşılmasının hukuki sonuçlarının kanunda düzenlenmesi,
- Genişletici yoruma vergi incelemelerinde başvurulmaması,
- Yargılama aşamasında tanık dinlenmesini mümkün kılan kanuni düzenlemelerin yapılması,
- İncelemeye sevk hususunda idarenin sahip olduğu geniş takdir yetkisinin objektif kıstaslarla daraltılması,
- İdari işlem öngören veya öngörmeyen tüm vergi inceleme raporlarının ve vergi tekniği raporlarının ilgisine tebliğ edilmesi zorunluluğunun getirilmesi,
- Pek çok açıdan hukuka aykırı düzenlemeler barındıran 306 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin kaldırılması,
- Rapor değerlendirme komisyonlarının hukuka uygunluk denetimini ne şekilde gerçekleştireceklerine ve gerçekleştirirken kullanmaları gereken yetki ve araçlara dair daha detaylı kanuni düzenlemelerin yapılması,
- Vergi incelemesi sürecinin her aşamasında uygulamada idare tarafından tarafsız ve özenli hareket edilmesi

Gerekleri şeklinde özetlemek mümkündür.

Türkiye'de vergi incelemeleri alanında ulusal düzenleme ve uygulamalara ilişkin yukarıdaki maddelerde değerlendirilen hususların yanı sıra vergi incelemeleriyle ilintili uluslararası ve uluslararası politika, düzenleme ve uygulamaların irdelenmesi amacıyla çalışmamızın üçüncü bölümünde İHAM, OECD ve AB'nin vergi incelemesiyle bağlantılı uygulama ve düzenlemelerine yer verilmektedir.

Üçüncü bölümün “*İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM)’nin Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Hususlara Yaklaşımı*” başlığında öncelikle İHAM’ın genel olarak vergiyle ilgili uyumsuzlukları ne şekilde ele aldığı incelenmekte; ardından İHAS ve T.C. Anayasası kapsamında vergi incelemeleri ile teması bulunan haklar masaya yatırılmaktadır. Bu haklar; vergi incelemelerinin bir müdahale aracı olarak doğrudan etkilediği mülkiyet hakkı, arama ve bilgi toplama kavramlarıyla ön plana çıkan özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı, vergi incelemelerine başlanıldığı andan itibaren gündeme gelen suçla itham olgusu nedeniyle adil yargılanma hakkı, yurtdışına çıkış yasağı tedbiri nedeniyle seyahat özgürlüğü ve bütün hak ve özgürlüklerle bağlantılı olarak değerlendirilen ayrımcılığa uğramama hakkı olarak sayılabilir. Vergi incelemeleri bağlamında irdelenmesi gereken adil yargılanma hakkı kapsamındaki başlıca güvenceler ise susma hakkı, ne bis in idem ilkesi, savunma hakkı, silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama ilkesidir. Haklara müdahale edilebilmesi için yasal dayanak şart olup müdahalenin adil bir

dengeyi gözetmemesi, ölçülü olmaması, kişiyi bireysel ve aşırı bir yük altında bırakması halinde yasal dayanakların mevcudiyetine rağmen hak ihlallerinin ortaya çıkması mümkündür. Bu başlığın son kısmında ise İHAS ve T.C. Anayasası kapsamında temel hak ve hürriyetlerin sınırlama ölçütlerine yer verilmiştir. İHAS'ta yer verilen ve İHAM tarafından değerlendirilen bu ölçütler, Anayasa'da yer verilen ve Anayasa Mahkemesi tarafından kullanılan sınırlama ölçütleriyle (hakkın özüne dokunma yasağı, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna aykırı olmama, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gerekleri, ölçülülük ilkesi) büyük benzerlikler taşımakta; Anayasa Mahkemesi hak ihlallerine ilişkin bireysel başvurularda İHAM ile aynı sistematiği izlemektedir.

İHAS ve Sözleşmeye Ek Protokoller ile düzenlenen bu haklara ve İHAM'ın bu haklara dair içtihatlarına, Türk mevzuatı genel itibarıyla uygun olmakla birlikte; özellikle aramalı incelemeler nedeniyle uğranılan zararın tazminine ilişkin hükmün, yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin hükmün, kaçakçılık suçu kapsamında gizleme fiiline ilişkin düzenlemenin ve Türk Vergi Usulünde ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edebilecek düzenlemelerin gözden geçirilerek İHAS düzenlemeleri ve İHAM içtihatlarıyla uyumlu değişikliklerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yasal dayanakların uyumunun yanı sıra uygulamada da hak ihlallerinden kaçınılarak yükümlü haklarına saygılı ve özenli davranılması büyük önem taşımaktadır.

Üçüncü bölümün “*OECD'nin Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Hususlara Yaklaşımı*” başlığında OECD tarafından vergi politikalarına ve vergi incelemelerine ilişkin benimsenen genel ilkelerden, OECD'nin vergiyle ilgili çalışma yürüttüğü başlıca alanlardan ve OECD üyesi ülkelerin vergi idarelerine ve vergi incelemelerine ilişkin derlenmiş çeşitli verilerden bahsedilmektedir. “*Avrupa Birliği'nin Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Hususlara Yaklaşımı*” başlığında ise genel olarak AB Hukuku ve vergi politikalarına değinilmekte; AB'nin vergiyle ilgili çalışma yürüttüğü başlıca alanlar incelenmekte ve son olarak AB'de vergi incelemeleriyle bağlantılı düzenlemeler (AB tarafından gerçekleştirilecek denetimlere ilişkin Avrupa Konseyi Tüzükleri, Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi ve Fiscalis programı) ele alınmaktadır.

Gerek OECD gerekse AB tarafından vergiyle ilgili çalışma yürütülen alanlardan vergi incelemeleri ile bağlantılı olanlar; haksız vergi rekabeti ile mücadele, transfer fiyatlandırması ile mücadele, çifte vergilendirmenin önlenmesi, elektronik ve dijital ticaretin vergilendirilmesi, vergi suçlarıyla mücadele ile vergi uyumu ve denetimi hususunda işbirliği çalışmaları şeklinde sayılabilir. Özellikle vergi uyumu ve denetimi hususunda işbirliği çalışmaları kapsamında ele alınan bilgi değişimi yöntemleri ile *yurtdışında (sınır ötesi) vergi incelemeleri, eşzamanlı vergi incelemeleri* ve *ortak vergi incelemeleri (joint audits)* gibi uluslararası vergi denetim mekanizmaları konumuz açısından büyük önem arz etmektedir.

Hukuki dayanağını, OECD ve BM'nin Model Konvansiyonları, OECD'nin Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşma Modeli (Model TIEA), Avrupa Konseyi ve OECD'nin Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi baz alınarak hazırlanacak ikili anlaşmalardan alan uluslararası vergi inceleme yöntemleriyle ilgili AB nezdinde de çeşitli Tüzük ve Yönergeler çıkarılmış; uygulamaya ışık tutması amacıyla OECD tarafından çeşitli modüller hazırlanmıştır.

Yurtdışında vergi incelemeleri; “*vergi idarelerinin talep edilmesi halinde ve iç hukukun izin verdiği ölçüde, kendi ülkesinde yürütülen vergi incelemelerine başka ülkenin yetkili memurlarının katılmalarına izin vermesini sağlayan bir yöntem*”

şeklinde; eşzamanlı vergi incelemeleri, “*elde edilen bilgilerin değişime tabi tutulması amacıyla iki veya daha fazla taraf devlet arasında, devletlerin ortak veya ilgili çıkarlarının bulunduğu vergi yükümlüsü veya yükümlülerinin vergisel işlemlerinin her bir devletin kendi topraklarında eşzamanlı olarak incelenebilmesi için yapılan bir düzenleme*” şeklinde; ortak vergi incelemeleri ise “*iki veya daha fazla ülkenin birlikte belirli bir hususun ya da sınır aşırı faaliyetlerde bulunan vergi ödevlilerinin işlemlerinin araştırılması amacıyla oluşturdukları ve her ülkenin yetkili makamının temsilcilerinin bulunduğu takımlar tarafından birlikte gerçekleştirilen vergi incelemeleri*” şeklinde tanımlanmaktadır.

OECD, AB ve G20 tarafından verilen yasal, politik ve finansal desteğin de etkisiyle özellikle Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Birleşik Krallık ve Birleşik Devletlerin başı çektiği bir grup ülke ortak inceleme projelerinin keşfinde ve yaygınlaşmasında lider rolü üstlenmişlerdir. Almanya’da üç yılda 11 ülke ile kurulan temaların neticesinde 180 milyon Euro ek vergi gelirinin elde edilmesi müessesenin faydalarını ortaya koymaktadır. Uygulamalardan çıkarılan dersler ışığında Türkiye’nin iç hukukta yarattığı yasal dayanağın (VUK m. 152/A) uygulanmasını sağlayacak, özellikle de uluslararası vergi denetim yöntemlerini hayata geçirecek hükümler barındıran ikili bilgi değişimi antlaşmaları akdetmesi, pilot projelere katılım sağlaması ve uluslararası vergi incelemeleri alanında bir an önce deneyim kazanması gerekmektedir.

Sonuç itibarıyla, Türkiye’nin vergi incelemeleri alanında arzu ettiği etkinliğe erişmesine giden yolların; iç hukukta karşılaşılan sorunlar ile tartışmalı hususların yükümlü odaklı bir bakış açısıyla ele alınmasından ve vergi denetiminde uluslararası işbirliğini hayata geçirecek mekanizmaların devreye sokulmasından geçtiği kanaatine varılmaktadır. Teknolojik gelişmelerin ve küreselleşmenin, özellikle uluslararası vergi sorunlarının ülkesel bazda çözülmesini ne derece güçleştirdiği göz önünde bulundurulduğunda, bu sorunlarla mücadelede belki de en önemli vazifeyi üstlenen vergi incelemelerinin de çağa adapte olarak hem ilkeler hem de yöntemler bağlamında yerel sınırları aşması gerekmektedir.

GİRİŞ

Kamu harcamalarının en temel finansman yolu olan vergilerin gereği gibi toplanabilmesi dünyanın her yerinde önemli bir sorunsaldır. Vergi, yükümlüler için zorunlu bir ödev niteliğinde olmakla beraber; vergiye karşı tepki kavramı vergiden kaçınmayı, vergi kaçırmayı ve kayıt dışı ekonomiyi beraberinde getirmektedir. Modern vergi sistemlerinde beyan sisteminin varlığı; dolayısıyla vergilemenin yükümlünün beyanı doğrultusunda yapılıyor olması, bildirimlerin denetlenmesini kaçınılmaz hale getirmektedir. Bu nedenle Devletler vergi kaybını en aza indirmek için etkin bir denetim mekanizmasına ihtiyaç duymaktadırlar. Nitelikli bir vergi denetimi ile bir yandan kanuna aykırı hususların tespiti ve Hazinesin gelir kaybının telafi edilmesi, diğer yandan ise geleceğe yönelik caydırıcılık sağlanması hedeflenmektedir. Vergi incelemeleri ise üst kavram niteliğindeki vergi denetiminin bir parçasıdır. Nitekim beyan esasının geçerli olduğu ülkelerde, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü vergi incelemeleri ile sağlanmaktadır.

Bir piramit üzerinde düşünüldüğünde genelden özele doğru denetim, vergi denetimi ve vergi incelemesi olarak seyreden kavramlar uygulamada bazen birbirinin yerine de kullanılabilmektedir. Dolayısıyla esasında vergi incelemesi üzerine yoğunlaşan bir kısım tartışmaların vergi denetimi adı altında yapıldığını sıklıkla görmek mümkündür. Denetim ve vergi denetiminin yanı sıra vergi incelemesinin anlamını tam olarak karşılamamakla birlikte vergi incelemesine benzer ya da vergi incelemesiyle ilişkili olan bazı kavramlar da bulunmaktadır. Esasen bu kavramların, işlem ve eylemler bütünü olan vergi incelemesinin içindeki kimi işlem ve/veya eylem kolları olduğunu söylemek de mümkündür. Söz konusu yakın kavramların başlıcaları; *kontrol*, *tetkik*, *murâkabe*, *teftiş*, *revizyon*, *tahkikat*, *soruşturma*, *araştırma* ve *analiz* şeklinde sayılabilir.

Benzer bir duruma yabancı literatürde de rastlamak mümkündür. Keza, vergi incelemesi kavramı İngilizce’de “*tax audit*”, “*tax examination*” ya da “*tax enquiry*”

terimleriyle ifade edilmektedir. Ancak, her ne kadar “tax audit” teriminin “vergi denetimi” terimine daha yakın olduğu gözlemlenmekte ise de literatürde, mevzuatta ve uygulamada “audit”, “examination”, “control” ve “inspection” gibi kavramların vergi incelemelerini ifade ederken kimi zaman iç içe geçtiği ve birbirlerinin yerine kullanıldığı dikkat çekmektedir.

Kamusal dış denetim niteliğindeki vergi denetiminin en çok üzerinde durulan yöntemi olan ve çalışmamızın belkemiğini teşkil eden vergi incelemesi kavramını; vergi kanunları uyarınca ödenmesi gereken vergilerin maddi anlamda gerçeklik denetimi ile vergi ödevlerine ilişkin şekli denetimin yapıldığı, derinlemesine araştırma-tespit faaliyeti ve tespit edilen vergilerin ödenmesinin sağlanması bakımından hazırlık işlemi niteliğindeki vergi inceleme raporlarının oluşturulmasına hizmet eden ön işlem ve eylemler bütünü olarak tanımlamak mümkündür. Vergi incelemeleri, Türk Hukuku’nda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)¹’nin yedinci kısmında “Yoklama ve İnceleme” başlığı altında (m. 127 ilâ m.152) yer alan vergi denetim yöntemlerinden en kapsamlısını teşkil etmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nda 1980’li yılların başında yapılmış olan kapsamlı değişiklikler ile birlikte ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukukunda uygulanabilir hale gelmiştir. Söz konusu değişikliklerden sonra özellikle defter, kayıt ve belgelerin yanı sıra serbest delil esası uyarınca yapılan vergi incelemelerinin hukuksal boyutları ve bu alanda karşılaşılan sorunlar idare, yükümlü, yargı ve akademi çevrelerinde yoğun olarak tartışılmaktadır. Hukuki boyutunun yanında “vergi incelemesi” müessesesinin idari uygulamaları da çeşitli tartışmalar yaratmakta ve yargı kararlarına konu edilmektedir. Öte yandan şimdiye dek pek çok kez değişikliğe uğramış bulunan VUK’un, vergi incelemesine dair hükümler de dahil olmak üzere yeniden ele alınmasına dair komisyon çalışmaları yapılmaktadır. Bunun yanı sıra vergi denetim örgütünün kuruluşuna ve yapılanışına ilişkin değişiklikler, tartışmalar ve eleştiriler de sıklıkla gündeme gelmektedir.

Türkiye’de vergi incelemelerine değinen çalışmaların bir kısmı konuyu Maliye alanından ele almaktadır. Hukuki boyutuyla ele alan bir kısım çalışma ise kapsamını ulusal boyut ile sınırlandırmaktadır. Günümüzde küreselleşmenin, modernizasyonun ve teknolojik gelişmelerin oldukça yüksek bir hızla artmakta olan

¹ (R.G.: 10,11,12/01/1961-10703,10704,10705).

etkisi bir yandan bu zamana kadar ödevlerine vurgu yapılan vergi yükümlülerinin haklarını uluslararası arenada ön plana çıkarmakta, diğer yandan ise vergi idarelerini ulusal vergi problemlerinin yanı sıra küresel vergi problemleriyle yüzleştirmektedir. Uluslararası nitelikteki vergi sorunlarıyla yerel bazda yürütülen mücadeleler ise etkili olamamakta; küresel sorunlar ile mücadele, küresel bazda ve işbirliği içerisinde çaba gösterilmesini gerekli kılmaktadır. Vergi incelemesi müessesesi de gerek yükümlü haklarına en çok değinen yöntem olması gerekse vergi sorunlarının çözümünde çok önemli bir araç niteliğinde olması nedeniyle uluslararası alanda da sıklıkla tartışılan konuların başını çekmektedir. Dolayısıyla uluslararası nitelik taşıyan düzenlemelerin, uygulamaların ve çözüm yollarının ele alınarak Türkiye'deki mevcut durumun değerlendirilmesi önemli bir gerekliliktir.

Bu doğrultuda üç bölüme ayrılmış çalışmamızın ilk bölümünde denetim, vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramları genel hatlarıyla incelenmekte; ardından ikinci bölümde yerel düzlemde tüm temel unsurlarıyla Türkiye'de vergi incelemeleri irdelenmekte; son olarak üçüncü bölümde yerel sınırların ötesine geçilerek İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM)'nin, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'nün ve Avrupa Birliği (AB)'nin vergi incelemeleriyle bağlantılı hususlara yaklaşımları ele alınmaktadır.

Karşı taraflarını yükümlü ve idarenin oluşturduğu, bu nedenle çokça tartışılan ve vergi uyumsuzluklarının başlıca nedenini teşkil eden vergi incelemesi müessesesinin uluslararası boyutu ile ele alınarak Türkiye'deki düzenleme ve uygulamalarla birlikte değerlendirilmesinin, vergi incelemesinde karşılaşılan sorunlara getirilebilecek çözüm önerileri bakımından faydalı olması hedeflenmektedir.

BÖLÜM 1: GENEL İTİBARIYLA DENETİM, VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ

Son yıllarda yürürlüğe giren kanunlarda ve kanunların alt mevzuatında “denetim” kavramının bir “çatı kavram”² olarak kullanıldığı göze çarpmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde esas konumuz olan vergi incelemesine ulaşırken genelden özele doğru bir yol izlenecek; öncelikle üst başlık konumundaki denetim kavramı, ardından bir alt başlığı vergi denetimi kavramı açıklanacaktır. Son olarak ise en kapsamlı vergi denetim yöntemi olan vergi incelemesi müessesesi ana hatlarıyla izah edilecektir.

1. Denetim

1.1. Tanımı

Denetim ve güven ilişkisi birbiriyle ters orantılıdır. Nitekim saf ve tartışmasız bir güvenin varlığında denetime olan ihtiyaçtan bahsedilemez. Ancak saf ve tartışmasız güven, ütöpik bir kavramdır; bunu insanoğlu birbirine tarihin erken çağlarından başlayarak öğretmiştir. Esasen insanların güven kırmaları için birbirlerine hazırladıkları bilgilerin mutlak surette kastî yanlışlık veya saptırma içermesi de gerekmemektedir; zira kastî olmayan hatalar ve kimi eksiklikler de bilgiyi güvenilmez hale getirebilmektedir.

Tarih boyunca insanlar çeşitli açıklamalar yaparak kararlar almış, sayısız isteklerde bulunmuş, belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenilirliğini savunmuşlardır. Bazen açıkladıkları bilgilerin doğru ve güvenilir

² Bahsi geçen kanunlara ve alt mevzuata örnek olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (R.G.: 24.12.2003-25326), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (R.G.: 14.02.2011-27846), 5411 sayılı Bankacılık Kanunu (R.G.: 01.11.2005-25983 mük.), 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (R.G.: 30.12.2012-28513), Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (VDKY) (R.G.: 07.04.2021-31447) ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (R.G.: 31.10.2011- 28101) verilebilir. Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Eylül 2015, s. 39.

olduğu varsayılmakta ise de çoğu durumda, bilgilerin ve iddiaların geçerliliğinin kabul edilebilmesi için ayrıca bir incelemenin yapılması gerekmektedir. İddiaların doğruluğunu araştırıp kanıtlayacak bir inceleme, verilecek yargının sıhhatini ve nesnelliğini de artıracaktır³.

Toplum büyüdükçe ve iktisadi yaşam karmaşıklaştıkça, üçüncü kişilerle yapılan işlemler hem nicelik olarak artmakta hem de nitelik olarak basitlikten uzaklaşmaktadır. Bu durum, güvenilir bilgi elde etme gereksinimini daha da artırırken karar alıcıya sunulan bilgilerin güvenilir olma olasılığını da azaltmaktadır. Nitekim güvenilir olmayan bilgi hem karar alıcının kendisine hem de kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma zarar vermektedir. Dolayısıyla karar verici, daha güvenilir bilgi elde etmenin sağlayacağı yarar, o bilgiyi elde etmek için katlanılacak giderden fazla olduğu sürece, bilginin güvenilirliğini saptama yoluna gitmelidir⁴.

Denetim kavramı gerek konuşma dilinde, gerekse sözlük tanımlarında kontrol, murâkabe, revizyon ve teftiş kavramlarıyla iç içe geçmiş durumdadır. Kimi zaman bu sözcüklerin birbirleri yerine kullanıldığı da göze çarpmaktadır. Bu nedenle ilk önce söz konusu kavramların denetim kavramından farklarının altının çizilmesi gerekmektedir.

Sözlük tanımı “*Denetim; bir şeyi, yeri veya insanı gerektiği şekilde denetleme.*”⁵ olan “kontrol” kavramı, kökünü Latince “*contra*” ve “*rotulus*” kelimelerinden almakta olup “*karşıt liste*” anlamına gelmektedir. Karşıt liste ya da belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğu araştırılmaktadır. Doğruluk araştırılması yapılırken konunun üzerinde egemenlik kurmak, ilgili birimleri yönetmek ve yönlendirmek anlamları, kontrol kavramının “otorite” yönünü vurgular⁶. Devamlılığı ve niteliğiyle, denetim kavramını da içine alan çok daha geniş bir kavramdır⁷.

³ Yako Gökay, **İşletmelerde Vergi Denetimi**, İstanbul: Boyut Yayıncılık, 1994, s. 58.

⁴ Gökay, s. 59.

⁵ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 9. Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2005, s. 707.

⁶ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 2000, s. 1, 2.

⁷ M. Bülent Aydın, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007**, İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, 2006, s. 42.; İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s. 1, 2.

Tanımı pek çok sözlükte “denetleme” şeklinde geçen murâkabe⁸, Arapça “rakb” kökünden gelmekte olup, “bakıp gözetme, gözaltında bulundurma” anlamlarında kullanılmaktadır. Örnek olarak anonim şirket genel kurulları tarafından bir yıl süreyle seçilen murâkıpların, şirket defterleri, bütçe, bilanço, kasa ve yönetim kurulu üzerindeki denetimleri verilebilmektedir⁹.

Latince “revidere” kökünden gelen revizyon kavramı ise yeniden gözden geçirmek, incelemek ve düzeltmek anlamlarına sahiptir. Terminolojik olarak, bir işletmenin mali ve ekonomik yapısının, faaliyetlerinin, işlemlerinin ve bunlara dair kayıtların sistematik ve eleştirel yaklaşımla incelenmesi şeklinde tanımlanabilir¹⁰. Denetim ve revizyon kavramlarının birbirini tamamlama özelliklerinin mevcudiyetinden söz etmek mümkündür¹¹. Kontrol kavramının aksine, denetimden daha dar bir anlama sahiptir.

Teftiş kavramı ise “Denetleme; kontrol; bir işin yasa ve usulüne uygun olup olmadığını tesbit için gözden geçirme” şeklinde tanımlanmaktadır¹². Arapça “fetş” kökünden gelen sözcük, işlerin ilgiler tarafından iyi ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesi olarak kullanılmakta olup kontrol kavramında olduğu gibi bünyesinde otorite içermektedir¹³.

“Denetim” kelimesine etimolojik açıdan bakıldığında, kökünün Latince’de “işitme, dinleme” anlamına gelen *auditus*¹⁴ sözcüğü olduğu ortaya çıkmaktadır. O zamanlar resmi hesap denetimlerinin sözlü prosedürle yürütüldüğü göz önünde bulundurulduğunda, kelimenin kökeni daha iyi anlaşılmaktadır.

Kanun koyucunun yapmış olduğu denetim tanımları araştırıldığında fark edilmektedir ki; 5018 sayılı Kanun’un 63. maddesinde “İç Denetim”, 68. maddesinde ise “Dış Denetim” tanımlanmış olup genel bir denetim tanımına yer verilmemiştir¹⁵.

⁸ Ejder Yılmaz, s. 853.; Pars Tuğlacı, **İktisadi ve Hukuki Terimler Sözlüğü**, 2. Baskı, İstanbul: Üniversiteler Kitabevi, 1979, s. 560.

⁹ Altuğ, s. 1.

¹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD), **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt:1, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul: Acar Basım, 2013, s. 117.

¹¹ Organ, s. 2.

¹² Ejder Yılmaz, s. 1208.; Tuğlacı, s. 570.

¹³ Aydın, s. 42.

¹⁴ **Online Etymology Dictionary**, <https://www.etymonline.com/word/audit> (e.t. 01.09.2021).

¹⁵ Bahsi geçen “İç Denetim” ve “Dış Denetim” tanımlarına çalışmanın 1.3.2. başlıklı “Denetçinin Statüsüne göre Denetim Türleri” kısmında yer verilecektir.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)¹⁶'de ve buna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerde ise denetim terimi sıkça kullanılmakla birlikte, denetimin ya da vergi denetiminin tanımına yer verilmemiştir¹⁷.

Türk Dil Kurumu (TDK)'nın İktisat Terimleri Sözlüğü'nde¹⁸ “denetim”, *“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. krş. iç denetim, dış denetim.”* şeklinde tanımlanırken; Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü'nde¹⁹ ise *“1. Tecimsel kuruluşlara ilişkin sayışmaların düzeninde olup olmadığı, yasaları, tüzük ve yönetmeliklerine uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler. 2. İşlemlerin tümünün sonuna kadar yazılımı ve tekrar gözden geçirilmesi, plan ve amaçlar çerçevesinde bu işlemlerin çözümlenmesi, önceden planlanmış amaçlara ulaşmak için bu işlemlerin plana göre yönetilmesi ve gerektiğinde gerekli değişikliklerin yapılması.”* olarak tanımlanmaktadır.

Türkçe-Osmanlıca Hukuk Terimleri Sözlüğü'nde²⁰ denetim ve denetleme sözcüklerinin karşılığı “murakabe”, denetçinin karşılığı “murakıp”, denetlemek eyleminin karşılığı ise “murakabe etmek” olarak geçmektedir. Denetçi kavramı Hukuk Sözlüğü'nde²¹ *“Murakıp; denetleyici; kontrolör. Şirketlerde, şirket faaliyetlerinin yasaya ve şirketin amacına uygun olup olmadığını kontrol eden ve yasaya göre kendisine çeşitli görevler ve yetkiler verilmiş organ.”* olarak tanımlanmaktadır.

İngilizce'de “audit”, Fransızca'da “audition, vérification, contrôle”, Almanca'da ise “prüfung, kontroll” anlamlarına gelen denetim kavramının; *“Şirket ve benzerlerinin hesaplarının, doğru ve sahih olduklarını görebilmek için yapılan*

¹⁶ “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname”, (R.G.: 10.07.2011-27990).

¹⁷ Soydan, s. 53.

¹⁸ TDK, **Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü, İktisat Terimleri Sözlüğü**, Hazırlayan: Şiir Yılmaz vd., <https://sozluk.gov.tr/> (e.t. 01.09.2021).

¹⁹ TDK, **Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü, Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü**, Hazırlayan: Muzaffer Uyguner, Hilmi Tuner, <https://sozluk.gov.tr/> (e.t. 01.09.2021).

²⁰ Tuğlacı, s. 577.

²¹ Ejder Yılmaz, s. 267.

resmi inceleme; kalite, durum, etkinlik ve benzeri şey incelemesi”²² ve “Tetkik, inceleme, teftiş, (hesapları) tetkik etmek, teftiş etmek, denetlemek. [Audit certificate: teftiş (denetleme) raporu, murakıp raporu.]”²³ şeklinde tanımları mevcuttur. OECD ise denetimi “Mükellefin kayıtlarının ve hesaplarının ve/veya raporların ve beyanların genel isabeti üzerinde, rutin bir operasyon olarak ya da vergi kaçırma şüphesinin varlığı halinde, muhasebe şirketi ya da vergi idareleri gibi bir dış aktör tarafından yürütülen inceleme ve doğrulama”²⁴ olarak tanımlamaktadır.

Denetim genel olarak “Bir örgütün faaliyetleri hakkında açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması amacıyla gerekli kanıtların tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi süreci”²⁵ olup; Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından “İktisadi 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 süreç” şeklinde tanımlanmaktadır²⁶.

Denetim, “bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırma”²⁷dır. Denetleme ise, “ne oldu?, “ne oluyor?” ve “ne olacak?” sorularına cevap arama işlemidir. Örneğin gemi örneği ile açıklamaya çalışırsak; nasıl ki bir geminin gideceği, ulaşmak istediği limana göre çizdiği bir rotası var ise,

²² “Audit: 1. An official examination of the accounts of a company, etc to see that are true and correct; an annual audit report, prepare accounts for audit. 2. An examination of the quality, state, efficiency, etc of sth: an environmental audit. V: to examine the accounts of a company, etc officially.” Albert Sidney Hornby, **Oxford Advanced Learner’s Dictionary of Current English**, 5th Edition, edt. Jonathan Crowther, Oxford University Press, 1995, s. 67.

²³ Tuğlacı, s. 40.

²⁴ “AUDIT: Examination and verification carried out by an outside agency (such as an accountancy firm or the tax authorities) of a taxpayer’s books and accountants and/or the general accuracy of returns and declarations, either as a routine operation, or where evasion is suspected.”

OECD, **Glossary of Tax Terms**, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (e.t. 01.09.2021).

²⁵ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s. 216; Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 2. Baskı, Ankara: Cem Web Ofset Ltd. Şti., 1996, s. 1.

²⁶ “Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested parties.” David O’Regan, **Auditor’s Dictionary Terms, Concepts, Processes and Regulations**, Haboken-NJ (USA): John Wiley & Sons Inc., 2004, s. 27.; Gökay, s. 60.

²⁷ Aydın, s. 40.

işletmelerde de buna karşılık plan ve program vardır. Geminin kaptanı elindeki pusula, radar gibi cihazlarla bulunduğu noktayı ve rotada seyredip seyretmediğini tayin edebilir. Eğer rotada değilse -tıpkı işletmeciler gibi- sapmanın sebebini araştırıp gemiyi rotasına oturtacak tedbirleri alabilir²⁸.

Bir başka tanıma göre denetim; *“yapılan bir işlemin, önceden belirlenmiş bir takım kurallara uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan bir değerlendirme faaliyeti”*²⁹dir.

Tüm bu tanımlar birlikte ele alındığında denetim kavramının kimi yerde bir araştırma ve değerlendirme faaliyeti olarak, kim yerde ise faaliyetlerin gerçekleştirildiği sürecin bizatihi kendisi olarak tanımlandığı göze çarpmaktadır. İster eylem isterse süreç olarak tanımlansın, aslolan denetimin konusunun iktisadi olay ve olgulara ilişkin çeşitli iddiaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti olduğudur.

Söz konusu tespitin amacı, devletin kendini finanse etmesi, vergilendirmede eşitliği sağlaması ve haksız rekabeti önlemesi gibi misyonlarla donatıldığında devlet açısından “ekonomik ve mali kamu denetimi”; özel teşebbüsün önceden koyulmuş kurallara uymasının sağlanması, işletme için sağlıklı ekonomik verilerin elde edilmesi gibi misyonlarla donatıldığında ise “muhasebe denetimi ya da finansal denetim” ortaya çıkacaktır³⁰.

1.2. Tarihsel Gelişimi

Denetim kavramı her ne kadar günümüzdeki niteliğini demokratik gelişim sürecinde kazanmışsa da³¹, tarihsel kökleri çok eski çağlara dayanmaktadır. İnsanoğlunun mali nitelikteki ilişkilerinin boyut değiştirmesiyle denetimin kendisi de çağlar boyunca başkalaşarak kendini içinde bulunduğu sürece adapte etmiştir.

Denetim faaliyetlerinin temelleri olarak kabul edilebilecek ilk uygulamaların hangi medeniyet tarafından tam olarak nerede gerçekleştirildiği kesin olmayıp arkeolojik çalışmalar neticesinde elde edilecek yeni bulgular uyarınca her an güncellenebilecek niteliktedir. Günümüzdeki bulgular bu hususta Milattan Önce

²⁸ Aydın, s. 41.

²⁹ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 27.

³⁰ Soydan, s. 58.

³¹ Soydan, s. 44.

(M.Ö.) 3000 yılından gerilere kadar gidilebileceğini göstermektedir. Bu dönemde Mezopotamya’da çizgiler kullanılarak, kayıtların gözden geçirilmesi, karşılaştırılması ve doğrulanması amaçlarına hizmet eden mali işlem özetleri hazırlanmış³²; Ninua ve Babil’de önemli iktisadi faaliyetler levhalar üzerinden izlenmiştir³³.

Tarihte ilk olarak Sümerler tarafından bulunan yazı; şekil ve resimlerle sınırlı olup kil tablet kullanıldığı için çok zahmetliydi. Aşağıdaki tarihi tahmini M.Ö. 3400-3000 olarak belirlenen Uruk şehrinden bir kil tablette yer alan şekiller bilim insanları tarafından “29.086 ölçü arpa 37 ay *Kushim*” şeklinde tercüme edilmiştir³⁴. Bu metinde geçen “*Kushim*” eğer bir meslek ismi değil de insan ismiyse kendisi tarihte adı bilinen ilk insandır ve *Harari*’ye göre “*Tarihte adı yazılmış ilk insanın peygamber, şair veya büyük bir komutan değil de bir muhasebeci olması çok anlamlıdır.*” Keza tarihteki ilk metinler de edebi eserlerden, felsefi düşüncelerden, yasalardan ya da savaş zaferlerinden değil; vergi ödemelerinden, borç birikiminden ve mülkiyet sahipliğinden bahsetmektedir³⁵.



Şekil 1.1: Uruk şehrinden kil tablet (MÖ 3400-3000)³⁶

³² O’Regan, s.28.; Soydan, s. 44.

³³ HUD, s. 11.

³⁴ Bu metnin anlamı *Harari*’ye göre “37 ayda toplam 29.086 ölçü arpa teslim alındı. İmza, *Kushim*” şeklindedir. Yuval Noah *Harari*, **Hayvanlardan Tanrılara Sapiens İnsan Türünün Kısa Bir Tarihi**, Çev. Ertuğrul Genç, 25. Baskı, İstanbul: Kolektif Kitap, Aralık 2016, s. 131.

³⁵ *Harari*, s. 131.

³⁶ Tablet görseli için bkz. *Harari*, s. 131.; National Geographic Türkiye, “Tarihte Adını Bildiğimiz İlk Kişi Kim?”, 21.08.2015, <https://www.nationalgeographic.com.tr/tarihte-adini-bildigimiz-ilk-kisi-kim/> (e.t. 01.09.2021).

Bu saptamalar esasen denetimin önemini bir kez daha gözler önüne sermektedir. İnsanoğlunun denetime duyduğu yoğun ihtiyaç, medeniyet için dönüm noktası konumundaki yazının keşfinde belki de en önemli etken olarak görülebilir.

Mezopotamya kayıtları haricinde Mısır, Roma, Çin ve Yunan kayıtlarında da denetimin ilk örneklerine rastlamak mümkündür. Mısır’da firavunlar döneminde tahsil edilecek vergilerin tespiti için tarımsal üretim kontrol edilmiş; Roma İmparatorluğu’nda kontrolör, “*kester*” adı verilen denetçiler ve maliye bakanları aracılığıyla kamu maliyesi kontrol altında tutulmuş; Çin İmparatorluğu’nda gelirlerin incelenmesi ve raporlanması amacıyla kamu hizmet birimleri oluşturulmuş; Atina’da maliye hesaplarını denetleyen ve yolsuzlukları ortaya çıkartan denetim kuruluşları ortaya çıkmıştır³⁷.

Ortaçağda yaşanan uzun bir durgunluk döneminin ardından, ekonomik gelişmeyle birlikte muhasebe ve denetim kavramları tekrar önem kazanmış; İngiltere’de 13. yüzyıl sonlarında denetim ilk kez bir ünvan olarak kullanılmaya başlanmış; 1581 yılında Venedik’te ise ilk profesyonel denetim kuruluşu “*Collegio dei Rexonati*” ortaya çıkmıştır³⁸.

Sanayi Devrimi sonrasındaki süreçte, gelişen ve tekelleşme eğilimi gösteren büyük endüstri şirketleri, karmaşıklaşan iktisadi faaliyet ve ilişkiler, yeni ortaya çıkan halka açık şirketler, ayrılmaya başlayan sermayedar ve yönetici kesimi gibi faktörler, denetim ihtiyacını kısıtlı bir alandan çıkararak toplumun geniş kesimlerine yaymıştır³⁹. Çok uluslu şirketlerin oluşması da bu eğilimin yayılmasına hizmet etmiştir. Zira Avrupa’da oluşmaya başlayan denetim sistemi, İngiltere’nin Amerika’da yatırım yapan şirketlerinin kayıtlarını incelemeleri için gönderdiği uzmanlarla birlikte Amerika’ya ulaşmış; İngiltere’den Amerika’ya göç eden muhasebeciler 1886 yılında New York’ta ilk “*Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu*”nun çıkarılmasına önayak olmuşlardır⁴⁰.

20. yüzyılla birlikte ise ortaya çıkan daha geniş ve karmaşık şirket yapıları, denetim fonksiyonunu da gelişmeye mecbur kılmış; denetimde uluslararası nitelikte

³⁷ HUD, s. 11. ; Aydın, s. 42, 43.; Organ, s.6.; Tekin ve Çelikkaya, s. 27.

³⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 27.

³⁹ Daha geniş bilgi için bkz. HUD, s. 12.

⁴⁰ Tekin ve Çelikkaya, s. 27, 28.; HUD, s. 12.

örgütlenmelere ihtiyaç duyulur olmuştur⁴¹. Küreselleşme, artan rekabet ve *Enron*, *Parmalat* gibi şirketlerin muhasebe kayıtlarına ilişkin skandallar sonrasında şirketlerin mali görünümünün açık, doğru ve tarafsız şekilde ortaya konulmasının önemi daha da artmıştır⁴². İşletmelerin mali durumlarıyla ilgilenen çıkar gruplarının varlığı, mali tabloların gerçeği yansıtmadığının uzman denetçiler tarafından onaylanmasını gerektirmiş; denetim tekniğinde yaşanan değişimlerle birlikte denetçiler aralıksız ve tek tek denetleme yerine, belli dönemlerde ve örnekleme yoluyla denetime başlamışlardır⁴³.

Netice itibarıyla, denetim kavramı, tarih öncesi çağlarda basit ekonomik eylemlerin denetimiyle başlayıp, tarihte geçirdiği yolculuk boyunca gelişerek günümüzdeki haline kavuşmuştur. Devletlerin vergi ödevlilerini denetlemesiyle başlayan süreçte, iktisadi faaliyetlerin karmaşıklaşan yapısı ve azalan güven ilişkilerine paralel olarak “iç denetim” ve “dış denetim” kavramları gelişmiş; bu gelişimi parlamentoların oluşmasını takiben yaygınlaşan “kamusal denetim” olgusu takip etmiştir. Böylece vergi ödevlileri salt denetlenen pozisyonundan sıyrılarak temsilcileri aracılığıyla iktidarı denetleme vasfına kavuşmuşlardır.

1.3. Denetim Türleri

Genel boyutuyla tüm yaşamın, özel boyutuyla ise gerçek ve tüzel kişilerin, örgütlerin, işletmelerin, kurum ve kuruluşların, devletin ve devletin fonksiyonlarının faaliyetlerinin sağlıklı şekilde yürütülebilmesi için karşımıza bir zorunluluk olarak çıkan⁴⁴ denetim kavramı; çalışmanın esas konusu olan vergi incelemesinin ve incelemenin bir üst kavramı olan vergi denetiminin çatı kavramı olmasından bahisle, bu çalışmada mali hukuk kapsamında, ekonomik ve hukuki yönü göz önünde bulundurularak sınıflandırmaya tabi tutulacaktır.

Bu kapsamda denetim;

- “denetimin konusuna ve/veya amacına göre”,
- “denetçinin statüsüne göre”,
- “denetimin yapılma zamanına göre” ve

⁴¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 28.

⁴² Suna Oskay, Onur Acar, **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul: 2007, s. 31.

⁴³ Organ, s. 7.; Oskay ve Acar, s. 32.

⁴⁴ Denetim konusuna ilişkin farklı açılar için bkz. Soydan, s. 54-57.

- “denetimin yapılma şekline göre” çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır⁴⁵.

Yapılma zamanına göre denetim “geriye doğru denetim”, “cari/sürekli denetim” ve “ileriye dönük denetim” olarak sınıflara ayrılırken; yapılış şekline göre denetim ise uluslararası standartların esas alındığı “küresel denetim”, “yasalar gereği zorunlu denetim” ve “isteğe bağlı denetim” olarak sınıflandırılmaktadır⁴⁶.

1.3.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Ulaşılmak istenen amaca göre farklı şekillerde tasnif edilen denetim türleri arasında doktrinde⁴⁷ isimlendirme ve ifade tarzları bakımından küçük farklılıklar bulunmakla birlikte, varlığı en çok kabul edilen türler “mali tablo denetimi”, “uygunluk denetimi”, “faaliyet denetimi” ve “özel amaçlı denetim”dir.

Alt başlıklarda ayrıntılarına değinilecek bu türler haricinde doktrinde; Yeminli Mali Müşavir (YMM) tasdikinde rastlanıldığı gibi ilişkili işletme ve kişiler nezdinde karşıt incelemelerin yapıldığı; denetlenen işletmeyle ilgili bilgilerin doğruluğunun, ilişkili işletme ve kişilerdeki bilgilerin doğruluğuyla karşılaştırıldığı; vergisel denetim amacı güden ve uygunluk denetiminden daha geniş kapsamlı olan “doğruluk denetimi”nden⁴⁸ ve mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin birleştirilerek birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türü olan “ekonomik denetim”⁴⁹den de söz edilebilir.

1.3.1.1. Mali Tablo Denetimi

“Finansal denetim” veya “finansal tablo denetimi” olarak da adlandırılan mali tablo denetimi; bir işletmenin bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu gibi mali tablolarının, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mevzuat hükümlerine uygun olarak, doğru ve dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığının tespiti şeklinde tanımlanabilir⁵⁰. Bu denetim türünde

⁴⁵ İlk iki sınıflandırmaya alt başlıklarda değinilecektir.

⁴⁶ Soydan, s. 68, 69.; Korkut Özkorkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, 2. Tıpkı Bası, Ankara: Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 481, 2013, s. 6-8.

⁴⁷ Tekin ve Çelikkaya, s. 28.; HUD, s. 15.; Aydın, s. 45.; Organ, s. 7.; Soydan, s. 59.

⁴⁸ Özkorkut, s. 5., Soydan, s. 60.

⁴⁹ “Bütünleşik denetim” veya “sistemci denetim” şeklinde de adlandırılmaktadır. Tekin ve Çelikkaya, s. 30.

⁵⁰ Organ, s. 7.

amaç; denetlenen işletmenin finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bir görüş oluşturmak⁵¹ ve işletmenin mali tablolarının güvenilirliğini ortaya koymaktır⁵².

Tamamen bağımsız kişi veya kişilerce yapıldığı için uygulamada mali tablo denetimi “bağımsız denetim” veya “dış denetim” adlarıyla da anılmaktadır⁵³. Ayrıca bu denetim türü, tam yılı kapsayan “sürekli denetim” ve ara dönemleri kapsayan “sınırlı denetim” olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir⁵⁴.

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

“Düzenlilik denetimi”, “kurallara uygunluk denetimi”, “usul denetimi” veya “mali denetim” olarak da ifade edilen⁵⁵ uygunluk denetimi; kişi, örgüt ya da ekonomik birimlerin önceden konulmuş hukuk kurallarına ve işletmenin içindeki ya da dışındaki otoriteler tarafından belirlenmiş kurallara uygun davranılıp davranılmadığının araştırıldığı denetim türüdür⁵⁶.

Kuralları belirleyen makamın işletme dışından olması durumunun en bariz örneği, muhasebe kayıtlarının VUK hükümlerine uygun olarak tutulup tutulmadığının denetlendiği vergi denetimi iken; işletme içinden olması durumuna örnek olarak da muhasebe kayıtlarının Finansman ve Mali İşler Müdürlüğü’nün yayınladığı yönergeler ve Muhasebe El Kitabına uygun olup olmadığının denetimi verilebilir⁵⁷. İlk örnekte denetim kamu denetçileri tarafından, ikinci örnekte ise iç denetçiler tarafından yerine getirilecektir.

Uygunluk denetimi aynı zamanda mali tablo denetimine de ışık tutmaktadır⁵⁸. Nitekim işletmenin önceden belirlenmiş kurallara aykırı hareket etmesi, mali tablolarının güvenilirliğini sorgulatacaktır.

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

“Yönetim denetimi”, “performans denetimi”, “program denetimi”, “etkinlik denetimi”, “verimlilik denetimi” gibi kavramlarla da ifade edilen faaliyet denetimi;

⁵¹ Soydan, s. 59.

⁵² Aydın, s. 45.

⁵³ Organ, s. 7.

⁵⁴ Özkorkut, s. 4.

⁵⁵ Tekin ve Çelikkaya, s. 29.

⁵⁶ Soydan, s. 60.

⁵⁷ Organ, s. 8.

⁵⁸ HUD, s. 15.

kaynak kullanımının verimlilik, etkinlik ve tutarlılık ilkeleri açısından değerlendirildiği denetim türüdür⁵⁹. Faaliyet denetiminde bir örgütün kaynak kullanımının etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla, örgütün tamamının ya da bir kısmının faaliyetleri sistematik bir şekilde yeniden gözden geçirilmektedir⁶⁰.

Karşılaştırma amacıyla bütçeler, sektör ortalamaları ve verimlilik standartları gibi kriterler kullanılmakta olup bu kriterler aracılığıyla, işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmadaki başarısı ve verimliliği tespit edilmeye çalışılmaktadır⁶¹. Diğer denetim türlerine kıyasla kapsamı çok daha geniş olan⁶² faaliyet denetimi, ölçüm kriterinin nesnel olarak belirlenmesindeki güçlük nedeniyle yönetim danışmanlığına benzemektedir⁶³.

1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Belli bir bilgi kullanıcısına belli konuda yapılan denetimler, özel amaçlı denetimler olup; denetimin sonucunda denetim talebinde bulunan bilgi kullanıcısına karar vermesinde yardımcı olacak bilgi ve önerileri barındıran bir rapor sunulmaktadır⁶⁴. Bankaların kredi sağlayıp sağlamamaya karar verebilmek için kredi talep eden müşterileri nezdinde yürüttükleri denetim ya da vergi denetimi bu denetim türüne örnek olarak gösterilmektedir.

1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre yapılan ayırmada denetçinin, denetlenenin kendi personeli olup olmaması önem taşımaktadır. Bu ayırmada; denetçinin, denetlenenin personeli olduğu denetim türü “iç denetim” iken; denetlenenin personeli olmadığı denetim türü ise “dış denetim”dir. Dış denetim de kendi içinde “bağımsız dış denetim”, “kamusal dış denetim” ve “yüksek denetim” gibi kollara ayrılmaktadır.

⁵⁹ Tekin ve Çelikkaya, s. 29.

⁶⁰ Organ, s. 9.

⁶¹ Aydın, s. 45.

⁶² Soydan, s. 60.

⁶³ Organ, s. 9.

⁶⁴ Soydan, s. 61.; Organ, s. 9.

1.3.2.1. İç Denetim

İç denetim; “işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcıların yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin, yine işletmede bu amaçla çalışan kişilerce (iç denetçi) araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi”⁶⁵ olarak tanımlanmaktadır. En yalın haliyle “bir işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için işletmenin kendi içinde oluşturulmuş bağımsız bir denetim”⁶⁶ dir.

İç denetim, denetim kavramının sonradan beliren yüzüdür. Nitekim 1940’lı yıllara kadar denetim denildiği zaman akla sadece bugünkü anlamıyla dış denetim gelmekteydi⁶⁷. Kavramın kurumsallaşması, 1941 yılında merkezi Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde olan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA: *Institute of Internal Auditors*)’nün kurulmasına dayanmaktadır. Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere ilk başlarda özel kesim tarafından işletme yönetimi kapsamında benimsenen müessese, 1970’li yılların sonlarından itibaren Anglo-Amerikan ülkeleri başta olmak üzere diğer ülkelerin kamu yönetimleri tarafından da uygulanmaya başlamıştır⁶⁸. Nitekim, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) de 19 Eylül 1995 tarihinde, Türkiye’de uluslararası standartlarda iç denetim mesleğinin gelişimi için kurulmuş bulunmaktadır⁶⁹. Günümüzde, gerek TİDE tarafından benimsenen iç denetim tanımında⁷⁰, gerekse 5018 sayılı Kanun’un iç denetim tanımında, iç denetim kavramının özel kesim işletmeleri haricinde kamu yönetimleri tarafından da benimsendiği anlaşılmaktadır. Nitekim 5018 sayılı Kanun’un “İç denetim” başlıklı 63. maddesi:

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin

⁶⁵ HUD, s. 16.

⁶⁶ Tekin ve Çelikkaya, s. 30.

⁶⁷ Soydan, s. 62.

⁶⁸ Soydan, s. 62-63.

⁶⁹ Enstitü verilerine göre TİDE’nin 900’den fazla kurumu temsil eden 3000’e yakın üyesi bulunmaktadır. <https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda> (e.t. 01.09.2021).

⁷⁰ “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi> (e.t. 01.09.2021).

yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.” şeklindedir.

Dış denetime benzer şekilde iç denetimde de denetim planlaması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademesine raporlanması ve izlemeye dönüşen sistematik bir süreç takip edilmekte; denetimin konusuna ve amacına göre denetim türlerinden mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi uygulanmaktadır⁷¹.

İç denetimle ilgili önem arz eden bir diğer husus, bu müessesenin iç kontrol kavramı ile karıştırılmaması gerektiğidir. Nitekim etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve izlenmesi yönetimin sorumluluğunda olup yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gereklidir. İç denetim müessesesi ise diğer hususlarda olduğu gibi iç kontrollerle ilgili olarak da yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur⁷². Buradan da anlaşılacağı üzere iç denetçiler, iç kontrolün başarısızlığından sorumlu değildir; zira iç kontrol de kendileri tarafından denetlenir.

İç denetimin yukarıda bahsedilenlerin yanı sıra dış denetime de büyük katkısı bulunmaktadır. Zira dış denetimlerde öncelikle iç denetçilerden görüş alınmaktadır⁷³.

1.3.2.2. Dış Denetim

İç denetim kavramının yukarıda belirtildiği üzere 20. yüzyılın ikinci yarısıyla birlikte belirdiği ve yaygınlaştığı göz önünde bulundurulduğunda, ilk ortaya çıkan denetimin aslında dış denetim olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla denetim kavramıyla ilgili belirtilen hususların tümü aslında dış denetim kavramı için de geçerlidir. İç denetimin ayrılmasından itibaren dış denetim için belirleyici unsur; denetlenen işletme veya kurumlardan bağımsız kişi ve kuruluşlarca yapılmakta

⁷¹ Oskay ve Acar, s. 26, 27.; Organ, s. 11.

⁷² Organ, s. 11, 12.

⁷³ Tekin ve Çelikkaya, s. 31.

olmasıdır. Denetlenen işletme veya kurumun kendi içinden çıkmamış olan denetçilerin statüsüne göre dış denetimi de kendi içinde bağımsız dış denetim, kamusal dış denetim ve yüksek denetim olmak üzere üç alt türe ayırmak mümkündür.

Bağımsız dış denetim⁷⁴, denetlenecek işletmenin talebi üzerine sözleşme yapmak suretiyle serbest meslek faaliyetinde bulunan denetçiler tarafından işletmenin mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin yapılması⁷⁵ olarak tanımlanabilir. Bağımsız dış denetimde denetimin konusunu, gerçeği yansıtır yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre tutulup tutulmadığı mercek altına alınacak olan muhasebe verileri oluşturacaktır⁷⁶. Ülkemizde bağımsız dış denetim uygulamasının 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu⁷⁷ ile başladığı kabul edilmekte olup; ayrıca 5411 Sayılı Bankalar Kanunu'nda ve diğer bir kısım mevzuatta da bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler mevcuttur⁷⁸. Bağımsız dış denetimin kapsamını, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan şirketlerden daha kapsamlı bir alana taşıyan düzenleme ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'dur^{79 80}.

Kamusal dış denetim⁸¹ en basit haliyle devletin ve devlet kurumlarının kamu adına gerçekleştirdiği denetim faaliyetidir⁸². Nitekim kamusal dış denetimin amacı,

⁷⁴ Doktrinde ve mevzuatta çoğunlukla “bağımsız denetim” olarak anılan kavramın, tanımında bağımsızlık unsurundan söz edilen iç denetim kavramından ayrıştırılıp, dış denetimin bir türü olduğunun vurgulanabilmesi açısından “bağımsız dış denetim” şeklinde adlandırılmasının daha isabetli olduğu düşünülmektedir. Benzer görüş için bkz. Soydan, s. 64; Özkorkut, s. 6.

⁷⁵ Aydın, s. 46.

⁷⁶ Organ, s. 13., Soydan, s. 65.

⁷⁷ (R.G.: 30.07.1981-17416). Bu Kanunda yer alan bağımsız denetime ilişkin düzenleme, 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun (R.G.: 30.12.2012-28513) 15. maddesinde muhafaza edilmiştir. Bu hükme göre “*Ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları, düzenleyecekleri mali tablolardan kurulca belirlenenleri bağımsız denetim kuruluşlarına inceleyerek bir rapor almak zorundadırlar. Bu inceleme, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluk ve gerçeği yansıtırma ilkesine uygunluğu bakımından olacaktır.*”

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında çıkarılmış “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (R.G.: 12.06.2006-26196) bulunmaktadır.

⁷⁸ Detaylı bilgi için bkz. Tekin ve Çelikkaya, s. 32, dn. 44.

⁷⁹ Soydan, s. 66.

6102 sayılı TTK m.397/4 gereği, bağımsız denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenmektedir.

⁸⁰ 6102 Sayılı TTK kapsamında, 660 Sayılı KHK (R.G.: 02.11.2011-28103) ile “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” kurulmuştur. Aynı zamanda 6102 sayılı TTK ve 660 Sayılı KHK'ya dayanılarak “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” (R.G.: 26.12.2012-28509) çıkarılmıştır.

⁸¹ Doktrinde “kamu denetimi” olarak da anılan kavramın, dış denetim türü olduğunun vurgulanabilmesi ve aslında yine bir kamusal yönü bulunan bağımsız dış denetimden ayrıştırılabilmesi bakımından “kamusal dış denetim” şeklinde adlandırılmasının daha isabetli olduğu düşünülmektedir. Benzer görüş için bkz. Soydan, s. 66.

⁸² Özkorkut, s. 6.

faaliyetlerin en başta kanunlar olmak üzere mevzuata ve kamu yararına uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesidir⁸³. Kamu denetçileri, kamu adına ve kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim faaliyeti yürütürlerken yetkilerini ilgili mevzuattan alırlar. Ayrıca belirtmek gerekir ki özel sektör kuruluşları nezdinde yaptıkları denetimlerde dış denetim görevini yerine getiren kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları denetim faaliyetlerinde ise iç denetime hizmet ederler⁸⁴. Kamusal dış denetimde kamu denetçileri, mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini gerçekleştirmektedirler⁸⁵. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın bankalar üzerinde gerçekleştirdiği denetim ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın ticaret şirketleri üzerinde gerçekleştirdiği denetim, kamusal dış denetime örnek olarak verilebilirse de⁸⁶; bu denetim türünün çalışma konusu bakımından en önemli örneği, Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)'na bağlı Vergi Denetim Kurulu (VDK)'nın vergi ödevlileri nezdinde gerçekleştirdiği ve çalışmanın ilerleyen kısımlarında ayrıntılı şekilde değinilecek olan vergi denetimidir.

Yüksek denetim, ülkemizde faaliyetleri Sayıştay tarafından yürütülen, kaynağını Anayasa (A.Y.)⁸⁷'dan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu, çoğu ülkede yargısal yetkilerle de donatılmış bağımsız ve özerk kurum ve kuruluşlar tarafından parlamento adına gerçekleştirilen denetimdir⁸⁸. Kamu kaynaklarının hukuka uygun, etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti, bu denetim türünün amacını teşkil etmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 68. maddesi⁸⁹, "Dış Denetim" başlığı altında Sayıştay tarafından yapılan

⁸³ Organ, s. 13.

⁸⁴ Oskay ve Acar, s. 25, 26.

⁸⁵ HUD, s. 17.

⁸⁶ Soydan, s. 67.

⁸⁷ 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (R.G.: 09.11.1982-17863 Mükerrer).

⁸⁸ Soydan, s. 68.

⁸⁹ 5018 sayılı Kanun'un "Dış Denetim" başlıklı 68. Maddesi;

"Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

Suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici

harcama sonrası denetimi düzenlemektedir. Söz konusu denetimin, “dış denetim” başlığı altında düzenlenmesi, “yüksek denetim”in aslında dış denetimin bir başka türü olduğunun göstergesidir⁹⁰.

Yüksek denetime ilişkin ilkeler, yöntemler ve teknikler ise Türkiye’den sadece Sayıştay Başkanlığı’nın üye olduğu⁹¹ INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*- Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü) tarafından belirlenmektedir. INTOSAI’nın kamu denetimi alanında yer alan yüksek denetim örgütleri arasındaki düşünce ve deneyimlerin değişimini hızlandırmak amacıyla kurulan, özerk, bağımsız ve siyasi kimliğe haiz olmayan bir örgüt⁹² olduğunu ayrıca belirtmek gerekir.

1.4. Denetim Teknikleri

Denetçiler denetim görevlerini ifa ederken, kendi seçecekleri tekniklere başvurarak mesleki açıdan güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamakta ve bu kanıtları değerlendirmektedirler. Dolayısıyla denetim teknikleri, denetçinin yeterli ve nitelikli kanıt toplayabilmek amacıyla izlediği yolları ve yaptığı çalışmaları ifade etmektedir⁹³.

Denetim teknikleri farklı yollara ayrılıyor olsa da bu teknikler birbirinden tamamen bağımsız olmayıp çoğu durumda iç içe geçmektedirler⁹⁴. Genel olarak kullanılacak teknikler; denetimin kapsamına, işletmenin yapısına, iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetim yöntemlerine ve denetlenecek hesaplara göre değişmekte ise de belli başlı denetim tekniklerini, “karşılaştırma”, “tutar aktarımının

tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.”

Şeklindedir.

⁹⁰ Yüksek denetimin, hem iç hem dış denetim türü olduğu ve dış denetimin parlamentolar adına yapılan denetimi kapsamadığı gerekçesiyle, “yüksek denetim”i ayrı bir tür olarak ele alan karşı görüş için bkz. Soydan, s.68. Yüksek denetimi, kamusal dış denetim türü olarak ele alan karşı görüş için bkz. Organ, s. 14.

⁹¹ 1953 yılında kurulan INTOSAI’nın günümüzde 195 tam üye ülkesi, içlerinde Dünya Bankası’nın da bulunduğu 5 kısmi üye organizasyonu, 1 tane de bağlı üyesi (Guam Adası) bulunmaktadır. INTOSAI, About Us, <https://www.intosai.org/about-us/overview> (e.t. 01.09.2021).

⁹² Organ, s. 17.

⁹³ Tekin ve Çelikkaya, s. 34.

⁹⁴ Mevlüt Özer, **Denetim**, Cilt:1, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997, s. 236.

kontrolü”, “aritmetik inceleme” ve “belge incelemesi” olarak ifade etmek mümkündür⁹⁵.

Karşılaştırma, genel itibarıyla defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik inceleme işlemidir⁹⁶. Karşılaştırma yaparken hem büyük defter ve yevmiye defteri toplamalarının karşılaştırılması örneğinde olduğu gibi toplamalar arasındaki uygunluğa; hem de sabit varlıklar defteri ile büyük defter sabit varlıklar hesabının karşılaştırılması örneğinde olduğu gibi tek tek tutarlar arasındaki uygunluğa bakılabilmektedir⁹⁷. Karşılaştırma tekniğinde amaç, muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi açısından tutarlar arasında karşılıklı eşitliğin sağlanması olup bu nedenle bu teknik izlenirken bir anlamda uygunluk denetimi yapıldığından da söz edilebilmektedir⁹⁸.

Tutar aktarımının kontrolü, karşılaştırma tekniğini tamamlayan bir tekniktir⁹⁹. Bu teknikte amaç, tutarların yanlış aktarılması veya doğru tutarların yanlış hesaplara kaydedilmesi sonucu meydana gelen muhasebe hatalarının ortaya çıkarılmasıdır¹⁰⁰. Nitekim kayıtlar yapılırken rakamlar yanlış yazılabilmekte, yanlış yerlere aktarılabilmekte, rakamların yerleri değiştirilebilmekte, yanlış sıfır atılabilmekte veya eklenebilmektedir. Çeşitli şekillerde yapılabilen bu denetim tekniğinin en önemli örneklerini, yevmiye defterinden büyük deftere yapılan aktarımların doğrulanması ve kapanış bilançosundaki tutarların ertesi yıl açılış bilançosuna ve ilgili hesaplara doğru geçirilip geçirilmediğinin araştırılması oluşturmaktadır¹⁰¹.

Aritmetik inceleme, muhasebe kayıt ortamında ve belgelerde yer alan kayıtları oluşturan dört işlemlerdeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin yinelenmesi yoluyla gerçekleştirilen bir hesap kontrolüdür¹⁰². Denetçiler, karşılaştırma ve tutar aktarımının kontrolünün yanı sıra, kendilerine sunulan muhasebe verilerinde her zaman hesap hatası bulunabileceği gerçeğini göz önünde bulundurarak aritmetik inceleme de yapmak durumundadırlar¹⁰³. Zira, defter ve

⁹⁵ Tekin ve Çelikkaya, s. 34, 35.; Mevlüt Özer, s. 235.; Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Baskı, İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım, 2007, s. 247-251.

⁹⁶ Tekin ve Çelikkaya, s. 35.

⁹⁷ Güredin, s. 248.

⁹⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 35.

⁹⁹ Tekin ve Çelikkaya, s. 35.

¹⁰⁰ Güredin, s. 248.

¹⁰¹ Güredin, s. 248, 249.

¹⁰² Tekin ve Çelikkaya, s. 36.

¹⁰³ Güredin, s. 249.

belgelerde yer alan tutarlar, mali tabloların düzenlenmesine kadar çok sayıda aritmetik işlem ve hesaplamadan geçmekte olup; bu aşamalarda yapılacak bir hata veya hile mali tabloların gerçeği yansıtmasını engelleyecektir¹⁰⁴. Aritmetik inceleme tekniği, işlem sayısının çokluğu nedeniyle genellikle örnekleme yoluna başvurularak yapılmakta; denetlenenin muhasebe hatalarını gizlemesine mahal vermemek için de örnek seçiminde uygulanan teknik saklı tutulmaktadır¹⁰⁵.

Belge incelemesi, belgeler ile defter kayıtlarının birbirlerine uygun olup olmadıklarının araştırılmasıdır. Muhasebe kaydına başlanırken yapılan bir hata, ileriye doğru tüm muhasebe kayıtlarına aynı şekilde sirayet edeceği için belge incelemesi, denetim teknikleri arasında en önemli olan tekniktir¹⁰⁶. Belgeye dayalı incelemeden farklı olan belge incelemesi; işlemlerin belgeye dayalı olarak gözden geçirilmesinden ziyade, düzenlenen ya da alınan belgelerin gerçeği yansıtmadığı, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı, kayıtlara doğru aktarılıp aktarılmadığı, kayıtların belgeye dayandırılıp dayandırılmadığı ve düzenlenen belgelerin mevzuatın gerektirdiği şartları sağlayıp sağlamadığı gibi hususlar üzerinde yoğunlaşmaktadır¹⁰⁷.

1.5. Denetim Yöntemleri

Denetim tekniklerinin hangi yöntem içinde uygulanacağını gösteren denetim yöntemleri, denetim tekniklerine göre daha geniş olup, denetim faaliyetinin kapsamını belirleyici niteliktedir¹⁰⁸. Denetçinin, kullanılacak denetim yöntemi seçiminde, gerçekleştirilecek denetimin amacını göz önünde bulundurması ve kendisini katı kurallarla sınırlandırmak yerine amacına hizmet eden her türlü yöntemi uygulayabileceğinin farkında olarak esnek davranması gerekmektedir¹⁰⁹.

Denetim yöntemleri çeşitli ayrımlara tabi tutularak farklı türlere ayrılmaktadır. Bu türler arasında “şekli denetim” ve “maddi denetim” ayrımından; “aralıksız denetim” ve “örnekleme yoluyla denetim” ayrımından; “ileriye doğru denetim” ve “geriye doğru denetim” ayrımından ve son olarak “doğrudan denetim”

¹⁰⁴ Mevlüt Özer, s. 274, 275.

¹⁰⁵ Güredin, s. 250.

¹⁰⁶ Tekin ve Çelikkaya, s. 36.

¹⁰⁷ Mevlüt Özer, s. 249.

¹⁰⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 37.

¹⁰⁹ Mevlüt Özer, s. 303.

ve “dolaylı denetim” ayrımından bahsedilebilir¹¹⁰.

İşletmelerde tutulan muhasebenin şekil açısından uygunluğunu araştırma amacı taşıyan “şekli denetim”, bir tür uygunluk denetimi olup; işletmedeki kıymet hareketlerinin usule uygun kaydedilip kaydedilmediğinin, belgelere dayalı olarak, muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine ve mevzuatın öngördüğü şekil şartlarına uygun şekilde muhasebe kayıtlarına yansıtılıp yansıtılmadığının araştırılmasına ilişkindir¹¹¹. “Maddi denetim” ise işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin gerçeğe ve amaca uygunluğunun, bu işlemlerin defter ve hesaplara doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğinin denetimi olup; tutarların özünün ve içeriğinin doğruluğu ile ekonomik açıdan anlamlılığının araştırılmasını kapsamına almaktadır¹¹². Uygulamada şekli denetim ile maddi denetimi çok keskin hatlarla birbirinden ayırmak mümkün olmasa da genellikle faaliyet dönemi içinde yürütülen ön denetim çalışmalarının şekli denetim; yılsonunda yapılan denetimin ise maddi denetim olduğundan söz etmek mümkündür¹¹³.

“Aralıksız denetim”, belirli bir zaman kesiti içindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin eksiksiz bir şekilde tek tek gözden geçirilmesi, tüm muhasebe kayıtlarının şekli ve maddi denetime tabi tutulması anlamına gelir¹¹⁴. Yılsonu denetiminin aralıksız denetim yöntemi uygulanarak genişletilmesi genel kabul görmüş denetim standartları açısından gerekli değildir¹¹⁵. Zira bu yöntem çok küçük denetim alanları için ender durumlarda başvurulacak bir denetim yöntemi olup; denetçi tarafından gerek görülmedikçe bu yöntem yerine örnekleme yoluyla denetim tercih edilecektir¹¹⁶. “Örnekleme yoluyla denetim” ise aralıksız denetimin aksine muhasebe belge ve kayıtlarının tamamı yerine, belirli ölçütlere göre seçilen bir kısmının denetimi olup; zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak amacıyla uygulanan çağdaş bir denetim yöntemidir¹¹⁷.

“İleriye doğru denetim”, işletmenin belgelerinden hareketle defter kayıtlarının ve ardından mali tablolarının denetime tabi tutulması iken; “geriye doğru denetim”

¹¹⁰ Tekin ve Çelikkaya, s. 37.

¹¹¹ Güredin, s. 243, 244.; Tekin ve Çelikkaya, s. 37.; Mevlüt Özer, s. 307.; Aydın, s. 48.

¹¹² Güredin, s. 244.; Tekin ve Çelikkaya, s. 37.

¹¹³ Güredin, s. 244.

¹¹⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 37.; Aydın, s. 49.

¹¹⁵ Aydın, s. 49.

¹¹⁶ Güredin, s. 244.

¹¹⁷ Güredin, s. 244.; Mevlüt Özer s. 305, 306.; Tekin ve Çelikkaya, s. 38.; Aydın, s. 49.

işletmenin mali tablolarından başlayarak defter kayıtlarının ve ardından belgelerinin denetime tabi tutulması anlamına gelmektedir¹¹⁸. Muhasebe denetimlerinde genellikle geriye doğru denetime başvurularak sonuç incelenmekte ve işlemler ilk belgeye kadar gidilerek araştırılmaktadır¹¹⁹. İleriye doğru denetim yöntemi kuruluşta muhasebe kayıtlarının eksiksiz şekilde muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının ve yolsuzluk olasılığının araştırıldığı hallerde kullanılabilmekte ise de her iki denetim yönteminin uygulamada denetçiler tarafından birleşik şekilde de kullanılabilmesinin ve örnekleme yöntemiyle seçilen olaylar zincirinin bir halkasından ileriye ve geriye gidilmesi suretiyle denetimlerin yürütüldüğünün belirtilmesinde fayda bulunmaktadır¹²⁰.

“Doğrudan denetim”, denetçi tarafından işletmedeki her olayın tek tek ele alınıp, kayıtlara doğru şekilde geçirilip geçirilmediğinin kontrol edilmesi olup; değerlemenin doğru yapıp yapılmadığının veya kapanış hesaplarına tutarların uygun biçimde yansıtılıp yansıtılmadığının incelenmesi bu denetim yöntemine örnektir¹²¹. Bu yöntem bir anlamda işin yinelenmesi anlamına gelmektedir¹²². “Dolaylı denetim” ise aynı nitelikteki veya birbirleriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmalar yapmak suretiyle bunlar arasında uygunluk olup olmadığının araştırılmasıdır¹²³. Bu denetim yönteminde amaç, aralarında ekonomik ilişki bulunan çeşitli tutarların karşılaştırılması yoluyla denetçiye ekonomik bütünün doğruluğu hakkında fikir verilmesidir. Böylelikle denetçinin daha başlangıçta işlemler arasında boğulmasının ve hesaplar arasındaki ilişkiyi gözden kaçırmasının önüne geçilmekte ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır¹²⁴.

2. Vergi Denetimi

Günümüzde uygulanmakta olan sistemde beyan esası geçerli olduğu için vergi ödevlileri¹²⁵ vergi matrahlarını kendileri bildirmekte ve vergileme sürecinin

¹¹⁸ Aydın, s. 49.

¹¹⁹ Tekin ve Çelikkaya, s. 38.

¹²⁰ Güredin, s. 246.

¹²¹ Aydın, s. 49.

¹²² Güredin, s. 246.

¹²³ Tekin ve Çelikkaya, s. 39.

¹²⁴ Güredin, s. 247.

¹²⁵ Çalışmamızda terim birliğinin sağlanabilmesi bakımından, Kanunlardan veya literatürdeki eserlerden aynen alınarak atıf yapılan yerler haricinde “vergi mükellefi” tabiri yerine “vergi yükümlüsü” tabiri tercih edilecek; vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunun birlikte ele alınmasını gerektiren hallerde ise bir üst kavram olarak “vergi ödevlisi” terimi kullanılacaktır. Benzer bir adlandırma ve gerekçeleri için bkz. Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş

fiilen bir parçası olmaktadırlar. Hazineye intikal eden verginin gerçeğe uygun olması ise vergi ödevlisinin bildiriminin içtenliğine ve doğruluğuna kalmaktadır¹²⁶. Gerek vergi idaresinden yüksek verim beklentileri, gerekse vergi ödevlilerinin kasten ya da hataen eksik veya geç vergi ödeme potansiyelleri, vergi denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır¹²⁷.

2.1. Tanımı

Kamusal mali denetim genel anlamda kamu gelirlerinin, kamu giderlerinin ve kamunun malvarlığının denetimi olarak görülmekte olup; kamu gelirlerinin büyük kısmının vergi gelirlerinden oluştuğu göz önünde bulundurulduğunda, vergi denetiminin esasen kamusal mali denetimin bir alt türü olduğu ortaya çıkmaktadır¹²⁸.

Vergi denetiminin literatürde çeşitli tanımları bulunmaktadır. Her tanım, vergi denetimini farklı alanlar bakımından öne çıkarmaktadır.

Vergi denetimi, işletmelerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadıklarının denetlendiği bir uygunluk denetimi olarak tanımlanabilmektedir¹²⁹.

Bir başka deyişle 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 bütünü*” şeklinde de tanımlanabilmektedir¹³⁰.

Yukarıda belirtilen tanımların ortak özelliği, vergi denetiminin, vergi ödevlilerinin beyanlarının doğru olup olmadığının denetlenmesi bakımından, yani dış denetim yönü ile esas alınmasıdır. Doktrinde vergi denetiminin aynı zamanda iç denetim yönüne de değinilen tanımlar bulunmaktadır.

2. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 82, dn. 2/c.; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2015, s. 71.

¹²⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, Ankara: Kalite Matbaası, 1979, s. 3.; Organ, s. 36.

¹²⁷ HUD, s. 95.

¹²⁸ Soydan, s. 69, 70.

¹²⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2016, s. 445.

¹³⁰ Tekin ve Çelikkaya, s. 51.

Bu doğrultuda vergi denetimi, “*vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp tahsil ile sonuçlanan vergilendirme sürecinde vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin Kanunlara uygun hareket edip etmedikleri hususunda gerekli delillerin toplanması ve toplanan deliller çerçevesinde değerlendirme yapılması*” şeklinde¹³¹ ve “*vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yeralan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü*” olarak¹³² tanımlanabilmektedir.

Ayrıca vergi denetimi “*vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile, vergi yönetimi personelinin, gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını*”¹³³ kapsamı altına almaktadır. Nitekim “*vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kanunlara uygun ve düzenli çalışmasını sağlamak ve yükümlülerin bildirim ve beyanlarının doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır*”¹³⁴.

Yukarıda belirtilen tanımların ortak özelliği ise vergi denetimini, dış denetim yönünün yanı sıra, vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatındaki görevliler tarafından yapılan işlemlerin kanuni düzenlemeler çerçevesinde yerine getirilip getirilmediğinin denetlendiği iç denetim yönüyle de birlikte ele alıyor olmalarıdır.

Bir başka görüşe¹³⁵ göre vergi denetimi, hem dış denetim hem de iç denetim yönü olan çatı bir kavram olup bu kavramın geniş ve dar anlamlarının ayrı ayrı tanımlanması gerekmektedir. Nitekim geniş anlamda vergi denetimi, “*anayasal vergilendirme ilkeleri/normları ve yasal vergi normları çerçevesinde, beyana dayalı vergi sisteminin ayrılmaz bir parçası ve onun tamamlayıcı bir bileşeni olarak, sistemin adil, doğru ve hukuka uygun şekilde işlemesi amacıyla, başta vergi yükümlüleri ve vergi sorumluları olmak üzere bütün ilgililer nezdinde gerçekleştirilen bütün dış denetim faaliyetleri ile hukuka uygun davranıp davranmadıklarının, etkin ve verimli çalışıp çalışmadıklarının denetlenmesi amacıyla, vergi idaresinin bütün denetim birimleri ve personeli nezdinde*

¹³¹ Organ, s. 37, 38.

¹³² HUD, s. 95.

¹³³ Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Basım, 1994, s. 7.

¹³⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 317.; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2011, s. 124.

¹³⁵ Soydan, s. 73, 74.

gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetleri”dir. Dar anlamda vergi denetimi ise “başta vergi yükümlülere ve vergi sorumluları olmak üzere, bütün ilgililerin, vergi yasalarına uygun davranıp davranmadıklarının ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik olarak, vergi idaresinin denetim birimleri ve denetim elemanları aracılığıyla veya kanunlardan kaynaklanan denetim ve/veya tasdik yetkisini haiz uzman kişilerce, çeşitli yöntem ve teknikler kullanılarak gerçekleştirilen ve denetlenenler nezdinde olumlu ya da olumsuz hukuki sonuçlar doğuran ve süreklilik arzeden faaliyetler”dir.

Kanaatimizce, vergi denetimi kavramının yukarıda da belirtildiği üzere geniş ve dar anlamlarda ele alınması; dar anlamının sadece dış denetim boyutunu kapsadığının, geniş anlamının ise hem dış denetim hem de iç denetim boyutlarını kapsamı altına aldığı kabulü, konunun sistematik bir şekilde değerlendirilmesi bakımından isabetli olacaktır.

2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi ödevlilerinin hataen veya kasten vergi ödememe ya da eksik ödeme davranışlarının önüne geçme hedefi doğrultusunda dış denetim ve vergi idaresinin hukuki ve verimli çalışma gerekliliği doğrultusunda iç denetim aynı zamanda vergi denetimine belirli amaçlar yüklemektedir.

Bahsi geçen amaçları mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlar olarak gruplandırmak mümkündür¹³⁶.

2.2.1. Mali Amaç

Günümüzde devletler gelişen toplumsal yapıya paralel olarak klasik görevlerinin yanı sıra pek çok alanda yeni ekonomik ve sosyal görevler üstlenmektedirler. Devletin görevlerinin artması ise kamu finansmanı ihtiyacını da aynı ölçüde artırmakta olup bu durum artan ihtiyacı karşılayacak kamu gelirlerinin nasıl artırabileceği sorusunu beraberinde getirmektedir.

¹³⁶ Aydın, s. 60.; Organ, s. 39.; Tekin ve Çelikkaya, s. 51.; Murat Koç, **Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Gürbüz Gökçen, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul: 2011, s. 94.

Devletin artan finansman ihtiyacına karşı çözüm önerileri; yeni vergiler getirmek, vergi tabanını genişletmek, mevcut vergilerin oranını artırmak ve vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmek şeklindedir.

Sayılan yöntemler arasında vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele, gerek vergi yükümlülükleri tarafından en az tepkiyle karşılanan yöntem olması¹³⁷ gerekse diğer yöntemlere ancak zaman zaman başvurulabilmesi¹³⁸ nedeniyle devletlerin sürekli uğraş alanlarından biri haline gelmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ise vergi denetimlerini gündeme getirmektedir.

Vergi kayıp ve kaçagını teşvik eden pek çok faktör bulunmaktadır. Verginin harcama yahut tasarruf amaçlı kullanılabilecek gelirleri azaltması, ödenen vergilerin kullanım şekline tepki, vergi yasalarının yeterince güvence önlemine yer vermemesi¹³⁹ gibi nedenler devletleri büyük gelir kayıplarına uğratmaktadır.

Gerçekleştirilen vergi denetimleri her şeyden önce mali nedenlerle yapılan bir uygulama olup var olan vergi potansiyelinin tam olarak değerlendirilmesi bakımından önem taşımaktadır¹⁴⁰. Böylelikle ödenmesi gereken vergi, cezası ile birlikte tahsil edilerek hazineye ek gelir sağlanmaktadır. Yaygın ve etkin gerçekleştirilen denetimler ceza ile birleşince bu durum aynı zamanda potansiyel vergi kaçırma eğilimleri açısından caydırıcı olmakta¹⁴¹; gelirlerin vergi dışı kalmasını önleyerek diğer vergi ödevlilerinin beyanlarını devletin mali amacı lehine etkilemektedir.

2.2.2. Ekonomik Amaç

Modern devlet anlayışının klasik devlet anlayışına göre fonksiyonel ve müdahaleci yapısı, devletin vergiler aracılığıyla ülkenin ekonomik gelişimiyle ilgili olarak da görevler üstlenmesine yol açmaktadır¹⁴². Zira devletler günümüzde ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı sağlamak, gelir dağılımını düzenlemek gibi amaçlara ulaşmak için de vergi politikalarını bir araç olarak kullanmaktadırlar¹⁴³.

¹³⁷ Organ, s. 39.

¹³⁸ Aydın, s. 60.

¹³⁹ Tekin ve Çelikkaya, s. 51.

¹⁴⁰ Akdoğan, s. 6.

¹⁴¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 52; Aydın, s. 60; Organ, s. 40; Murat Koç, s. 95.

¹⁴² Akdoğan, s. 7-8.

¹⁴³ Aydın, s. 61.; Murat Koç, s. 95.; Mehmet Emin Merter, **Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi;

Dolayısıyla devletin bütçeye sağlanan kaynağın artırılmasına yönelik mali amaçların yanı sıra, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve enflasyonist etkilerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak gibi ekonomik amaçları da bulunmaktadır¹⁴⁴.

Vergi kaçırma imkanına sahip kişilerin ve sektörlerin bu yolla ilaveten elde ettikleri fonları, devletin önceliklerinden farklı şekilde ve diledikleri gibi kullanmaları bir yandan kötü örnek teşkil ederek ve haksız rekabet yaratarak vergi disiplinini bozmakta; diğer yandan ise gelir ve servet dağılımı bakımından olumsuz gelişmelere yol açmaktadır¹⁴⁵. Keza vergi kaçığının yüksek olduğu alanların aynı zamanda ferdi karlılığın da yüksek olduğu alanlar haline dönüşmesi nedeniyle, üretim faktörleri vergi kaçığının bulunmadığı ya da düşük olduğu alanlardan çekilecek; sosyal faydaları ne kadar yüksek olursa olsun bazı faaliyetlere ve hizmetlere vergi kayıp ve kaçığından faydalanma imkanı olmadığından girililmeyecektir. Bu durum ise üretim faktörlerinin optimal dağılımının bozulmasıyla neticelenecektir¹⁴⁶.

Kayıp ve kaçaklar nedeniyle tahsil edilemeyen vergiler, devlet gelirlerinin harcamaları karşılayamaması sonucunu oluşturmaktadır. Harcamalarını karşılama zorunluluğu, devletin borçlanmaya ya da emisyonu başvurmasına ya da yeni vergiler koyma veya mevcut vergilerin oranını artırma yoluna gitmesine neden olmakta; bu durum ise bütçe açıklarına, enflasyonun hızlanmasına, ekonomik dengenin bozulmasına ve arzu edilen hedeflere ulaşılmasının engellenmesine yol açmaktadır¹⁴⁷. Vergi kayıp kaçaklarıyla etkili şekilde mücadele eden bir vergi denetimi ile bahsedilen olumsuzlukların önüne geçmek yahut en azından bu olumsuzlukları asgari düzeye indirmek mümkündür.

2.2.3. Sosyal Amaç

Anayasamızın 2. maddesinde cumhuriyetin nitelikleri arasında yer alan “sosyal devlet” ilkesine göre herkesin insan haysiyetine yaraşır bir şekilde yaşamını sürdürmesi amaçlanmakta olup bu ilke gereği herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaştırılması gerekmektedir. Gelir dağılımıyla yakından ilintili bu sorun üzerinde ise

Danışman: Fevzi Devrim, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir: 2004, s. 10.

¹⁴⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 52.

¹⁴⁵ Aydın, s. 61. ; Murat Koç, s. 95, 96.

¹⁴⁶ Organ, s. 40.

¹⁴⁷ Organ, s. 40; Tekin ve Çelikkaya, s. 53.; Murat Koç, s. 95.

vergilerin yapılarının ve uygulamalarının büyük etkileri bulunmaktadır¹⁴⁸.

“Vergi ödevi”nin düzenlendiği Anayasamızın 73. maddesinin ilk iki fıkrasında ise “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*”, “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” düzenlemeleri yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler bir yandan “mali güce göre vergilendirme ilkesi”ne temas etmekte; diğer yandan ise maliye politikasının sosyal amacını vurgulamaktadır. Böylelikle Anayasa’nın devlete vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti ve sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak hususunda ödevler yüklediğinden bahsetmek mümkündür¹⁴⁹. Bu sebeple vergilemenin en önemli amaçlarından birini gelir dağılımında adaleti sağlamak teşkil etmekte olup, bunun için herkesin mali gücüne göre vergi vermesi gerekmektedir¹⁵⁰.

Vergilemede fayda ilkesinin aksine “*mali güce göre vergilendirme ilkesi*”, vergi yükünün, vergi yükümlülerinin devlet tarafından kendilerine sunulan kamu hizmetlerinden elde ettikleri bireysel marjinal faydalardan bağımsız olarak, yükümlülerin mali kapasitelerine göre dağıtılmasını öngörmektedir¹⁵¹. Mali güce göre vergilendirme ilkesi uyarınca mali güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekecek; diğer yandan ağır ve adaletsiz vergilendirme bertaraf edilecektir¹⁵². Devlet bu ilke gereği, mali gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi toplayacak ve elde ettiği bu fonları düşük gelir grubuna mensup kimselere aktaracak; böylelikle, bir yandan bu kesimin refahını artıracak, diğer yandan gelirin yeniden dağılımını sağlayarak sosyal adaletin tesisine katkıda bulunacaktır¹⁵³.

Vergi kaçakçılığı ise vergilerin gelir dağılımı üzerindeki olumlu etkilerini engelleyen en önemli sorunlardan biridir. Kaçakçılık imkanının fazla olduğu bir verginin gelir dağılımını bozucu etkileri ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergi yükünün, vergi kaçırma olanağı bulunmayan dar ve değişmez gelirli gruplar tarafından sırtlanması halinde bahsi geçen olumsuz etkiler daha fazla artacak ve sorun

¹⁴⁸ Akdoğan, s. 7.

¹⁴⁹ Kaneti, s. 36.

¹⁵⁰ Tekin ve Çelikkaya, s. 53-54.

¹⁵¹ David N. Hyman, **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**, 10th Edition, USA: South-Western Cengage Learning, 2010, ISBN: 978-0-538-75446-0, s. 421-424.

¹⁵² Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 114.

¹⁵³ Aydın, s. 60; Organ, s. 41.; Merter, s. 14.;

büyüyecektir¹⁵⁴.

Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve mülkiyet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler olup dolaysız vergiler karakteristik olarak yükümlülerin özel durumlarını ve ödeme güçlerini dikkate alan vergilerdir. Bilhassa Gelir Vergisinde artan oranlı tarife kullanılmaktadır. Artan oranlı vergi tarifeleri, sosyal hukuk devletinin sosyal adaleti sağlama ödevinden ve bu amaçla gelirlerin yeniden dağıtılmasını bir araç olarak kullanmasından kaynaklanmaktadır¹⁵⁵. Dolaylı vergilerde ise vergi konusunu mal ve hizmetler oluşturmakta olup yükümlülerin mali güçlerinin dikkate alınması mümkün değildir. Bu vergiler herkese eşit oranda uygulandığından düşük gelirli kesimler için dezavantaj teşkil etmektedir. Dolayısıyla kural olarak dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla gelir dağılımına ve sosyal adalete daha iyi hizmet ettikleri kabul edilmektedir.

Dolaylı vergilerde, verginin mal veya hizmetin fiyatı içerisinde gizli olması nedeniyle vergiden kaçırma imkânı daha güç; tahsil ise daha kolaydır. Bu nedenle Türkiye’de hazinenin gelir ihtiyacı ortaya çıktığında KDV ve ÖTV artışına yönelik vergisel tedbirlere sıklıkla başvurulmaktadır. AB ve OECD ülkelerinde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı yüzde 30’larda seyrederken Türkiye’de bu oranın tam tersi gözlemlenmektedir. Nitekim 2020 yılının toplam vergi gelirlerine bakıldığında, bu gelirlerin sadece %30,96’sının¹⁵⁶ gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan ve daha adil olduğu kabul edilen dolaysız vergilerden meydana geldiği görülmektedir. Dolaylı vergilerin oranını adil ve makul seviyelere çekmenin yolu ise vergi kaçakçılığıyla etkin bir şekilde mücadele eden nitelikli bir denetimden geçmektedir.

2.2.4. Hukuki Amaç

Bir devletin hakimiyet hakkını kullanarak koyduğu vergilerin vergi kanunları uyarınca tahsil edilebilmesi o devletin saygınlığıyla, gücüyle ve güvenilirliğiyle büyük oranda ilişkilidir. Anayasamızın 2. maddesinde yer alan “hukuk devleti” ve

¹⁵⁴ Akdoğan, s. 7.; Organ, s. 41.

¹⁵⁵ Kaneti, s. 33.

¹⁵⁶ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri, 2020 Yılı Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri, Bütçe Gelir Tabloları, Genel Yönetim Bütçe Gelirleri Ekod2, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (e.t. 01.09.2021).

Tabloya göre 2020 yılında toplam vergi geliri 852.176.785.000 TL olup; gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin toplamı 263.861.661.000 TL’dir.

10. maddesinde yer alan “eşitlik”¹⁵⁷ ilkeleri gereği devlet aynı zamanda kanunlar aracılığıyla koyduğu kuralların vatandaşlara eşit olarak uygulanmasını sağlamalıdır¹⁵⁸.

Vergilendirmede eşitlik ilkesini sadece hukuk kuralları değil bazı fiili durumlar da zedeleyebilmektedir. Vergi denetiminin yetersizliği ve eksikliği bu durumun başlıca örneğidir. Aynı durumdaki iki kişiden birinin vergi kaçırması ve neticesinde bir yaptırım ile karşılaşmaması, diğ erinin ise vergisini ödemesi eşitlik ilkesinin en tipik ihlalidir. Devlet tarafından vergi yükümlülerinin sadece bir kısmının denetlenmesi, yükümlüler arasında haklı nedene dayanmayan ayırım yapıldığı anlamına gelmektedir¹⁵⁹. Keza, vergi kayıp ve kaçakçılığı vasıtasıyla kendilerine hukuk dışı avantajlar temin eden yükümlülerin bu davranışları önlenemediği sürece vergi adaletinden de söz edilemeyecektir¹⁶⁰.

Vergi toplamak, vergi alacaklısı devlet bakımından bir yetki olduğu kadar aynı zamanda bir ödevdir. Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrasında açık şekilde yer alan¹⁶¹ “*verginin yasallığı*” ilkesinin devlet yönünden boyutu, “*verginin alınması zorunluluğu*” ilkesidir. Bu ilke emredici bir şekilde devletten vergiyi toplama görevini mutlaka yerine getirmesini isteyecek ve devlet de vergiyi toplamaktan bu ilke gereği sarfınazar edemeyecektir¹⁶².

Vergi denetimleri vasıtasıyla devlet Anayasa tarafından kendine verilen görevleri yerine getirmektedir. Ayrıca vergi ödevlilerinin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını önlemek suretiyle kanunlara daha saygılı olmalarını teşvik etmektedir¹⁶³. Bunların yanı sıra vergi denetiminin, vergi idaresi içerisinde yer alan kişi ve birimleri adil, etkin ve düzgün çalışmaya sevk etmesi; personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp giderilmesine yardımda bulunması gibi avantajları da bulunmaktadır¹⁶⁴.

¹⁵⁷ “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”

¹⁵⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 54.; Organ, s. 42.; Murat Koç, s. 96.;

¹⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 43.

¹⁶⁰ Aydın, s. 61.

¹⁶¹ “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

¹⁶² Güneş, s. 21.

¹⁶³ Akdoğan, s. 9.

¹⁶⁴ Organ, s. 43.; Murat Koç, s. 97.

2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri

Genel anlamda denetimin alt başlığı konumundaki vergi denetiminin sahip olduğu ayırt edici bir takım özellikler bulunmaktadır. Bu özelliklerden en belirginlerini hukukilik, yaptırım gücü, tarafsızlık, dış denetim niteliği ve hesap denetimini de içine alan geniş kapsamlılık şeklinde sıralamak mümkündür.

2.3.1. Hukuki Bir Denetim Olması

Hukuk devletini polis devletinden ayıran başlıca özellik; hukuk devletinde devletin yalnız hukuk kuralları koyan bir varlık değil aynı zamanda koyduğu hukuk kurallarına uyan ve kendini onlarla bağlı sayan bir varlık olmasıdır¹⁶⁵. Hukuk devleti ilkesinin yanı sıra İdare Hukukuna hakim bir diğer ilke “*idarenin kanuniliği ilkesi*”dir. Kaynağını Anayasa m.123/f.1’den¹⁶⁶ alan bu ilke uyarınca hem idarenin eylem ve işlemleri kanuna dayanmalı (*secundum legem*), hem de bu eylem ve işlemler kanuna aykırı olmamalıdır (*intra legem*). Dolayısıyla kanun, idarenin faaliyette bulunabilmesinin hem şartı hem de sınırı konumundadır¹⁶⁷. Vergi denetimlerinin de idare tarafından yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda söz konusu ilkelerin yaptığı vurgu önem taşımaktadır.

Vergi denetiminin kim tarafından gerçekleştirildiğinin yanı sıra konusu üzerinde durulduğunda bu sefer de kaynağını Anayasa m.73/f.3’ten alan “*vergilerin kanuniliği*” ilkesi dikkat çekmektedir. Zira bu ilke sadece vergi alacağının öğelerinin kanun ile konulmasını değil, aynı zamanda vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir¹⁶⁸.

Tüm bu nedenlerle, anayasal ve yasal yetkilere dayanılarak, kanunlarla belirtilen usul ve esaslar dahilinde¹⁶⁹ idarenin kanuniliği ilkesine uygun şekilde hareket etme zorunluluğu bulunan vergi idaresi tarafından yürütülen ve sonucunda önceden kanunlarla düzenlenmiş mali ve cezai yaptırımlar doğuran vergi denetiminin en belirgin özelliği hukukiliktir.

¹⁶⁵ Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 4. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2015, s. 601.

¹⁶⁶ “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*”

¹⁶⁷ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Güncelleştirilmiş 16. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2015, s. 70, 71.

¹⁶⁸ Güneş, s. 20.

¹⁶⁹ Organ, s. 45.; Aydın, s. 62.

2.3.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olması

Vergi denetiminin hukukilik özelliğiyle de yakından ilintili başka bir özelliği yaptırım gücüne sahip olmasıdır. Zira vergi denetimleri neticesinde, yükümlülerin vergi ödevlerini yerine getirmediğinin yahut eksik yerine getirdiğinin tespiti halinde söz konusu eylemler mali nitelikli idari yaptırımlara ve/veya Ceza Hukuku kapsamında adli yaptırımlara konu olabilmekte; eksik ödendiği tespit edilen vergiler, devletin cebri icra gücüne dayanılarak cezaları ve gecikme faiziyle birlikte yükümlüden tahsil edilmektedir.

Vergi denetiminin yaptırımcı niteliği dolayısıyla vergi denetimleri neticesinde düzenlenen raporlar vergi idaresi tarafından işleme konulmaktadır. Bu aşamadan itibaren yükümlülerin ancak uzlaşmaya başvurma, düzeltme yoluna başvurma veya dava açma imkanları bulunmaktadır¹⁷⁰. VUK'un "Cezalar" başlığı taşıyan 331. maddesine göre *"Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar."* Bu kapsamda vergi ziyai cezası (m. 344), usulsüzlük cezaları (m. 351 vd.) ile kaçakçılık suçları ve cezaları (m. 359) bilhassa önem taşımaktadır.

2.3.3. Tarafsız Olması

Anayasamızın 10. maddesi uyarınca herkes kanun önünde eşittir; devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmek zorundadırlar. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun¹⁷¹ *"Tarafsızlık ve devlete bağlılık"* başlıklı 7. maddesinin ilk fıkrasında¹⁷² da benzer bir hüküm bulunmaktadır. Bu düzenlemeler doğrultusunda esasen kamu görevlisi olan vergi denetim elemanları yükümlüler arasında ayırım gözetmeyeceklerdir. Ancak denetimde tarafsızlık ilkesinin, eşitlik ilkesinden daha geniş bir anlamı bulunmaktadır. Nitekim denetim elemanları eşitlik ilkesi uyarınca yükümlülerin birbirleri arasında ayırım gözetmeyecekleri gibi, her ne kadar Devlet için çalışsalar da yükümlüler ile devlet hazinesi arasında da tarafsız olmak durumundadırlar.

¹⁷⁰ Organ, s. 45.; Tekin ve Çelikkaya, s. 56.

¹⁷¹ (R.G.: 23.07.1965- 12056).

¹⁷² *"Devlet memurları siyasi partiye üye olamazlar, herhangi bir siyasi parti, kişi veya zümrenin yararını veya zararını hedef tutan bir davranışta bulunamazlar; görevlerini yerine getirirlerken dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep gibi ayırım yapamazlar; hiçbir şekilde siyasi ve ideolojik amaçlı beyanda ve eylemde bulunamazlar ve bu eylemlere katılamazlar."*

Denetim elemanlarının temel amaçları “vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini” ortaya çıkarmaktır. Bu kapsamda denetim elemanları idareye ve vergi ödevlilerine eşit mesafede durmalıdır. Denetim sonucunda ortaya çıkan gerçek durum vergi idaresinin lehine olabildiği gibi aleyhine de olabilmektedir. Aleyhine olduğu durumda fazladan tarh ve tahsil edildiği anlaşılan verginin yükümlüye iade edilmesi gerekir. Keza denetim elemanlarının hazineye gelir sağlama amacıyla olsa dahi yasal olmayan ve usulsüz yöntemlere başvurması adil ve mümkün değildir¹⁷³.

Vergi Usul Kanunu’nda tarafsızlığa ya da vergi ödevlilerinin haklarına ilişkin hükümler bulunmamakla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan “Mükellef Hakları Bildirgesi”nde¹⁷⁴ vergi denetiminin tarafsızlığına ilişkin hususlar *“Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.”* ve *“Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.”* ifadeleriyle vurgulanmaktadır.

2.3.4. Dış Denetim Olma Özelliği

İşletmelerin hesaplarının, aynı işletmelerin çalışanları tarafından vergi mevzuatı yönünden incelemeye tabi tutulması vergi denetimi kapsamına girmemektedir¹⁷⁵. Bu tarz denetim çalışmanın önceki kısımlarında değinildiği üzere iç denetim kapsamındadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu¹⁷⁶ uyarınca bağımsız denetim elemanları tarafından yapılan incelemeler de yine vergi denetimi kapsamında sayılmazlar¹⁷⁷. Bu denetimler, “bağımsız dış denetim” kapsamında ele alınmakta olup dış denetimin başka bir türünü oluşturmaktadır.

¹⁷³ Tekin ve Çelikkaya, s. 55.; Organ, s. 46.; Aydın, s. 62.; Murat Koç, s. 100.; Merter, s. 16.

¹⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi**, Yayın No: 185, 2014, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf> (e.t. 01.09.2021).

¹⁷⁵ Aydın, s. 63.; Merter, s. 16.

¹⁷⁶ (R.G.: 13.06.1989- 20194)

¹⁷⁷ Aydın, s. 63.; Merter, s. 16.

Vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi incelemeleri ise, denetleyenlerin kamu mensubu olmaları nedeniyle bağımsız dış denetimden ayrılmaktadır¹⁷⁸. Denetçinin statüsüne göre denetim türleri göz önünde bulundurulduğunda, vergi denetimi kavramı “kamusal dış denetim” kapsamında ele alınmaktadır.

2.3.5. Hesap Denetimini Kapsayan Bir Denetim Olması

Hesap denetimi veya muhasebe denetimi, işletmelerin belirli bir döneme ait mali tablolarının hukuki metinler, mali mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe standartları doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadıklarının denetlenmesidir¹⁷⁹. Bu denetim mali tabloların hazırlanmasına müdahale etmeyen, salt onlar üzerinde düşünce belirleyen bir sistem olup, belgelerin dayandığı olayların gerçek olup olmadığının araştırılmasına hizmet etmediğinden; kayıtların belgeleri doğrultusunda sisteme işlenip işlenmediğini tespitten öteye geçememektedir¹⁸⁰.

Vergi denetiminde ise hesap denetiminin ötesinde, kayıtların dayanağını teşkil eden olayların gerçek olup olmadıklarının da araştırılması söz konusudur. Dolayısıyla vergi denetiminde yaşanan ekonomik şartlar, işletmecilik prensipleri, muhasebe ilkeleri, ülkenin hukuki ve mali mevzuatı başta olmak üzere çok daha fazla faktör göz önünde bulundurulmakta; çok daha geniş kapsamlı bir denetim söz konusu olmaktadır¹⁸¹.

Her ne kadar vergi inceleme raporlarının sadece tarhiyata ilişkin eleştiriler içermesi nedeniyle vergi denetiminin daha dar kapsamlı olduğu yönünde hatalı bir kanaat mevcut ise de; esasen vergi denetimi, hesap denetimini de barındıran daha kapsamlı bir yapıya sahiptir¹⁸². Yapılan her hesap denetimi bir vergi incelemesi olmamakla birlikte, uygulanışı bakımından vergi denetimi aynı zamanda bir hesap denetimi niteliğindedir¹⁸³.

¹⁷⁸ Aydın, s. 63.; Merter, s. 16.

¹⁷⁹ Tekin ve Çelikkaya, s. 56, dn. 46.; Aydın, s. 63.

¹⁸⁰ Organ, s. 47.

¹⁸¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 56; Organ, s. 47.

¹⁸² Organ, s. 47.

¹⁸³ Aydın, s. 63.

2.4. Vergi Denetiminin İşlevleri

Beyan esasına dayanan çağdaş vergi sistemlerinin ayakta kalabilmesi ve varlığını sürdürebilmesi vergi denetimlerinin işlevlerini yerine getirebilmesine bağlıdır. Ödenmesi gereken vergilere dair beyanların doğruluğunun tespiti amacına hizmet eden vergi denetimlerinin; bu kapsamda yapılan araştırmalar ile hata, hile veya noksan bulma, bulduklarını düzeltme, eksik vergi ödenmesine yahut hiç vergi ödenmemesine yol açan unsurların meydana gelmesini önleme gibi temel işlevleri bulunmaktadır.

Günümüzde vergi denetimine yukarıda belirtilen üç işleve ek olarak vergi ahlak ve bilincini yerleştirerek vergi ödevlilerini eğitme işlevi de yüklenmiştir¹⁸⁴. Belirtilmelidir ki bu işlevler birbirlerinden bağımsız olmayıp birbirleriyle ilintilidir. Keza, araştırma-bulma işlevi ile elde edilenler olmaksızın düzeltme işlevinin konusu olmayacağı gibi; bu işlevin sonucu ortaya çıkan incelenme ve sonucunda cezalı tarhiyata uğrama ihtimalinin yarattığı caydırıcılık, önleme işlevine katkıda bulunmaktadır. Yine eğitim ve düzeltme işlevlerinin de benzer şekilde önleme işlevini desteklediğinden bahsetmek mümkündür.

2.4.1. Araştırma- Bulma İşlevi

Vergi denetiminin öncelikli hedefi ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti olduğu için, araştırma-bulma şeklinde adlandırılan dedektiflik işlevi, vergi incelemeleri yoluyla yükümlülerin işlemleri ile defter ve kayıtlarda yapılan hata ve hilelerin saptanmasını amaçlamaktadır¹⁸⁵.

Vergi denetimleri ile yükümlülerin beyanlarının gerektiği gibi kontrol edilemediği, hata ve hilelerin araştırılıp bulunamadığı bir senaryoda vergi denetiminin vergi hâsılatını artıran etkisi ortadan kalkacak ve yaptırımların

¹⁸⁴ Organ, s. 43. ; Murat Koç, s. 98.

Sadece araştırma-bulma ve önleme işlevini ele alan görüşler için bkz. Aydın, s. 61-62.; Akdoğan, s.10-11.; Harun Yeniçeri, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Yayımlanmamış Doktora Tezi; Danışman: Süheyl Donay, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul: 2005, s.129-131.; Mehmet Arslan, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, Yayımlanmamış Doktora Tezi; Danışman: Arif Nemli, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Fakültesi Maliye Anabilim Dalı, İstanbul: 1994, s. 93-94.

¹⁸⁵ Akdoğan, s. 10.; Organ, s. 43, 44.

uygulanması mümkün olmayacaktır¹⁸⁶.

Geçmişte vergi denetiminin araştırma-bulma ve böylelikle cezalandırma işlevi çok daha fazla ön planda iken vergi ödevlisi sayısının çokluğu, tahsil edilecek vergi türlerinin farklılığı gibi sebepler, çağdaş anlayışta bir takım değişiklikleri gerekli kılmıştır. Günümüzde vergi ödevlileriyle işbirliği ön planda tutularak vergi denetiminin önleme işlevine ağırlık verilmesi doğrultusunda bir değişim yaşanmakta; böylece vergi denetimleri önleyici, yapıcı ve eğitici bir görünüme kavuşmaktadır¹⁸⁷.

2.4.2. Düzeltme İşlevi

Vergi denetimi gerçekleştirilir iken denetim elemanlarına, yükümlülere gerekli durumlarda uyarmak, onlara bilgi vermek ve yardımcı olmak görevleri de yüklenmiş durumdadır. Araştırma esnasında vergi ödevlileriyle yapılan işbirliği, idarece veya yükümlülerce yapılan hataların düzeltilmesine de fayda sağlamaktadır.

Vergi denetiminin yapıcı yönüyle ilintili bu işlevi sayesinde vergi verimi artırılabilmekte, hatalar düzeltilmekte ve vergi bilincinin gelişimine katkıda bulunmaktadır¹⁸⁸.

2.4.3. Önleme İşlevi

Önleme işlevinin temel fikri, meydana geldikten sonra hata ve hileleri ortaya çıkararak bunları cezalandırmak yerine, bahsi geçen hata veya hilelerin kaynaklarını ortadan kaldırmaktır¹⁸⁹.

Önleme işlevinin hayata geçirilebilmesi bakımından araştırma-bulma, düzeltme ve eğitim işlevlerin büyük önemi bulunmaktadır. Araştırma-bulma işlevi doğrultusunda vergi ödevlileri belirli zamanlarda incelemeye tabi tutularak¹⁹⁰ ödevlilerin devamlı denetim altında olduklarını hissetmeleri sağlanacak; yükümlülere yapılacak uyarılar yahut cezalı tarhiyattan kaynaklı caydırıcılık neticesinde hatalı ve hileli işlemler baştan önlenecektir. Düzeltme işlevi yapısı gereği vergi ödevlileriyle sağlanacak karşılıklı işbirliğini ve vergi idaresine güven duyulmasının sağlanmasını gerekli kılmaktadır. Eğitim işlevi neticesinde ödevlilerin bilgilenmesi ve

¹⁸⁶ Organ, s. 43, 44.

¹⁸⁷ Merter, s. 12.; Akdoğan, s. 10.; Mehmet Arslan, s. 93.

¹⁸⁸ Murat Koç, s. 98. ; Organ, s. 44.; Merter, s. 13.; Akdoğan, s. 11.

¹⁸⁹ Aydın, s. 62.

¹⁹⁰ Akdoğan, s. 10-11.

bilinçlenmesi de yine hata veya hilelerin ortaya çıkmasını azaltarak önleme işlevine hizmet etmektedir.

2.4.4. Eğitim İşlevi

Çağdaş sistemler vergi denetimine yukarıda sayılı tüm işlevlerinin yanı sıra vergi ödevlilerini eğitime, gerekli hususlarda aydınlatma, hata ve eksiklikler hakkında bilgilendirme ve eleştirme işlevleri de yüklemektedir. Böylelikle denetim elemanları sadece vergiye dair hususlarda yükümlülerin açıklarını arayarak onları cezalandıran kişiler olmaktan çıkmakta; idare ile yükümlüler arasında bağ kurulmaktadır¹⁹¹.

Vergiyle ilgili alanlarda karşılaşılan sorunlar, mevzuat karışıklığının neden olduğu ikilemler, devlet hizmetlerinin gerekliliği ve bu hizmetlerin finansmanı gibi konularda vergi ödevlilerinin eğitilmeleri, bu kişilerin işlemlerinde daha dikkatli olmalarına ve dürüst bildirimde bulunmalarına katkı sağlamaktadır¹⁹². Eğitim işlevinin önleyici işleve katkısı sayesinde, vergi hataları da azalmakta, vergi gelirleri ise artmaktadır.

2.5. Vergi Denetim Yöntemleri

Vergi mevzuatında vergi yükümlülerine ve vergi sorumlularına çeşitli ödevler yüklenmektedir. Ancak denetleme olmaksızın salt bu hükümlerin varlığının, ödevlerin yerine getirilmesini temin edemeyeceği açıktır. Bu doğrultuda vergi idaresine sağlanan hukuki olanaklar “vergi denetim yöntemleri”¹⁹³ olarak adlandırılmaktadır.

“Vergi denetiminde başvuru yolları/vergi idaresinin yükümlülükleri denetleme yolları”¹⁹⁴, “vergi denetim türleri”¹⁹⁵, “vergi denetiminin uygulama araçları”¹⁹⁶ şeklinde de anılan vergi denetim yöntemleri aracılığıyla yükümlülük, vergilendirmeyi etkileyen olaylar, vergi ödevlerine uyulup uyulmadığı, vergi kaybının söz konusu olup olmadığı, söz konusu ise miktarı saptanmaya

¹⁹¹ Murat Koç, s. 99; Organ, s. 44; Tekin ve Çelikkaya, s. 60.

¹⁹² Akdoğan, s. 11.

¹⁹³ Organ, s. 121.; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 42. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, Ekim 2017, s. 62.

¹⁹⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 127.; Kaneti, s. 165.; Oktar, s. 218.; Karakoç, s. 315.;

¹⁹⁵ Şeker, s. 19.; Aydın, s. 63.; Saban, s.447.; Murat Koç, s. 103.

¹⁹⁶ Mehmet Arslan, s. 94.; Yeniçeri, s. 131.

çalışılmaktadır¹⁹⁷. Bu yöntemler, kendisi de vergi tarhının hazırlayıcı işlemi niteliğindeki matrah saptama işleminin hazırlayıcı işlemleri niteliğindedirler. Bu nedenle doktrinde “vergi tarhında ön işlemler” şeklinde de ifade edilmektedirler¹⁹⁸.

Vergi denetim yöntemlerine ilişkin temel hükümler VUK’da (m. 127 ilâ m.152) yer almaktadır. Her ne kadar VUK’un yedinci kısım başlığı “yoklama ve inceleme” olsa da, bu kısmın içinde yoklama ve vergi incelemesinin yanı sıra bilgi toplama ve arama yöntemleri de düzenlenmektedir. Dolayısıyla bu çalışma kapsamında vergi denetim yöntemleri başlığı altında yoklama, bilgi toplama, arama ve vergi incelemesine ayrı alt başlıklar halinde değinilecek; yaygın ve yoğun vergi denetimi kavramı, yoklama başlığının içinde incelenecektir¹⁹⁹.

2.5.1. Yoklama

Türkiye’de vergi sisteminin beyan usulüne dayalı olması yoklamanın önemini daha da artırmaktadır. Yoklamada hedeflenen vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan tüm olgu ve bulguların ortaya çıkarılmasıdır²⁰⁰. Başka bir deyişle yoklama, vergi yükümlüsü olması gerekenleri veya vergi yükümlüsü olup da ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeyenleri tespit etmeyi amaçlamaktadır²⁰¹.

İngilizce ve Fransızca karşılığı “*inspection*” olan yoklama, TDK’nın Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü’nde “*Vergi yöntemi yasasının kapsamına giren ve vergi yasalarının yükümlü olarak tanımladığı kişilere ilişkin yükümlülükle ilgili özdeksel olayları ve konuları araştırarak saptama*” şeklinde tanımlamaktadır²⁰². Bu suretle kayıt ve belge düzeninin denetimi de sağlanmaktadır.

Yoklama müessesesinin tanımı, yoklamanın amacının düzenlendiği “*Maksat ve Yetki*” başlıklı VUK m. 127 aracılığıyla da yapılabilmektedir. Bu madde

¹⁹⁷ Organ, s. 121.

¹⁹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 99.

¹⁹⁹ Vergi denetim yöntemlerinin; yükümlülük ve beyanname tetkiki (yoklama ve beyanname revizyonu), yaygın ve yoğun vergi denetimi, iç denetim (teftiş) ve vergi incelemesi olarak dört başlıkta incelendiği sınıflandırma için bkz. Şeker, s. 18-19.

Vergi denetim yöntemlerini yoklama ve vergi incelemesi olarak iki ana başlığa ayırıp; yoklamayı kendi içinde “yoklama” ve “yaygın ve yoğun vergi denetimi” olarak iki alt gruba, vergi incelemesini kendi içinde “vergi incelemesi” ve “aramalı inceleme” olarak iki alt gruba ayıran görüş için bkz. Tekin ve Çelikkaya, s. 127.

²⁰⁰ Kaneti, s. 165.

²⁰¹ Aydın, s. 64.

²⁰² TDK, <https://sozluk.gov.tr/> (e.t. 01.09.2021).

uyarınca²⁰³ yoklama, vergi yükümlülerinin ve vergi yükümlülüğüyle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Diğer bir deyişle yoklama, “*esas itibarıyla vergi alacağının somut bir şekilde doğmasına yardımcı olan bilgilerin vergi idaresince elde edilmesi süreci*”²⁰⁴dir.

Denetimin sadece yükümlülük kaydı olanlar üzerinde yoğunlaşması haksız rekabete neden olmaktadır. Yoklama sayesinde yükümlülük kaydı olmayanların da izlerinin takip edilmesi, iş yerlerinin gezilerek tespitler yapılması mümkün olduğu için bu denetim yöntemi, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olguların ortaya çıkartılması bakımından hem vergi adaletine hem de sosyal adalete katkı sağlamaktadır²⁰⁵.

Vergi Usul Kanunu uyarınca yükümlüler işe başlama, işi bırakma; adres, iş yeri ve işletme değişikliği; yeni bir vergiye tabi olma; tasfiye ve ölüm; muaflığa geçme veya muaflıktan çıkma; yeni inşaat ve gayrimenkullerdeki değişiklikler gibi

²⁰³“Maksat ve Yetki

Madde 127

(Değişik: 4/12/1985 - 3239/12 md.)Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

- a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,
- b) 3100 Sayılı Kanun 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) Günlük gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- d) Nakil vasıtalarını Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yetkisini haizdirler.

Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Cumhurbaşkanınca belirlenir.”

²⁰⁴ İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1987/295, Ankara: Başbakanlık Basımevi, 1987, s.16.

²⁰⁵ Tekin ve Çelikkaya, s. 129.

vergilendirme ile ilintili olayları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar²⁰⁶. Söz konusu maddi olayların ne derece doğru olduğu ise yoklamayla araştırılmaktadır. Örneğin veraset vergisinde beyana konu gayrimenkulün varlığının yerinde saptanması, gelir vergisinde serbest meslek erbabının işe başlama veya işi bırakma bildiriminin doğruluğunun iş yerinde araştırılması, bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin yerinde soruşturulması gibi eylemler yoklamanın konusunu oluşturmaktadır²⁰⁷. Bu ve benzeri durumların kontrolü ancak olay yerinde ya da iş yerinde yapılacak yoklama ile mümkündür²⁰⁸. Nitekim vergi dairesinde evrak üzerinden yapılan bir inceleme bahsi geçen maddi olayların doğruluğunun saptanmasına her zaman hizmet etmeyebilmektedir.

Yukarıda bahsedilen kontrollere ilaveten VUK m. 127 yoklama elemanlarına ayrıca günlük hasılatların tespit edilmesi; ödeme kaydedici cihaz kullanımlarının denetlenmesi; defter, levha ve belge kontrollerinin yapılması ve nakil vasıtalarının durdurularak belge kontrollerinin yapılması alanlarında da görev ve sorumluluklar yüklemektedir. Söz konusu yetkiler doktrinde “*yaygın ve yoğun denetim*” kapsamında incelenmektedir²⁰⁹.

1981 yılından itibaren yoklamaya yetkili olanlar tarafından yapılmaya başlanan yaygın ve yoğun vergi denetimi, 1985 yılında Katma Değer Vergisi’nin yürürlüğe girmesi ile birlikte belge düzenine tam olarak uyulmasının temini bakımından önemini artırmış ve süreklilik kazanmıştır. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, VUK m. 127 ve 128’de yoklamanın içinde düzenlenmiş olup yoklama ile iç içe girmiştir. Ancak yoklamada daha ziyade mükellefiyetle ilgili hususların tespiti önemli iken; yaygın ve yoğun vergi denetiminde genellikle “vergi kanunlarına uyum” denetlenmektedir²¹⁰.

Vergi Usul Kanunu m. 128’de yoklamaya kimlerin yetkili olduğu düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca yoklama; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar²¹¹ tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme

²⁰⁶ Mehmet Arslan, s. 95.; Yeniçeri, s. 132.

²⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 99, 100.

²⁰⁸ Mehmet Arslan, s. 96.; Yeniçeri, s. 96.

²⁰⁹ Yaygın ve yoğun vergi denetimiyle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Tekin ve Çelikkaya, s. 138-166.

²¹⁰ Tekin ve Çelikkaya, s. 138, 139.

²¹¹ Sayılanlara ek olarak “Gelir uzmanları”, 5345 sayılı Kanun (R.G.:16.05.2005-25817)’un 34. maddesi ile ilgili maddeye eklenmiş ise de; 5345 sayılı Kanun’un 34. maddesi, 703 sayılı KHK (R.G.:

yetkisine sahip olanlar yoklama da yapabilecek iken yoklama memurları vergi incelemesi yapma yetkisine sahip değildirlir²¹².

Uygulamada vergi dairesi müdürleri idari işlerinin yoğunluğu sebebiyle; vergi inceleme elemanları ise daha çok bilgi ve uzmanlaşmayı gerektiren vergi incelemesi ile uğraşmaları nedeniyle yoklama yetkilerini fiilen kullanmamakta; yoklama görevi çoğunlukla yoklama memurları ve yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler tarafından yürütülmektedir²¹³.

Nitekim ödeme kaydedici cihaz uygulamasına geçilmesinin ardından yoklama memurlarına duyulan gereksinimin artmasıyla vergi dairelerinin tahakkuk ve tahsilat servislerindeki memurlar, icra memurları, tahsildarlar ve vergi memuru gibi unvanlara sahip kişiler de yoklama işi ile görevlendirilmeye başlanmış olup bu kişilere verilen yoklama yetkisinin görevlendirilen iş ile sınırlı olduğunu ayrıca belirtmek gerekmektedir²¹⁴.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamında yer alan “günlük hasılatı tespit etmek” ve “nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapmak” yetkileri (VUK m.127/a, d, e), HMB tarafından “özel yoklama yetkisine” sahip yoklama elemanlarına verilmektedir. Özel yoklama yetkisine sahip olan memurlar, m. 127 kapsamında diğer tüm yetkilere de sahiptirler. Ancak özel yoklama yetkisine sahip olmayan yoklama memurlarının yetkisi dahilinde sadece “ödeme kaydedici cihaz kontrolü” ve “defter, levha ve belge kontrolü” kalmaktadır. Vergi inceleme yetkisine sahip olanların yoklama yetkilerinde ise herhangi bir sınırlama mevcut değildir²¹⁵.

Yoklama yapanların VUK m. 129 gereği hüviyet ibrazı mecburiyetleri bulunmaktadır. Yoklama yapanlar, bu hüküm gereği, yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi vesikayı nezdinde yoklama yapılanlara, kendilerinden sorulmasa bile göstermek zorundadırlar.

Yoklama zamanının düzenlendiği VUK m.130 uyarınca yoklama her zaman yapılabilir ve ilgiliye yoklama zamanı ile ilgili haber verilmez. Zira vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olaylar da yılın herhangi bir gününde veya saatinde

09.07.2018-30473-3. Mükerrer)’nın 70. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

²¹² Organ, s. 123.

²¹³ Tekin ve Çelikkaya, s. 131.; Yeniçeri, s. 135.; Mehmet Arslan, s. 98.

²¹⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 131.

²¹⁵ 168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G.: 31.12.1985-18975).

meydana gelebilmektedir²¹⁶. Bu hüküm özellikle gece faaliyette bulunan iş yerleri bakımından önem taşımaktadır. Yoklamanın ne zaman yapılacağının ilgiliye bildirilmesi halinde ise hiç kimse hazırlıksız yakalanmayacak ve yoklama bir sözde denetim haline dönüşecektir. Ancak bu düzenleme, kanun koyucunun yoklama yetkililerine keyfi ve objektif iyi niyet kurallarına aykırı²¹⁷ şekilde hareket edebilme serbestisi tanıdığı şeklinde yorumlanmamalıdır.

Yoklama kural olarak iş yerinde yapılmakla birlikte, iş yerinde yapılmasına imkan olmadığı veya durumun bir başka yerde yapılmasını gerekli kıldığı hallerde olayına münhasır yerde de yapılabilmektedir. Örneğin gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili yapılacak bir tespitin yükümlünün kiracısı nezdinde yapılması gündeme gelebilecektir. Ancak yoklama tutanakları yoklama yapılan yerde tanık olunan hususları içerdiği için; yoklama tutanaklarının yoklama yeri haricinde başka bir yerde düzenlenmesi yoklamadan beklenen amaca ters düşeceği²¹⁸ gibi VUK m. 131/f.2'ye²¹⁹ de aykırılık teşkil edecektir.

Vergi Usul Kanunu m.131'de "yoklama fişi", m.132'de ise yoklama neticelerinin bildirilmesi düzenlenmiştir. Gerçekleştirilen yoklamanın sonuçları tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine işlenerek kayıt altına alınmaktadır. Yoklama fişleri yoklama yerinde iki nüsha olarak tutularak nezdinde yoklama yapılan veya yoklama yapılanın yetkili adamına²²⁰ imzalatılmaktadır. Bu kişilerin bulunmaması veya imzadan imtina etmeleri halinde ise keyfiyet fişe yazılarak polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birinden imza alınmaktadır. İki nüsha olarak düzenlenmiş yoklama fişlerinin bir nüshası nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına bırakılmakta; bu kişilerin bulunmaması halinde ise bilinen adreslerine yedi gün içinde posta ile gönderilmektedir. İkinci nüshalar, vergi dairesine sunulmaktadır²²¹. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca vergi karnesine işaret olunmaktadır.

²¹⁶ Organ, s. 125.

²¹⁷ Tekin ve Çelikkaya, s. 132.

²¹⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 132.

²¹⁹ "Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir,..."

²²⁰ "Yetkili adam" deyiminden kasıt, yoklama yapılanın umumi vekili, muhasebecisi, daimi personeli (işçi, garson, müstahdem gibi) ve bunlara benzer kişilerdir. Tekin ve Çelikkaya, s. 133.

²²¹ Yoklama fişlerinin bir nüshasının vergi dairesine tevdi olunacağına ilişkin hüküm ile kanun koyucunun dolaylı olarak; yoklama sonuçlarının tarhiyat dosyasında saklanması gerektiğini düzenlediği görüşü için bkz. Murat Koç, s.106; Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul: Acar Basım, 2018, s. 313.

Yoklama fişlerinin usulüne göre düzenlenmesinin sonraki muhtemel aşamalar için önemi büyüktür. Nitekim usulüne göre düzenlenmesi halinde yoklama fişinde tespit edilen olgu ve bulgular vergilendirmeye esas alınmakta iken; usule uygun olmaması halinde yükümlü hakkındaki işlemlere dayanak teşkil etme niteliğini kaybetmektedirler²²². Yoklama fişinin, olayın zamanını, tespitlerde rastlanan şekle ve esasa ilişkin eksiklikleri içerecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir²²³. Yoklama neticesinde yoklama konusunun vergi incelemesi gerektirdiğinin anlaşılması halinde, yoklama ile yetinilmeyerek incelemenin de yapılması gerekmektedir²²⁴.

Yoklama faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik artırma çalışmaları kapsamında bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması gündeme gelmiş ve yoklamanın gelişen teknolojiye adapte edilmesi için elektronik yoklama (e-yoklama) uygulaması geliştirilmiştir. 6637 sayılı Kanun'un²²⁵ 6. maddesi ile VUK'a "Elektronik yoklama" başlıklı 132/A maddesi²²⁶ eklenmiştir. Bu maddede verilen yetki ile aynı zamanda HMB tarafından 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²²⁷ çıkarılmış ve e-yoklama sisteminin uygulanmasına 01.09.2015 tarihinde başlanması öngörülmüştür.

Elektronik yoklama sisteminde tespit edilen hususlar, mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılarak nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine okutulmaktadır. Tarafların mutabık kalması halinde e-yoklama fişi, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza (e-imza) ile imzalanmaktadır. Nezdinde yoklama

²²² T.C. Danıştay, 9. D., T. 20.02.2017, E. 2016/1769, K. 2017/1880 sayılı kararında "Olayda, yoklama tutanağının mükellefin ya da yetkili adamının nezdinde düzenlenmediği, bu tutanağın, bunlara veya söz konusu yasanın ikinci fıkrasında yazılı kişilere imzalatılmadığı anlaşıldığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesinde yazılı koşulları taşımayan yoklama tutanağı esas alınmak suretiyle resen tesis edilen mükellefiyet kaydının iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir." görüşündedir.

²²³ Tekin ve Çelikkaya, s. 134.

²²⁴ Kaneti, s. 168.

²²⁵ (R.G.: 07.04.2015-29319).

²²⁶ "Elektronik Yoklama

Madde 132/A

(Ek: 27/3/2015-6637/6 md.)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.

Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci fıkra da 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."

²²⁷ (R.G.: 20.06.2015-29392).

yapılanın e-imzasının bulunmaması halinde ise e-yoklama imza formu²²⁸ ıslak imza ile imzalanmaktadır. Ardından e-yoklama fişi yoklamaya yetkililer tarafından elektronik ortamda onaylanmakta; böylece imza süreci tamamlanmaktadır. E-yoklama fişinin düzenlenmesi esnasında, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisinin bulunmaması veya imzadan imtina edilmesi halinde, durum mobil cihaz üzerinde ve e-yoklama imza formunda kayıt altına alınmakta; fiş yoklamaya yetkili memur tarafından tek taraflı olarak onaylanmakta ve formun bir örneği ilgiliye bırakılmaktadır. E-yoklama fişi aynı zamanda internet vergi dairesi üzerinden görüntülenebilmekte ve çıktısı alınabilmektedir. Yoklama faaliyetlerinin herhangi bir nedenle elektronik ortamda yürütülememesi hallerinde ise işlemlerin genel hükümler doğrultusunda yerine getirileceği öngörülmüştür.

Yoklama müessesesi ele alınırken “*toplu yoklama*”ya da değinmekte fayda vardır. Toplu yoklama VUK m. 133’te düzenlenmekte olup vergi uygulamalarının gerektirdiği durumlarda ve HMB’nin uygun görmesi halinde yapılmaktadır. Toplu yoklama, amaç ve netice bakımından aynı veya benzer olayların toplu şekilde saptanmasına yönelik yoklamadır. Toplu yoklama ile bireysel yoklamanın aksine, birden fazla mükellef ya da iş grubu, hatta aynı vergi dairesinin tüm mükellefleri yoklamaya tabi tutulabilmektedir. Çoğunlukla HMB’nin yönlendirmesi ile yapılan toplu yoklamalar arızı nitelikte olup önceden hazırlanmış plan çerçevesinde yapılmaktadırlar²²⁹. Bu yoklama türünde neticeler yoklama fişi yerine “yoklama cetveli”nde gösterilmekte; yoklama cetveline geçirilmesi mümkün olmayan ihtilaflı hallerde ise münferit yoklama fişi niteliğinde ayrı bir tutanak düzenlenmektedir.

Yoklama faaliyetleri neticesinde vergi kanunları uyarınca yerine getirilmesi gereken ödevlere aykırılık tespit edildiğinde bu fiiller için Usulsüzlük Cezası kesilmektedir²³⁰. Yoklama neticesinde yeni bir mükellefiyet tesisi, mükellefiyet kaydının silinmesi, mükellefiyet şeklinde değişiklik veya vergi incelemesine başlanması²³¹ söz konusu olabilmektedir²³².

²²⁸ 453 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde “e-yoklama imza formu”, “*Sıra-seri numarası ihtiva eden, e-yoklama fişini temsil eden, benzersiz kodun üzerine yazıldığı form*” şeklinde tanımlanmıştır.

²²⁹ Tekin ve Çelikkaya, s. 134, 135.

²³⁰ Yaygın ve yoğun denetimlerin etkisini artırmak amacıyla 01.01.1986 tarihinden itibaren uygulanmak üzere VUK Mükerrer Madde 354’te “iş yeri kapatma cezası” getirilmiş ise de; bu ceza 5228 Sayılı Kanun (R.G.: 31.07.2004-25539)’un 60. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

²³¹ Yoklamada genellikle günlük işlemler incelenmekte olup vergi kaybı olup olmadığına bakılmamaktadır. Ancak yoklama neticesinde vergi ziyayı da doğuran bir durum tespit edilmişse bu halde vergi incelemesi yoluna gidilmesi gerekir. Mehmet Arslan, s. 96.; Yeniçeri, s. 133.; Tekin ve

Vergi idaresinin yoklama kapsamındaki yetkilerinin genişletilmesiyle vergi kaybının önlenmesi için etkin denetimlerin yapılması amaçlanmaktadır. Ancak idareye yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamında tanınan bazı yetkilerin Anayasaya uygunluğu tartışmalıdır²³³. VUK m. 127/c’de yoklamaya yetkili memurlara “...kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,” yetkisi; m.127/e’de ise “Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,” yetkileri tanınmıştır. Tanınan bu yetkiler Ceza Usul Hukuku bakımından “elkoyma” tedbiri niteliğindedir²³⁴. Anayasanın 20. maddesi uyarınca²³⁵; suç işlenmesinin önlenmesi sebebine bağlı dahi olsa bir kimsenin özel kâğıtlarına ve eşyasına el koyabilmek için usulüne göre verilmiş hâkim kararı, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri gerekmektedir. Yetkili merciin kararının yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulması gerekmektedir. El koymadan itibaren kırksekiz saat içerisinde hâkim kararını açıklamadığı takdirde ise el koyma kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

Çelikkaya, s. 135.

²³² Tekin ve Çelikkaya, s. 135.

²³³ Benzer görüş için bkz. Kaneti, s. 166, 167.

²³⁴ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)’nın “Eşya veya kazancın muhafaza altına alınması ve bunlara elkonulması” başlıklı **123. maddesine** göre;

“(1) İspat aracı olarak yararlı görülen ya da eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerleri, muhafaza altına alınır.

(2) Yanında bulunduran kişinin rızasıyla teslim etmediği bu tür eşyaya elkonulabilir.”

²³⁵ “Özel hayatın gizliliği

Madde 20 – Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. (Mülga üçüncü cümle: 3/10/2001-4709/5 md.) (...) (Değişik fıkra: 3/10/2001-4709/5 md.) Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/2 md.) 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.”

Vergi Usul Kanunu m. 127’de kendini gösteren elkoyma yetkisi, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)²³⁶’nın da 127. maddesinde²³⁷ düzenlenmektedir. Her iki madde düzenlemesi karşılaştırıldığında ise ortak olanın sadece madde numaraları olduğu; CMK düzenlemesinde Anayasaya uyarlık arz edecek şekilde yetkinin sınırlarının belirlenmesi karşısında VUK düzenlemesinde hiçbir sınırın bulunmadığı göze çarpmaktadır. Nitekim VUK m. 127’de hâkim kararı şartı yer almadığı gibi, gecikmesinde sakınca bulunan hal ayrımına da gidilmemiştir. Elkoymanın hâkimin onayına sunulmasını, hakim kararını kırksekiz saat içinde açıklamaması halinde elkoymanın kendiliğinden kalkmasını ve hakime itiraz edilebilmesini öngören bir süreç yer verilmemiştir. Amaç, suç işlenmesinin önlenmesi olsa dahi A.Y. m. 20 gereği salt amacın varlığı, elkoyma yetkisinin sınırsızca kullanılabileceği anlamına gelmemektedir. Kaldı ki yapılan yoklama faaliyetleri neticesinde ortaya çıkartılabilecek en ağır yaptırımlı suç vergi kaçakçılığı suçudur. CMK’nın uygulama alanında ise kaçakçılık suçuna kıyasla yaptırımı çok daha ağır suçlar da bulunmaktadır. Dolayısıyla CMK kapsamındaki elkoyma yetkisinin sınırları bile Anayasaya uygun şekilde belirlenmiş iken VUK’da yer alan düzenleme uyarınca yoklama memurlarına bu denli geniş yetkiler verilmesinin Anayasa m. 20’ye ne derece uygun olduğunun üzerinde düşünülmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesinin Anayasa’nın 20. maddesine uygun olup olmadığı hususunda Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından verilmiş Genel Kurul kararı olmadığı gibi henüz bu hususun değerlendirildiği bir bireysel başvuru kararı da bulunmamaktadır.

²³⁶ (R.G.: 17.12.2004-25673).

²³⁷ “Elkoyma kararını verme yetkisi

Madde 127: (1) Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, elkoyma işlemini gerçekleştirebilir.

(2) Kolluk görevlisinin açık kimliği, elkoyma işlemine ilişkin tutanağa geçirilir.

(3) Hâkim kararı olmaksızın yapılan elkoyma işlemi, yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını elkoymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde elkoyma kendiliğinden kalkar.

(4) Zilyedliğinde bulunan eşya veya diğer malvarlığı değerlerine elkonulan kimse, hâkimden her zaman bu konuda bir karar verilmesini isteyebilir.

(5) Elkoyma işlemi, suçtan zarar gören mağdura gecikmeksizin bildirilir.

(6) Askerî mahallerde yapılacak elkoyma işlemi, Cumhuriyet savcısının nezaretinde askerî makamların katılımıyla adli kolluk görevlileri tarafından yerine getirilir. Gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının yazılı emriyle de askerî makamların katılımıyla adli kolluk görevlileri tarafından elkoyma işlemi yapılabilir.”

2.5.2. Bilgi Toplama

Beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminin varlığını sürdürülebilmesi, beyanların gerçek durumu yansıtip yansıtmadığının saptanmasında gerekli bilgilerin sürekli biçimde sağlanmasına²³⁸; vergiyi doğuran olay, yükümlü ve yükümlülükle ilgili işlem ve konular hakkında bilgi toplanmasına ve toplanan bilgilerin değerlendirilmesine²³⁹ bağlıdır.

Çoğunlukla vergi matrahının tayininde kullanılan bilgi toplama yöntemi başlarda dolaysız vergilerde kullanılmış; zamanla geliştirilerek dolaylı vergilerde de kullanılır hale gelmiştir²⁴⁰. Nitekim bilgi toplama mekanizmasının düzgün bir şekilde çalışması, özellikle vergi incelemesine alınması gereken yükümlülerin belirlenmesine doğrudan hizmet etmektedir²⁴¹.

Vergi denetim yöntemlerinin tamamı göz önünde bulundurulduğunda, bilgi toplamanın diğer yöntemleri tamamlayan bir işleve sahip olduğu görülmektedir²⁴². Bu nedenle doktrinde, bilgi toplamanın esasen bir vergi denetim yöntemi olmadığı, diğer yöntemler bakımından hazırlayıcı ve onları tamamlayıcı bir işlem olduğu yönünde görüşler de dile getirilmektedir²⁴³.

Denetim kapsamında bilgi toplama yönteminin iki temel fonksiyonu bulunmaktadır. Yükümlülüğü ile ilgili olaylar hakkında bilgi alınacağını bilen bir yükümlünün beyanda bulunurken titiz olma zorunluluğunu hissederek vergi ödevlerini bu doğrultuda yerine getirmesi önleyici fonksiyona hizmet etmektedir. Diğer yandan bilgi toplama sayesinde doğru ve eksiksiz beyanda bulunmayan yükümlülerin ziyaa uğrattıkları vergi de tespit edilebilmektedir²⁴⁴.

²³⁸ Kaneti, s. 175.

²³⁹ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara: Sözkesen Matbaacılık, 2009, s. 287.

²⁴⁰ Yeniçeri, s. 145.

²⁴¹ Organ, s. 146.

²⁴² Şeker, s. 379.; Burak Özen, **Vergi İdaresinin Yükümlüleri Denetleme Yolları**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Gülsen Güneş, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul: 1996, s. 66.; Organ, s. 146.

²⁴³ Bkz. dn. 199.

²⁴⁴ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık 1999, s. 419.; Metin Duran, “Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:78, Mart 1995, s. 112-117.; Organ, s. 146.

Kitle iletişim araçlarındaki bilgilerden de bilgi toplama kapsamında yararlanılması mümkündür²⁴⁵. İdareye verilen bilgi toplama yetkisi ve görevi; ilgililere de talep üzerine veya devamlı olarak bilgi verme ödevinin yüklenmesi anlamına gelmektedir.

Talep üzerine bilgi verilmesi hususunun düzenlendiği VUK m. 148'e göre bilgi istemeye HMB ve vergi incelemesine yetkili olanlar²⁴⁶ yetkilidir. İlgili madde uyarınca *“kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler”* ise yetkililerin kendilerinden talep ettikleri bilgileri sağlama ödevi altındadırlar.

Merkezi yönetim ve yer bakımından yerel yönetim, “kamu idaresi” kavramı ile; hizmet bakımından yerinden yönetim tüzel kişileri ise “kamu müesseseleri” kavramı ile belirtilmiştir. Maddede geçen “mükellefler” tabiri, her çeşit verginin yükümlüsü veya sorumlusu olan vergi ödevlilerini kapsamı altına almaktadır. Söz konusu bilgi verme ödevinin vergi ödevlileriyle ilişki kuranları da içermesi, bilgi toplamının uygulama alanını önemli ölçüde genişletmektedir²⁴⁷. Bu doğrultuda herhangi bir verginin konusuna girebilecek bir muamele için, muamele gerçekleşmemiş olsa dahi, yapılmış ön görüşmeler ve yükümlüye ait emtia nakil ve muhafazası, kredi verilmesi, mevduat kabulü gibi münasebetlerin hepsi, mükellef ile muamele kapsamında değerlendirilmektedir²⁴⁸. Örneğin bir müteahhidin ticari kazancının gerçek miktarını tespit etmek amacıyla, yükümlü ile işlem yapan üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi kapsamında, o müteahhitten daire alan kişilere hangi bedel üzerinden daire satın aldıkları sorulabilmektedir²⁴⁹.

Bilgiler yazıyla veya sözle istenebilmektedir. Ancak sözle istenen bilgiler verilmezse, ilgiliye talep yazı ile bildirilmekte ve cevap vermesi için uygun bir süre tanınmaktadır. Bu süre, VUK m. 14²⁵⁰ gereği on beş günden az olmamalıdır.

²⁴⁵ Bilici, s. 64.

²⁴⁶ Çalışmanın ilerleyen kısımlarında detaylıca inceleneceği üzere, vergi incelemesi yapmaya VUK m. 135 uyarınca; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar yetkilidir.

²⁴⁷ Kaneti, s. 175.; Özen, s. 66,67.; Organ, s. 146.

²⁴⁸ Özbacı, s. 420.

²⁴⁹ Bilici, s. 64. Bu durumda üçüncü kişilerin verdikleri bilginin VUK m.3/B, f.2 gereği delil niteliği taşıyacağına dair görüş için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 101.

²⁵⁰ **“Kanuni ve İdari Süreler**

Madde 14

Kendilerinden bilgi talep edilen ilgililerin VUK m. 148/f.2 gereği vergi dairesine zorla getirilmeleri mümkün değildir. Ayrıca diplomat muafiyeti nedeniyle memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları bilgi vermeye mecbur tutulamamaktadır (VUK m. 148/f.3).

Talep üzerine bilgi verilmesinin yanı sıra VUK m. 149'da ve m. 150'de "devamlı surette bilgi verilmesi" düzenlenmektedir. Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil olmak üzere kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler, VUK m. 149 uyarınca, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili kendilerinden yazı ile istenen bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile verme mecburiyetindedirler. Bilgileri isteme yetkisi ise HMB²⁵¹ ve vergi dairelerindedir.

Devamlı surette bilgi verilmesine ilişkin düzenlemenin, münferit olaylara mahsus talep üzerine bilgi vermenin düzenlendiği m. 148'den ayrılan üç temel yönü bulunmaktadır. Öncelikle devamlı verilecek bilgiler, istatistik oluşturma ve istatistikleri kullanarak vergi politikaları üretmek amacıyla kullanıldıkları için²⁵² devamlı bilgi isteme yetkisi vergi incelemesinde yetkili kişilere verilmemiştir. İkinci olarak devamlı bilgi vermek mecburiyetinde olanlar bakımından vergi ödevlisi ve vergi ödevlisiyle muamelede bulunma gibi sınırlamalar getirilmemiş; genel bir düzenleme ile tüm gerçek ve tüzel kişiler mecburiyet kapsamına alınmıştır. Son olarak devamlı bilgi vermede bilgi sadece yazı ile istenmekte ve yazı ile verilmektedir.

Devamlı surette bilgi verilmesine ilişkin ikinci hüküm, ölüm ve intikallerin devamlı şekilde bildirilmesinin düzenlendiği VUK m. 150'dir. Hükme göre "sulh yargıçları; icra, nüfus ve tapu memurları"; "yabancı ülkelerdeki Türk Konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar"²⁵³, "mahalle ve köy muhtarları"²⁵⁴, "banka,

(Değişik: 23/6/1982 - 2686/3 md.) Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.

Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder."

²⁵¹ Madde metninde "Maliye ve Gümrük Bakanlığı" şeklinde geçmekte ise de, metin üzerinde değişikliğin (04.12.1985/3239 sayılı Kanun'un 14. maddesi) yapıldığı zamanda Maliye Bakanlığı'nın isminin bu şekilde olduğu; esasen bu ibare ile günümüzde HMB'nin kastedildiği gözden kaçırılmamalıdır.

²⁵² Özyer, s. 341.

²⁵³ Memuriyetlerinin bulunduğu ülkede ölen T.C. vatandaşlarının adları, soyadları, sıfatları ve Türkiye'deki ikametgahlarını bildireceklerdir.

²⁵⁴ Kendi mahalle ve köylerinde ölenleri bildireceklerdir.

bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzelkişiler”²⁵⁵, her ay bilgileri dahilindeki ölüm ve intikalleri, ertesi ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirme mecburiyeti altındadırlar.

Bilgi toplama kapsamında ilgililerden istenecek bilgilerin, beyan edilmiş matrahların doğruluğunun saptanmasına veya vergiyi doğuran olayın tespitine yönelik olması; bu süreç zarfında da ilgililerin özel hayatına saygı gösterilerek kişisel ve mesleki bilgi ve sırlarının korunması gerekmektedir. Bu hususların temin edilebilmesi için çoğu ülkenin vergi sistemlerinde vergi idaresine verilen güçlü yetkilerin yanında, bu yetkilerin kötüye kullanılmasını önlemeyi hedefleyen sınırlamaların bulunduğu göze çarpmaktadır²⁵⁶. Bizim sistemimizde VUK m. 151’de²⁵⁷ mahremiyet gözetilerek getirilmiş istisnalar bu amaca hizmet etmektedir. Fakat bu istisnaların, dolaysız vergi ve yükümlülükle ilgili hususları kapsamadığını önemle belirtmek gerekir²⁵⁸. Örneğin muhabereleler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklı olan posta idaresinden, bilgi toplama kapsamında müşterilerinin adları ile müşterilerden aldıkları ücretlere dair bilgiler talep edilebilmektedir. Hekimlerden ve sağlık personellerinden, hastalarının hastalıklarıyla ilgili bilgiler mahremiyet kapsamında istenemez ise de söz konusu durum; hastalığı sebebiyle mücbir sebep hali ileri sürenlerin durumları hakkında bilgi alınmasını engellememektedir²⁵⁹.

²⁵⁵ Mevduat, şirket hissesi, emanet para, eşya veya benzeri alacak sahiplerinin ölümü halinde, ölenin adını, soyadını, alacağın türünü ve miktarını bildireceklerdir.

²⁵⁶ Organ, s. 147, dn. 389, 390.

²⁵⁷ “*Bilgi Vermekten İmtina Edememek*

Madde 151

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine (6487 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 11.06.2013) ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan 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 ait bilgiler istenebilir.”

²⁵⁸ Organ, s. 148.

²⁵⁹ Özyer, s. 342.

Vergi Usul Kanunu m. 148, 149 ve 150 uyarınca bilgi vermeye dair zorunluluklara uymayan ilgililere ve kamu idare ve müesseselerinde bilgi vermeden sorumlu yöneticilere, VUK mükerrer m. 355 uyarınca özel usulsüzlük cezası²⁶⁰ kesilmektedir. Söz konusu yaptırımın uygulanabilmesi için bilgi ve ibraz ödevine ilişkin ilgiliye tebliğde bulunulup süre verilmesine karşılık; ilgilinin tayin olunan sürede cevap vermemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi vermesi veya defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi halinde ceza hükümlerinin uygulanacağını ve verilen sürenin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir²⁶¹. Kesilen cezaya rağmen zorunluluklara uymayanlara, tekrar süre verilerek istenen mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunmakta; mecburiyetlerin yine süresinde yerine getirilmemesi halinde²⁶² ise tekrar kesilecek özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılmaktadır.

Bilgi toplama müessesesine ilişkin önemli bir husus da toplanan bilgilerin arşivlenmesidir. VUK m. 152'ye göre, VUK m. 150'de yer alan ölüm vakalarının ve intikallerin bildirilmesi hariç olmak üzere bilgi toplamaya ilişkin bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler, istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacaktır ve bu arşivlerden kimlerin ne şekilde faydalanabileceği HMB tarafından tespit edilecektir²⁶³. Günümüzde elektronik ortamda oluşturulacak çeşitli denetim modülleri gündemdedir. Bu kapsamda arşivlenen bilgiler, vergi incelemelerinde yararlanmak üzere Veri Bankası (VERİA) elektronik sistemine²⁶⁴ aktarılmaktadır.

²⁶⁰ Özel usulsüzlük cezası her sene yeniden değerlendirilme oranında artırılmakta olup; 522 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G.: 29.12.2020-31349 mükerrer) uyarınca, 01.01.2021 tarihi itibarıyla uygulanacak tutarlar şu şekildedir:

- *Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında* 2.500 TL
- *İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında* 1.300 TL
- *Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında* 650 TL

²⁶¹ Mükerrer m. 355/f.3/c.2'ye göre; “Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.”

²⁶² VUK'un mülga 361. maddesi “Bilgi Vermekten Çekinenler İle 257'nci Madde Hükümüne Uymayanlar” başlığını taşımakta ve bilgi verme ödevinin yerine getirilmemesinin tekrarı halinde bir aydan üç aya kadar hapis cezası yaptırımını düzenlemekteydi. İkinci fıkrasına göre ise fiili işleyenlerin kamu kurum ve kuruluşlarının yöneticileri olması durumunda hapis cezası yerine para cezası kesilecekti. Anayasaya aykırı olan bu hüküm, 4369 sayılı Kanun'un (R.G.: 29.07.1998- 23417 Mükerrer) 82. maddesi ile 22.07.1998'de kaldırılmış ve fiilin tekrarı halinde uygulanacak yaptırım mükerrer m. 355'te yeniden düzenlenerek cezanın bir kat artırılacağına dair hüküm getirilmiştir. Ayrıca bkz. Özyer, s. 342, 343.

²⁶³ İstihbarat arşivinin düzenlenmesine ilişkin 01.08.1951 tarihinde yürürlüğe girmek üzere Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği (R.G.: 21.07.1951-7864) çıkarılmış; ardından Maliye Bakanlığı tarafından Milli İstihbarat Yönetmeliği Hakkında 5 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği düzenlenmiştir. Ancak bahsi geçen Yönetmelik, “Bazı Yönetmeliklerin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik” (R.G.: 05.10.2006-26310) ile yürürlükten kaldırılmıştır.

²⁶⁴ Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), tüm vergi dairesi işlemlerinin bilişim

Toplanan bilgilerden vergi incelemelerinde yararlanılması arzusu, bilgilerin arşivlenmesinin temel sebebidir. Ancak vergi idaresinin arşiv bilgilerini gerçekleştirdiği tarhiyatlara dayanak kabul etmesi, bu hususta pek çok uyuşmazlığın ortaya çıkmasına yol açmıştır. Sonuç olarak belirtmek gerekir ki Danıştay kararları istihbarat arşivindeki gizli fişlerin, ilgilinin herhangi bir faaliyeti veya kazancına ilişkin inceleme veya yoklama yapılmaksızın vergi tarhiyatına dayanak alınmasına olanak bulunmadığı yönündedir²⁶⁵.

Ekonomik ve sosyal küreselleşmenin etkisiyle farklı ülkelerdeki vergi idarelerinin giderek artan yardımlaşma ihtiyacı, son yıllarda uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi konusunu oldukça öne çıkarmaktadır. Klasik anlamda yardımlaşma ve işbirliği ise ülkelerin taraf oldukları, “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları” ve “vergi bilgi değişimi anlaşmaları”ndan oluşan ikili anlaşmalar ile sağlanmaktadır. İkili anlaşmalardan sağlanan yardımlaşmaların daha etkili ve faydalı olması yönündeki istek, daha kapsamlı ve usule yönelik detaylı hükümler içeren çok taraflı uluslararası sözleşmeleri gündeme getirmiştir²⁶⁶. İki ya da çok taraflı

teknolojileri ile otomasyona geçirilerek iş yükünün azaltılması, etkinlik ve verimlilik sağlanması, toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sistemi oluşturulabilmesi amaçlarıyla 1998 yılında hayata geçirilmiştir. Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına fayda sağlamak amacıyla 2004 yılında uygulanmaya başlanan Vergi Daireleri Otomasyon Projesi 2 (VEDOP-2) kapsamında merkezde kurulacak sistemlerle bilgisayarlı denetime başlanmıştır. Böylelikle yeniden düzenlenen ve 2005 yılında kurulan VERİA sisteminde; mükellef beyanlarıyla VEDOP, Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP), Vergi İstihbarat Merkezi, bankalar ve diğer üçüncü kişilerden gelen bilgilerin karşılaştırılması ve ödevlerini yerine getirmeyen yükümlülerin daha etkin izlenerek yaptırma tabi tutulması hedeflenmiştir. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2003**, s. 93, 98. <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2003-yilina-ait-faaliyet> (e.t. 01.09.2021).

Bu kapsamda idare tarafından sistemler sürekli yenilenmekte ve teknolojik gelişmelerin desteğinden faydalanılmaktadır. Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2016, s. 188.

²⁶⁵ “Dava konusu olayda, Veteriner Müdürlüğünün gönderdiği gizli istihbarat fişinde yükümlünün ihtilaflı yılda 400 adet tokluyu sevk etmiş olduğunun bildirilmesi tarhiyata dayanak yapılmış ise de Vergi Dairesi Müdürlüğünce davacı nezdinde düzenlenen tutanakta, davacının envanter defterinde 45.340.000.-liralık mal devrinin bulunduğu ihtilaflı yılda alım satım yapmadığı tesbit edilmiş ve tutanakta davacı tarafından istihbarat fişinde belirtilen hayvan sevkini yapmadığı, bir başkasının kendi adına sevk yapmış olabileceği beyan ve ifade edildiği halde bu hayvanların gerçekten sevk edilip edilmediği, hayvanların kendisinin, yoksa başkasınan ait olduğu hususunda herhangi bir tesbit yapılmadığı gibi defterlerde sevk ilişkili gider kaydı da bulunmadığı anlaşıldığından, istihbarat fişinden başka dayanağı bulunmayan ve herhangi bir gerekçede ihtiva etmiyen takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta isabet görülmemiştir.” T.C. Danıştay 3. D., T. 19.11.1992., E. 1990/3231, K. 1992/3472.

Ayrıca bkz. T.C. Danıştay 4. D., T. 05.10.1989, E. 1987/2518, K. 1989/3422.; T.C. Danıştay 4. D., T. 23.11.1983, E. 1983/477, K. 1983/9145.

²⁶⁶ Tahir Erdem, “Otomatik Bilgi Değişiminde Önemli Adımlar: Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onayı ve MCAA İmzası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz 2017.

anlaşmaların temel dayanağını çalışmamızın ilerleyen kısımlarında²⁶⁷ incelenecek olan OECD'nin ve BM'nin Model Konvansiyonları oluşturmaktadır.

İç hukukta uluslararası bilgi değişimi hususuyla²⁶⁸ ilgili boşluk bırakılmaması amacıyla getirilen düzenleme (VUK m. 152/A), HMB Gelir İdaresi Başkanlığı'na veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, anlaşmalarda yer alan değişim hükümleri uyarınca VUK m. 1 kapsamında sınırlı olmaksızın bilgi toplama yetkisi vermektedir. VUK mükerrer m. 257/b.4²⁶⁹ ile de HMB'ye elektronik ortamda bilgi toplanmasına ilişkin yetkiler verilmiştir. Söz konusu yetkilerin kullanımı için HMB tarafından sıklıkla genel tebliğler çıkarılmaktadır.

İmzalanarak yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar ve OECD'nin BEPS projesi²⁷⁰ kapsamında belirlediği eylem planları çerçevesinde de iç hukukta vergi yükümlülerine bazı bildirim ödevleri yüklenmektedir. Çok uluslu şirketlerin vergisel ve finansal durumları hakkında ulusal ve uluslararası şeffaflığın sağlanabilmesi amacıyla Türkiye'de HMB GİB tarafından "4 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"²⁷¹ yayımlanmış ve ülke bazlı raporlama (Country-by-

²⁶⁷ Bahsi geçen metinler çalışmamızın üçüncü bölümünde yer alan "2.2. OECD'nin Vergiyle İlgili Çalışma Yürüttüğü Başlıca Alanlar" başlığı altında incelenmektedir.

²⁶⁸ Uluslararası bilgi değişimi konusu çalışmamızın üçüncü bölümünde yer alan "2.2.6. Vergi Uyumu ve Denetimi Hususunda İşbirliği Çalışmaları" başlığı altında incelenmektedir.

²⁶⁹ "Yetki

Mükerrer Madde 257

(Ek: 30/12/1980 - 2365/45 md.) (Değişik birinci fıkra: 22/7/1998 - 4369/5 md.) Maliye Bakanlığı;

...

4. (Değişik: 28/11/2017-7061/19 md.) Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

...

Yetkilidir."

²⁷⁰ Kısaca "BEPS" olarak bilinen "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"e 2016 yılında başlanmıştır.

²⁷¹ (R.G.: 01.09.2020-31231). Söz konusu Tebliğ ile değişikliğe uğramış 1 Seri No'lu Tebliğ (R.G.: 18.11.2007-26704) uyarınca yapılan bildirimlerin, imzalanan çok taraflı yetkili makam anlaşmaları (Multilateral Competent Authority Agreement-MCAA) aracılığıyla diğer ülkelerle paylaşımı, bu

Country Reporting, CbCR) beyanı ve bildirimine ilişkin kapsama alınan Kurumlar Vergisi yükümlülerinin yerine getirmesi gereken belgelendirme (dokümantasyon) yükümlülükleri düzenlenmiştir. Tebliğ'in "Belgelendirme" başlıklı 7. maddesi uyarınca belgelendirme yükümlülükleri "genel rapor"u, "yıllık transfer fiyatlandırması raporu"nu, "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor"u ve "transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form"u içermekte; bu rapor ve formların VUK m. 148, 149 ve mükerrer m. 257 uyarınca Tebliğ'de belirtilen sürede ve formatta hazırlanarak "İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi" gerekmektedir.

Tebliğ'in "Ülke Bazlı Rapor" başlıklı 7.4. maddesinde düzenlendiği üzere, bir önceki hesap döneminin "toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi"nin bu raporu hazırlama ve belirlenen sürede elektronik ortamda İdareye sunma yükümlülüğü bulunmaktadır. Parasal sınırın aşılması ve belirtilen koşullardan birinin²⁷² gerçekleşmesi halinde, nihai ana işletme veya vekil işletme niteliğinde olmayan Türkiye'de mukim işletmelerin de söz konusu yükümlülüğü yerine getirmeleri gerekmektedir. Üç tablodan oluşan ülke bazlı raporun tablolarında hangi bilgilere yer verileceği²⁷³ de Tebliğ'de düzenlenmiştir. Tebliğde ayrıca ülke bazlı

kapsamda ülke bazlı raporların ve finansal hesap bilgilerinin otomatik değişimi konularına, çalışmamızın üçüncü bölümünde yer alan "2.2.2. Transfer Fiyatlandırması", "2.2.6.1. Bilgi Değişimi" ve "2.2.6.1.2. Otomatik Bilgi Değişimi" başlıklarında yer verilmektedir.

²⁷² Bu koşullar:

"a) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması,
 b) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması ve İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması,
 c) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması, İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ayrıca ülke bazlı raporların değişimine ilişkin yetkili makam anlaşmasının olması, ancak bilgi paylaşımında sistematik bir hata olması." Şeklinde. Bu düzenlemenin amacının, uluslararası bilgi paylaşımının yapılamayacağı ülkelerde mukim nihai ana işletmeler veya vekil işletmeler nedeniyle elde edilememesi riski bulunan bilgilere erişimin güvence altına alınması istenmesi olduğu düşünülmektedir.

²⁷³ "a) Tablo 1- Gelirin, vergilerin ve işletme faaliyetlerinin ülke bazında dağılımı; çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışındaki maddi varlıklar,
 b) Tablo 2- Ülke bazında çok uluslu işletmeler grubuna dahil tüm işletmelerin listesi; çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyet konusu,

rapor bilgilerinin, doğrudan matrah takdiri için tek bir sebep olarak kullanılmayacağı ve bu bilgilerin VUK m. 5 ile ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümlerine tâbi olacağı düzenlenmektedir. Bahsi geçen gizlilik hükümlerinin, yükümlülerin kişisel verilerinin korunması kapsamında yeterli olup olmadığı ise ayrı bir tartışma konusudur.

Bilgi toplama müessesesi ve bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin bir diğer güncel gelişme HMB GİB tarafından çıkarılan ve temelinde Kurumlar Vergisi yükümlüleri ile sayılan diğer bazı kişilere gerçek faydalanıcı (*beneficial owner*)²⁷⁴ bilgilerini bildirme zorunluluğu getiren 529 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²⁷⁵'dir. “Gelirlerin/servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin bilinmesi” amacı doğrultusunda “tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişiler” şeklinde tanımlanan gerçek faydalanıcılara ilişkin bilgilerin bildirim kapsamında devamlı surette bildirim yapacak kişi ve kuruluşlar ile GİB tarafından talep edilmesi üzerine bildirim yapacak kişi ve kuruluşlar Tebliğ’in 4. maddesinde uzun bir liste halinde sayılmaktadır. Gerçek faydalanıcının belirlenmesinde; sahip olunan hisse (%25’i aşan hisseye sahip gerçek kişi ortaklar gerçek faydalanıcı olarak kabul edilmektedir), nihai kontrol ve üst düzey icra yetkisi kriterleri kullanılmaktadır. Gerçek faydalanıcı bilgilerini, devamlı surette bildirim yapması öngörülen kurumlar vergisi yükümlülerinin geçici vergi beyannameleri ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmeleri; diğer yükümlü ve kişilerin ise her yılın Ağustos ayı sonuna kadar GİB’e bir form (gerçek faydalanıcıya ilişkin bildirim formu) ile elektronik ortamda bildirmeleri gerekmektedir. Tebliğ’in 8. maddesinde bildirim yükümlülüğünün ihlali halinde VUK’un ilgili ceza hükümlerinin tatbik olunacağı²⁷⁶ belirtilmektedir.

Son olarak bilgi toplama hükümlerinin, başta susma hakkı, ne bis in idem ilkesi ve savunma hakkı olmak üzere adil yargılanma hakkı kapsamında

c) Tablo 3- İlave açıklamalar; tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar.”

²⁷⁴ Gerçek faydalanıcı kavramının uluslararası boyutuna çalışmamızın üçüncü bölümünde yer alan “2.2.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” ve “2.2.5. Vergi Suçları ile Mücadele” başlıklarında değinilmektedir.

²⁷⁵ (R.G.: 13.07.2021-31540). Tebliğin 01.07.2018 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’ne, yürürlükteki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’na ve VUK m. 148, 149, 152/A, 256 ve mükerrer 257/f.1/b.4’e dayanılarak hazırlandığı belirtilmektedir.

²⁷⁶ Bahsi geçen ceza hükmünün VUK mükerrer m. 355 uyarınca özel usulsüzlük cezası olacağı düşünülmektedir.

değerlendirilmesi oldukça önem arz etmekte olup bu değerlendirmeye çalışmamızın ilerleyen kısımlarında²⁷⁷ yer verilmektedir.

2.5.3. Arama

“Aramalı inceleme” şeklinde de zikredilen arama yöntemi VUK’ta m. 142 ilâ 147 arasında düzenlenmektedir. Arama, vergi incelemesi ile arzulanan hedefe ulaşılabilmesi için²⁷⁸, vergi kaçakçılığını ispat etmeye yönelik her türlü bilgi ve belgenin araştırılması ve bunlara el konulması yöntemidir. Ceza Usul Hukuku’nun delil toplama araçlarından biri olan bu yöntem böylelikle kaçakçılık suçu bakımından Vergi Usul Hukuku’nda da yer almaktadır²⁷⁹. Nitekim VUK’ta yer alan düzenlemeler CMK ile paralellik arz etmekte olup VUK m. 147 uyarınca da VUK’un “arama” ile ilgili bölümünde açıkça yazılı olmayan hallerde CMK’nın aramayla ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Kural olarak vergi incelemeleri ile ilgili bilgi ve belgeler yükümlüden istenmekte iken, arama yönteminde yükümlünün rıza ve isteğinin aranmadığı istisnai bir hal söz konusudur²⁸⁰. Nitekim aramada özel bir durum ve bir şüphe göze çarpmaktadır²⁸¹. Arama yöntemine başvurulmadığı durumda elde edilmek istenilen bilgi ve belgelerin ortadan kaldırılması ihtimali bulunmalı²⁸²; başka bir deyişle arama yapılmaksızın olağan vergi incelemesi ile ulaşılmak istenen sonuca ulaşmak mümkün olmamalıdır²⁸³.

Aramanın diğer yöntemlere kıyasla daha ağır şartlara tabi tutulmasının en büyük nedeni; aramanın yükümlüyü zan altında bırakan ve yükümlü açısından ağır sonuçlar doğurabilecek bir yöntem olması²⁸⁴; hukuki olarak kişinin küçük dünyasına, hak ve özgürlük alanına ağır bir müdahale niteliği²⁸⁵ taşımasıdır. Önemle

²⁷⁷ Bu kısma çalışmamızın üçüncü bölümünde “1.2.3. Adil Yargılanma Hakkı” başlığı altında yer verilmektedir.

²⁷⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 220.

²⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 101.

²⁸⁰ Kaneti, s. 173.

²⁸¹ Bir yükümlünün deposunda kaçak mal bulundurduğuna ya da resmi kayıtlarda gösterdiğinden daha yüksek fiyat uyguladığına dair bir ihbar alınması veya incelemeler sonucunda şüphe oluşması hali, buna örnek gösterilebilir. Tekin ve Çelikkaya, s. 220, 221.

²⁸² Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2005-17, İstanbul: İTO, 2005, s. 96.; Tekin ve Çelikkaya, s. 220.

²⁸³ Ahmet Erol, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, İSMMMO Yayın No:133, İstanbul: İSMMMO, 2010, s. 42.

²⁸⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 221.

²⁸⁵ Erol, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, s. 41.

vurgulamak gerekmektedir ki arama, başta kişi dokunulmazlığı, konut dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı koruma hakkı ve özel hayatın gizliliği olmak üzere pek çok hak ve özgürlüğün özüne dokunan bir müessesedir²⁸⁶. Tüm bu sebepler ve istisnai niteliği dolayısıyla aramanın ancak yasada gösterilen hallerde yapılabilmesi zorunluluğu mevcuttur²⁸⁷.

Aramanın kapsamı ve amacı itibarıyla sınırlı arama ve genel arama olarak iki şekli bulunmaktadır. *Sınırlı arama*, belli bir kanıtın (defter, belge veya saklandığı yönünde güçlü emareler bulunan kaçak mal gibi) elde edilmesi amacıyla belirli bir yer veya kişi nezdinde yapılan arama iken; *genel (çok taraflı) arama*, yükümlünün yanı sıra kaçakçılıkla ilgisi bulunan kişiler nezdinde de eş zamanlı aramaların yapıldığı ve kaçakçılığa kanıt oluşturabilecek her türlü eşyaya el konulan aramadır²⁸⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun "Arama yapılabilecek haller" başlığını taşıyan 142. maddesinde aramanın hangi şartlarla yapılabileceği düzenlenmiştir. Buna göre ihbar veya yapılan incelemeler neticesinde vergi kaçırıldığına işaret eden emareler bulunduğu takdirde, yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi bulunan kişiler nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Ancak bunun için öncelikle vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramayı gerekli görmesi ve gerekçeli bir yazı ile yetkili "sulh yargıcı"ndan²⁸⁹ bunu istemesi; ardından ise sulh yargıcının bu talebi uygun bularak istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir. Arama kararı temin edilmeden arama yapılması mümkün değildir.

Arama yapılabilmesi için her şeyden önce ihbar veya yapılan incelemeler vasıtasıyla vergi kaçırıldığına ilişkin emare bulunması gerekmektedir. Ayrıca önemle vurgulamak gerekmektedir ki bu yöntem sadece vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesini amaçlamaktadır. Vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçlarının emareleri ile karşılaşıldığında arama yöntemine başvurulması mümkün değildir²⁹⁰.

İhbar ile kastedilen; kanun ve nizama uymayan bir durumun, bu durumu bilen bir şahıs tarafından yetkili makamlara bildirilmesidir. İhbar, arama neticesinde

²⁸⁶ Bumin Doğrusöz, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", **Referans Gazetesi**, 24.12.2009.

²⁸⁷ Kaneti, s. 173.

²⁸⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 221.

²⁸⁹ Arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcı; sulh ceza hakimidir.

²⁹⁰ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2003, 2 (5), s. 167.

kaçakçılık suçu ile ilgili defter ve belgelerin elde edilmesi ile sabit olmaktadır. İhbarın sabit olup olmaması muhbirin kimliğinin açık edilmesi bakımından önem taşımaktadır. Zira VUK m. 142/f.4 uyarınca ihbar sabit olmadığı takdirde, nezdinde arama yapılan kişinin, muhbirin adının kendisine bildirilmesini talep etme hakkı vardır. Bu durumda ise vergi idaresi, yasa uyarınca muhbirin ismini bildirmek zorundadır. Elde edilen defter ve belgelere dayanılarak vergi tarh edilmemiş olması veya tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin yükümlünün açtığı dava sonucunda yargı organları tarafından kaldırılması, ihbarın sabit olmadığı anlamına gelmemektedir. Keza, ihbara rağmen arama yapılmamış ise muhbirin isminin verilmesi yine söz konusu olmayacaktır²⁹¹. İhbarın sabit olması halinde ise, muhbirin ismi bildirilmeyeceği gibi, ihbar edilen kişi hakkında yapılan inceleme sonucu vergi tarh edilmiş olması şartıyla, 1905 sayılı Kanun²⁹² uyarınca “ihbar ikramiyesi” ödenecektir²⁹³.

İhbarın varlığı tek başına arama yapılabilmesi için dayanak oluşturmamaktadır. İhbar alındıktan sonra, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar bu ihbarı değerlendirmelidir. Yapılan çalışmalar neticesinde aramanın gündeme gelebilmesi için; ihbarın ciddi bulunması, ihbar konusunun diğer yöntemlerle saptanmasının olanaksızlığının ve kanıtların ancak aramayla elde edilebileceğinin anlaşılması ve karşılaşılabilecek sonucun arama yapmaya değer görülmesi gerekmektedir²⁹⁴. Esasen sayılan bu hususlar ölçülülük ilkesinin unsurlarıyla paralellik arz etmektedir. Diğer bir deyişle ihbarın ciddi bulunması elverişlilik unsurunu; kanıtların ancak aramayla elde edilebilmesi zorunluluk unsurunu; karşılaşılabilecek muhtemel sonucun aramaya değer görülmesi ise orantılılık unsurunu çağrıştırmaktadır.

İhbar dilekçelerinin değerlendirilmesi aşamasında 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun²⁹⁵ hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Kanun’un 4. maddesine göre; dilekçe sahibinin adı, soyadı, imzası ile iş veya ikametgâh adresi, dilekçede bulunması zorunlu şartlardır. Ayrıca 6. madde

²⁹¹ İhbar sabit olmadığı takdirde nezdinde arama yapılan, muhbir aleyhine TCK m. 267, 269, 271 uyarınca suç uydurma ve iftira suçlarından müşteki olabilir; itibarı sarsıldığı için Borçlar Kanunu m. 41 vd. uyarınca tazminat davası açabilir. Uysal ve Eroğlu, s. 279, 282-283.

²⁹² “Menkul ve Gayrimenkul Enval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkındaki 1905 sayılı Kanun” (R.G.:31.12.1931-1990).

²⁹³ Oranı %10 olan ihbar ikramiyesi hesaplanırken vergi aslı ve ceza toplamı dikkate alınmaktadır. Tekin ve Çelikkaya, s. 225.

²⁹⁴ Akdoğan, s. 81.; Organ, s. 143.

²⁹⁵ (R.G.: 10.11.1984-18571).

uyarınca, sunulan dilekçelerin belli bir konuyu ihtiva etmemesi, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olması veya 4. maddede belirtilen şartlardan herhangi birini taşıyamaması halinde incelenemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Ancak idareye dilekçeleri değerlendirme konusunda hareket serbestisi tanıyan²⁹⁶ 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi²⁹⁷, ihbarın dilekçede bulunması zorunlu unsurları taşımak zorunda olup olmadığını doktrinde tartışmalı bir husus haline getirmiştir²⁹⁸. Özyer'e göre, ihbar için herhangi bir şekil şartı bulunmamakta olup; ihbar yazılı yapılabileceği gibi sözlü yapılabilmesi de mümkündür. Keza, Danıştay da telefonla yapılmış ihbara dayalı aramaların usule uygun olduğu görüşündedir²⁹⁹. Öte yandan Erol ise; 3071 sayılı Kanun hükümlerine uygun olmayan ihbar dilekçelerinin işleme konulamayacağı, aksini belirten Başbakanlık genelgelerinin “yok” hükmünde olduğu; keza 3071 sayılı Kanun hükümleri olduğu sürece konunun Başbakanlık genelgeleriyle düzenlenemeyeceği; 3071 sayılı Kanun hükümlerine aykırı davranışın, inceleme elemanının cezai ve disiplineli yönden sorumluluğunu ortaya çıkaracağı görüşündedir³⁰⁰.

Kanaatimizce, ilgili genelge 3071 sayılı Kanun'un yanı sıra, ihbarın sabit olmaması halinde nezdinde arama yapılan kimseye muhbirin adını isteme hakkı veren VUK m. 142/f.4'e de aykırıdır. Sözlü olarak ya da isimsiz bir dilekçe ile yapılan ihbar sabit olmadığı takdirde, vergi dairesinin muhbirin ismini verme mecburiyetini yerine getirmesi mümkün değildir. Dahası, ortada herhangi bir ihbar bulunmadığı hallerde dahi, isteyen yetkili sözlü ya da isimsiz bir ihbar ile harekete geçtiğini belirtebilecektir. Bu durum karşısında, nezdinde arama yapılanın haklarını gözetken kanuni düzenlemelerin hiçbir anlamı kalmayacaktır. Dolayısıyla ihbarın, 3071 sayılı Kanun'da belirtilen şartları taşıyan yazılı dilekçeler ile yapılması

²⁹⁶ Organ, s. 143, dn. 375.

²⁹⁷ Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması ile İlgili 2004/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesi (R.G.: 24.01.2004-25356).

²⁹⁸ Genelge'ye göre “*Ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belge eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir.*”

²⁹⁹ T.C. Danıştay 9. D., T. 14.10.1999, E. 1998/2656, K. 1999/3598 sayılı kararında; Danıştay, VUK m. 142'de arama ile ilgili usulün belirlendiği ve maddede ihbarın yazılı yapılacağı yönünde bir koşul aranmadığı, dolayısıyla aramanın usule uygun olduğu gerekçesiyle “...Cumhuriyet Başsavcılığı'na telefonla yapılan ihbarın savcılık tarafından malmüdürlüğüne intikal ettirilmesi ve sulh yargıcından alınan izne istinaden gerçekleştirilen aramada mükellefin işyerinde ele geçirilen bilgisayar disketleri ve el defterlerinden tespit edilen kayıt dışı hasıllata ilişkin kaçakçılık cezalı tarhiyatı, aramanın yazılı ihbar dilekçesi olmadan yapıldığından usulsüz olduğu ve incelemenin yetersiz yapıldığı gerekçesiyle kaldırılan vergi mahkemesi kararı”nı, bozmuştur. Özyer, s. 337, 338.

³⁰⁰ Erol, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, s. 48.

gerektiği; bu şartları taşımayan ihbarların arama müessesesine dayanak oluşturamayacağı; ancak şartları taşımayan bu beyanlar üzerine idarenin olağan vergi incelemesi başlatmasına bir engel bulunmadığı; başlatılan olağan incelemede kaçakçılığa dair emare bulunması halinde söz konusu emarelere dayanarak aramanın gündeme getirilebileceği düşüncesindeyiz.

İhbarın yanı sıra aramaya başvurulmasını gerektiren ikinci kaynak, yapılan incelemelerdir. Yapılan incelemelerden anlaşılması gereken; vergi incelemeleri ve aramalı incelemeler³⁰¹dir. Nitekim Kanunda iki türden biriyle sınırlayan bir ayrıma gidilmemiştir.

Arama önlemine başvurulmasının talep edilebilmesi için, yükümlünün vergi kaçırdığına ilişkin “emare” bulunması yeterli sayılmış; delil bulunması koşulu aranmamıştır. Emare, başlı başına bir delil mahiyet ve kuvvetinde olmayan ancak suç teşkil eden fiilin yapıldığını işaret eden, defter, belge, yazı ve diğer umumi belirtiler olabilir. Örneğin yapılmakta olan bir vergi incelemesi esnasında yükümlünün ikinci bir defterinin bulunması, vergi kaçırdığına işaret eden bir emarenin varlığı anlamına gelmektedir³⁰². Burada vurgulanması gereken husus emarenin, sulh yargıcından arama kararı talebi için yeterli olmasıdır. Netice itibarıyla arama kararını verecek olan sulh yargıcı söz konusu emarenin değerlendirmesini yapmalı ve ölçülülük ilkesini göz önünde bulundurarak aramaya gerçekten gerek olup olmadığına karar vermelidir.

Arama yapılabilecek yerlere ilişkin bilgiyi VUK m. 142’den edinmek mümkündür. Hükme göre vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunan yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılması mümkündür. “Diğer şahıslar” ibaresinden; kaçakçılık şüphesi bulunan vergi yükümlüsünün kaçakçılıkla ilgisi bulunan vekili, yakınları, yanında çalışanlar, yükümlü ile iş münasebeti bulunanlar gibi kişilerin anlaşılması gerekmektedir. “...nezdinde” tabiri ise bahsi geçen şahısların çantaları, taşıtları, işyerleri, işletmeleri,

³⁰¹ Vergi incelemelerinde olduğu gibi, yapılmakta olan aramalı inceleme de, konuyla bağlantılı veya ilgili diğer vergi yükümlülükleri veya vergi yükümlüsü olmayan gerçek ve tüzel kişiler nezdinde başka bir aramalı inceleme yapılmasını gerekli kılabilir. Erol, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, s. 44, dn. 11.

Aramalı inceleme gerçekleştirilirken, başka kişiler için de aramalı incelemeye ihtiyaç bulunduğunun anlaşılması halinde, bu kişiler için ayrıca yetkili hâkimden yeni bir arama kararı için talepte bulunmak gerekmektedir. Taşdelen, s. 170.

³⁰² Uysal ve Eroğlu, s. 280.; Şin, s. 98.

fabrikaları, büroları, yazıhaneleri, depoları, mağazaları, ardiyeleri, ikametgâhları, otel odaları gibi defter ve belgelerin bulundurulabileceği fiili hâkimiyet alanlarını ifade etmektedir³⁰³.

Bağlantıları sebebiyle birden fazla yer ve şahıs nezdinde arama yapılacak olması ve bu yerlerin birden fazla sulh yargıcının görev alanına girmesi halinde; aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı, diğer sulh yargıç ya da yargıçlarının görev alanına giren yerler hakkında da arama kararı vermeye yetkilidir (VUK m. 142/f.3).

Aramanın kişi hak ve özgürlüklerini sınırlayan bir yöntem olması sebebiyle sınırlarının arama kararında gösterilmesi gereklidir³⁰⁴. Bu nedenle arama kararında aramanın gerekçesi, kararın geçerli olacağı süre, aranılacak kişi, yerin adresi veya eşya gibi hususlar açıkça belirtilmelidir (CMK m. 119/f.2).

Arama talebinin reddi kararına karşı savcılık makamı tarafından; arama kararına karşı ise nezdinde arama yapılacak kişi tarafından, kararın öğrenildiği tarihten itibaren yedi gün içinde itiraz yoluna başvurulması mümkündür. İtiraz üzerine CMK m.268/f.2 uyarınca karara itiraz edilen sulh ceza hâkimliği, itirazı yerinde gördüğü takdirde kararını düzeltir; yerinde görmediği takdirde en çok üç gün içinde itirazı incelemeye yetkili mercie³⁰⁵ gönderir. Mercii itiraz üzerine verdiği kararlar kesindir (CMK m. 271/f.4).

Arama, her şeyden önce sağlam ve hatasız bir organizasyon gerektirmekte olup, hazırlığına yeterince özen gösterilmeyen bir aramadan beklenen sonuçları elde etmek neredeyse rastlantıya bağlıdır. Dolayısıyla arama öncesinde hazırlık yapılırken; yeterli sayıda yetkili inceleme elemanı ve onların gözetiminde bulunacak diğer devlet memurlarından oluşan arama ekibinin oluşturulması, çilingir ve teknik personel gibi yardımcı kişilerin sağlanması, güvenlik güçlerinden destek alınması³⁰⁶,

³⁰³ Taşdelen, s. 171.; Tekin ve Çelikkaya, s. 220.; Uysal ve Eroğlu, s. 283.

³⁰⁴ Taşdelen, s. 171.

³⁰⁵ Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazlar bakımından itirazı incelemeye yetkili merci, CMK m. 268/f.3/a'da belirtilmiştir. Buna göre; “Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hâkimliğinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen hâkimliğe; son numaralı hâkimlik için bir numaralı hâkimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir.”

³⁰⁶ Özellikle dirençle karşılaşma ihtimalinin yüksek olduğu durumlarda güvenlik güçlerinden alınan

yeterli miktarda taşıt ve dikişsiz torba, sicim, mühürleme malzemeleri gibi gereçlerin sağlanması, arama yapılacak kişilerin veya yerlerin detaylıca incelenerek önceden keşif ve gözlem gezisi yapılması gibi hususlara dikkat etmek gerekmektedir³⁰⁷.

Aramada kimlerin bulundurulabileceği hususunda VUK'da hüküm bulunmadığı için CMK m.120'ye bakılması gerekmektedir. İlgili madde uyarınca arama yapılacak yerin sahibi veya eşyanın zilyedi; bu kişiler bulunmadığı takdirde temsilcileri, hısımlarından biri, bu kişilerle birlikte oturmakta olan bir kişi veya bu kişilerin komşusu aramada hazır bulundurulur. Bu kişilerden hiç birinin hazır bulunmaması halinde CMK m. 119/f.4³⁰⁸ göz önünde bulundurularak kapalı yerlerde yapılacak aramalarda o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi bulundurulmalıdır. Nezdinde arama yapılan kişinin avukatının hazır bulunması zorunlu olmasa da CMK m. 120/f.3 gereği avukatın aramada hazır bulunmasına engel olunamaz. Aramaya başlanmadan önce, aramada hazır bulunan kişilere aramanın amacına dair bilgi verilir (CMK m. 120/f.2).

Nezdinde arama yapılacak kişilere bilgi sızdırılmasının önüne geçilmesi bakımından arama yapılacak tarihin mümkün mertebe arama kararına yakın bir tarih olması gerekmektedir³⁰⁹. Nitekim aramanın baskın şeklinde, ani olarak yapılması da aramanın başarısına katkı sağlayacaktır³¹⁰. VUK'da arama zamanına ilişkin hüküm bulunmadığı için bu hususta CMK'ya başvurulması gerekmektedir. CMK m. 118³¹¹ uyarınca kapalı yerler için gündüz arama yapılması esastır. Ancak suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde gece vaktinde³¹² de arama yapılabilecektir. Bunun yanı sıra gündüz vakti başlanmış ancak bitirilememiş bir aramaya gece vakti devam edilebileceği düşünülmektedir. Zira başlanılmış bir arama sonuçlandırılmadan

destek, VUK m. 7'nin bir gereğidir.

³⁰⁷ Taşdelen, s. 169.; Tekin ve Çelikkaya, s. 226.; Şin, s. 97.; Ayrıntılı bilgi için bkz. Erol, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, s. 50-54.

³⁰⁸ “Cumhuriyet savcısı hazır olmaksızın konut, işyeri veya diğer kapalı yerlerde arama yapabilmek için o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi bulundurulur.”

³⁰⁹ Erol, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, s. 58.

³¹⁰ Akdoğan, s. 82.

³¹¹ “Gece yapılacak arama

Madde 118

(1) Konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz.

(2) Suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, birinci fıkra hükmü uygulanmaz.”

³¹² “Gece vakti” deyimi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) (R.G.: 12.10.2004-25611)’nın 6. maddesinde ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği (R.G.: 01.06.2005-25832)’nin (AÖAY) 4. maddesinde “güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat evvele kadar devam eden zaman süresi” şeklinde tanımlanmıştır.

kesildiğinde, o ana kadar ele geçirilmemiş suç delillerinin ortadan kaldırılması tehlikesi mevcuttur³¹³.

Arama esnasında bulunan ve incelenmesine ihtiyaç duyulan, vergi kaçakçılığına delil teşkil edebilecek nitelikte defter, belge, mektup, kaset, disket, yoğun disk (CD), bilgisayar hard-diski gibi her türlü eşyaya el konulmaktadır³¹⁴. Arama esnasında bulunan bu eşyaların müfredatlı olarak tutanağa geçirilmesi gerekmektedir. “Müfredatlı tespit”, VUK m. 143/f. 2’de “*Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tesbit olunması*” şeklinde tanımlanmaktadır. Zaman yetersizliği veya başkaca sebepler, arama esnasında tutanağın tanzimine izin vermediği takdirde, tutanağa geçirilmesi gereken bu eşyaların yükümlü nezdinde emin bir yere konması veya kablara içinde daireye nakledilmesi gerekmektedir³¹⁵. Yasada tanımı yapılmayan “*kablar*” ibaresinden, uygulamada dikişsiz torba gibi içerisinde yükümlünün defter, belge ve kayıtlarını taşımaya yarayan araçlar anlaşılmaktadır³¹⁶. Konulan ve nakledilen tüm bu kanıt vasıtaları, inceleme yapanın çalıştığı yere, arama kararında açıkça yazılmaması halinde dahi sevk ve celp edilebilmektedir (VUK m. 143/f. 5).

Arama sonunda el konulan tüm kanıt vasıtalarının muhafaza yükümlülüğü idareye aittir. Dolayısıyla idarenin söz konusu kanıt vasıtalarının iyi saklanmamasından doğan zararı tazmin mecburiyeti bulunmaktadır (VUK m. 143/ f. 6,7).

Önemle belirtmek gerekmektedir ki, manyetik ve sanal ortamlarda depolanan bilgi ve belgelerin kanıt olarak elde edilmesi ciddi bir teknik bilgi ve hukuki bir özeni gerekli kılmaktadır. Keza, gelişen teknoloji sayesinde manyetik ve sanal

³¹³ Hakkı Koçak, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 213, Mayıs 1999, s. 63.; Uysal ve Eroğlu, s. 284.

³¹⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 227.

³¹⁵ VUK m. 143/f.3 ve 4 uyarınca;

“Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablara içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz’ı şarttır. Bilahara, mükellefin huzuriyle kablara ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tesbit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

Bu işler:

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

b) Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte;

tamamlanır.”

³¹⁶ Şin, s. 98, dn. 255.

ortamlara arkada iz bırakmadan müdahalede bulunmak ve bu ortamlarda bulunmayan verileri ve belgeleri eklemek mümkündür. Bu nedenle son derece titiz davranılmalı; manyetik ve sanal ortam araçlarının aranması, el konulması, torbalanması, taşınması, mühürün açılması, işleme alınması ve yedeklenmesi başta olmak üzere tüm aşamalarda nezdinde arama yapılan kişi veya vekili bulundurulmalı ve teknik destek elemanlarından yararlanılmalıdır³¹⁷.

Aramanın yükümlülerin özel hayatlarına müdahale yönü ve ağır psikolojik boyutu, arama yapılan hallerde incelemenin mümkün olan en kısa sürede bitirilmesini zorunlu kılmaktadır³¹⁸. Kanun koyucu da bu hallerde incelemenin “çabukça” ve “her işten önce” yapılacağını belirtmiştir (VUK m. 144/f.1). Özel hayata yapılan müdahalenin ölçülü olması gereği, VUK m. 144/f.2’de de karşılığını bulmaktadır. Hüküm gereği, inceleme sırasında alınan belgeler içerisinde vergi ile ilgisi olmadığı anlaşılan şahsi ve özel evrak sahiplerine makbuz karşılığında geri verilecektir. Bunun yanı sıra yükümlüler istedikleri takdirde ilgili memurun huzurunda alınan defter ve vesikalar üzerinde incelemeler yapabilirler; bu belgelerden suret ve kayıtlar çıkarabilirler (VUK m. 144/f.3). Arama sonucu defter ve vesikalara el konulması, yükümlülerin beyanname verme yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağından³¹⁹, beyannamelerin düzenlenebilmesi bakımından gerekli bilgileri temin etmek isteyen yükümlünün yazılı isteği ilgililerce derhal yerine getirilecek ve yükümlüler ilgili memurun huzurunda gerekli bilgileri defter ve vesikalardan çıkarabileceklerdir (VUK m. 144/f.4).

Arama sonucunda el konulmuş defter ve vesikalar üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilmesi ve bu defter ve vesikaların sahibine bir tutanakla geri verilmesi gerekmektedir. Haklı sebeplere dayanılarak incelemelerin üç ay içinde bitirilmesi mümkün olmadığı takdirde süre uzatımı için sulh yargıcına başvurulmalıdır (VUK m.145/f.1,2). Sulh yargıcının sürenin uzatılması talebini reddetmesi halinde idarenin bu karara itiraz etmesi mümkündür. Her ne kadar bazı

³¹⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Erol, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, s. 62-65.

³¹⁸ Tekin ve Çelikkaya, s. 227.

³¹⁹ Defter ve belgelerin muhafaza altına alınması beyanname verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamakla birlikte, duruma göre süreleri uzatabilmektedir. Bu hususta VUK m. 144/f.5’te “*Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (13 üncü maddenin 1 - 3 üncü fıkralarıyla 17 inci madde hükümleri saklıdır.)*” hükmü mevcuttur. Söz konusu hüküm gereği VUK m. 13/f.1-3’te yer alan mücbir sebep hali ve m. 17’de yer alan zor durum hali, ayrıca dikkate alınacaktır.

yazarlarca bu durumda itiraz merciinin asliye hukuk mahkemesi olduğu belirtilmiş³²⁰ ise de; kanaatimizce başvurulmuş sulh hukuk mahkemesi değil de “sulh ceza hakimliği” olması karşısında, itiraz için asliye hukuk mahkemesine başvurulmasına imkan bulunmamaktadır. Bu durumda, VUK m.147’nin CMK’ya yaptığı gönderme nedeniyle CMK m. 268/f.3/a hükmünün³²¹ esas alınması gerekmektedir.

Bahsi geçen azami üç aylık sürenin nasıl anlaşılması gerektiği hususunda Erol, bu sürenin vergi incelemesinin bitirilmesine yönelik bir süre olmadığı; arama yoluyla el konulmuş defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin süresi olduğu görüşündedir. Dolayısıyla talep edilecek süre uzatımı da “*arama yoluyla el konulan defter ve belgelerin inceleme elemanında incelenmek amacıyla kalma süresinin uzatımı*”dır. İnceleme elemanı, el konulan defter ve belgelerin onaylı fotokopilerini, nüshalarını veya yedeklerini alıp üç ay içerisinde bu defter ve belgeleri sahibine iade ettiği takdirde vergi incelemesine devam edebilecek ve süre uzatım talebinde bulunmaya gerek kalmayacaktır³²². VUK m.140/f.1/b.6 uyarınca vergi incelemelerinin, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, KDV iade incelemelerinin ise en fazla üç ay içinde bitirilmeleri esas olup, bitirilmemeleri halinde yetkililerin bağlı olduğu birim tarafından altı ayı (KDV iade incelemelerinde iki ayı) geçmemek üzere ek süre verilmesi mümkündür. Kanaatimizce, arama gerçekleştikten ve incelemeye başlandıktan sonra bir vergi incelemesi ile aramalı inceleme arasındaki tek fark, aramalı incelemede nezdinde arama yapılan kişinin eşyalarına el konulmuş olması durumudur. Dolayısıyla amaç, uzun süreli bir el koyma tedbirinden yükümlü ve ilgilileri korumak ise söz konusu üç aylık sürenin inceleme süresi olarak görülmemesi; el koyma süresi olarak belirlenmesi gerekmektedir. Ancak, gerek 145. maddenin başlığında gerekse ilk iki fıkrada yapılan vurgunun incelemenin bitmesine yönelik olması karşısında kanunun lafzına bakarak bu sonuca ulaşmak oldukça zordur. Bu husustaki belirsizliklerin giderilebilmesi için söz konusu hükmün yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

³²⁰ Tekin ve Çelikkaya, s. 230.; Özyer, s. 340.; Koçak, s. 67.

³²¹ Bu hüküm uyarınca, “Sulh ceza hâkimliği kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, o yerde birden fazla sulh ceza hâkimliğinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen hâkimliğe; son numaralı hâkimlik için bir numaralı hâkimliğe; ağır ceza mahkemesinin bulunmadığı yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, yargı çevresinde görev yaptığı ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine; ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerlerde tek sulh ceza hâkimliği varsa, en yakın ağır ceza mahkemesinin bulunduğu yerdeki sulh ceza hâkimliğine aittir.”

³²² Erol, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, s. 91, 92.

El konulan defter ve belgeler sahibine tutanakla geri verilmektedir. Bu tutanağa, inceleme sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumlarına dair tespitler işlenmektedir. İlgililerin tutanaklara itiraz ve düşüncelerini kaydetme hakları bulunmaktadır. Yükümlülerin tutanakları imzadan çekinmeleri halinde ise tutanaktaki tespitlerin dayanağı defter ve belgeler kendilerine ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmemektedir (VUK m. 145/f.3). Kural olarak ilgililer tutanakları imzaladıkları takdirde defter ve vesikalarını geri alabilmektedirler. Ancak 145. maddenin son cümlesi uyarınca ilgililerin geri alabilmeleri için bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır. *Kanaatimizce* bu son cümle, öncesinde ilgililere verilen el konulanı geri alabilme hakkını uygulamada ortadan kaldıracabilecek niteliktedir. Zira el konulan defter ve belgelerin “suç delili” niteliğinde olup olmadığının tespitini yine el koyan idare yapacaktır. Dolayısıyla defter ve belgelere el koyma süresinin üç ayı geçmesi halinde el koymanın uzatılabilmesi için sulh ceza hakimliğine talepte bulunulmasının; defter ve belgelerin sulh ceza hakimliği tarafından “suç delili” niteliğinde görülmesi halinde el koyma tedbirinin devam etmesinin daha isabetli olacağı düşüncesindeyiz.

Arama ve inceleme sırasında VUK m. 359 kapsamında vergi suçu oluşturan maddi unsurlar bulunduğu takdirde, “vergi suçu raporu” düzenlenerek, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası alındıktan sonra³²³ durum Cumhuriyet başsavcılığına VUK m. 367³²⁴ uyarınca intikal ettirilmektedir. Arama esnasında başkaca bir suça ilişkin maddi unsur bulunduğu takdirde adli mercilere intikal, ceza yargılama usulünün genel hükümleri ile diğer özel yasa hükümlerine tabidir³²⁵.

Yükümlülerin arama neticesinde defter ve belgelerine el konulması sebebiyle VUK m. 219³²⁶ gereğince işleyemedikleri kayıtlar nedeniyle sorumlu tutulmaları söz

³²³ Tekin ve Çelikkaya, s. 230.

³²⁴ “**Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul**” başlığını taşıyan 367. maddenin 1. fıkrasına göre “Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.”

³²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 101.

³²⁶ “Kayıt zamanı:

Madde 219 – (Değişik: 30/12/1980-2365/32 md.)

Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyleki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve

konusu değildir. Yükümlü bu kayıtları, defter ve vesikalarını geri aldıktan sonra idare ile kararlaştırdıkları uygun bir süre içerisinde tamamlayacaktır. VUK m. 146 uyarınca belirlenen bu süre bir aydan az olamaz. Yükümlü ayrıca istediği takdirde, defterleri idare tarafından muhafaza altına alındıktan sonra yeniden defter tasdik ettirerek işlemlerini bu defterlere kaydedebilir. Muhafaza altına alınan defterlerin kendisine iadesi halinde de bu kayıtları iade edilen defterlerine intikal ettirebilir.

2.5.4. Vergi İncelemesi

Vergi denetim yöntemleri arasında en kapsamlı yöntem olan ve bu çalışmanın belkemiğini oluşturan “vergi incelemesi” yöntemi, çalışmanın bir sonraki başlığında temel unsurlarıyla ve ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

3. Vergi İncelemesi

3.1. Tanımı

3.1.1. Vergi İncelemesi Kavramı

Hukuk Sözlüğü’nde “vergi incelemeleri” kavramı; “Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır.” şeklinde tanımlanmaktadır³²⁷. “İnceleme” kavramı ise İktisadi ve Hukuki Terimler Sözlüğü’nde “tetkik” kelimesinin karşılığı olarak geçmektedir³²⁸. Bu kavram tetkik anlamının yanı sıra TDK’nın Yöntembilim Terimleri Sözlüğü’nde “Belli gözlemlene, çözümleme araç ve işlemlerine başvurarak olayları bilimsel olarak gözden geçirme” şeklinde; Eğitim Terimleri Sözlüğü’nde ise “1. Ele alınan bir konu ya da olayın özelliklerini ve ayrıntılarını inceden inceye anlamaya çalışmak, ilgili yasa ve kuralları ortaya çıkarmak ve birtakım sonuçlar elde etmek için yapılan yöntemli çalışma. 2. Bu türden çalışmalar sonunda ortaya çıkan yapıt.” şeklinde tanımlanmaktadır³²⁹.

parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevap vermez.

c) Günlük kasa, günlük, parakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.”

³²⁷ Ejder Yılmaz, s. 1306.

³²⁸ Tuğlacı, s. 580.

³²⁹ Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/> (e.t. 01.09.2021).

Etimolojik bakımdan incelemek fiili “*ince*” isminden gelmektedir. Eski Türkçe’de “*yinçge*” olarak geçen kelime “*ince, narin*” anlamlarına gelmekte; “*yinçgeleyü arıtp*” tabiri ise “*inceden inceye temizleyip*” ifadesine karşılık gelmektedir. Böylece kelime zaman içerisinde Türkiye Türkçesinde “*ince eylemek*” anlamını karşılar hale gelmiş;³³⁰ ardından ise ele alınan hususu ayrıntılarıyla inceden inceye anlamaya çalışmak manasına genişlemiştir.

İngilizce’de “*tax audit*”, “*tax examination*” ya da “*tax enquiry*”³³¹ terimleriyle anılan vergi incelemelerinin Almanca’da karşılığı “*außenprüfung*”; Fransızca karşılığı ise “*la vérification (de comptabilité)*”dur.

Çalışmanın “denetim” ve “vergi denetimi” kısımlarında da bahsedildiği üzere beyan sisteminin varlığı; dolayısıyla vergilemenin yükümlünün beyanı doğrultusunda yapılıyor olması, bildirimlerin denetlenmesini kaçınılmaz hale getirmektedir.

Vergi incelemesi, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in³³² “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin (g) bendinde “*İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet*” şeklinde tanımlanmaktadır. VUK’ta vergi incelemesinin doğrudan tanımı yer almamakla birlikte, “Maksat” başlıklı 134. maddenin 1. fıkrasına göre; “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*”

Vergi incelemesi sadece olanla değil, aynı zamanda olması gerekenle de ilgilenmektedir³³³. Keza, bahsi geçen hükümde “tespit” fonksiyonunun yanı sıra “sağlama” fonksiyonuna da yer verilmiştir. “Sağlama” ifadesinin, inceleme sonucunda tespit edilen hususların vergi dairesine intikal ettirilmesi suretiyle gereken tarhiyat ve tahakkukun yaptırılması şeklinde anlaşılması gerekmektedir³³⁴.

³³⁰ Sevan Nişanyan, **Nişanyan Sözlük**, <https://www.nisanyansozluk.com/?k=inceleme>, (e.t. 01.09.2021).

³³¹ *Tax enquiry* terimi Birleşik Krallık’ta HMRC (*Her Majesty’s Revenue and Customs*) tarafından yürütülen vergi incelemeleri için kullanılmaktadır.

³³² (R.G.: 31.10.2011-28101). Açık ismi verilen bu Yönetmelik, çalışmanın ilerleyen kısımlarında “İnceleme Yönetmeliği” şeklinde anılacaktır. İnceleme Yönetmeliği son olarak “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” (R.G.: 07.04.2021-31447) ile değişikliğe uğramıştır.

³³³ Şin, s. 80.

³³⁴ Özyer, s. 316.

Doktrinde yapılan “vergi incelemesi” tanımlarının ağırlıklı olarak İnceleme Yönetmeliği’nde yer alan tanım ve VUK m. 134 doğrultusunda yapıldığı; incelenecek şey üzerinde ise farklılıklar yaşandığı göze çarpmaktadır. Bu farklılığı yaratan en önemli sebebin kanuni değişiklikler olduğu düşünülmektedir.

213 sayılı VUK’tan önce uygulanmakta olan 5432 sayılı VUK’un 124. maddesinde vergi incelemesinin amacı “*defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi لازمگelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olarak belirtilmiştir. 213 sayılı VUK’a geçildiğinde madde; “*defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi لازمگelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” şeklinde daha geniş kapsamlı bir düzenlemeye evrilmiştir. Nihayet 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun³³⁵ ile gerçekleştirilen değişiklik neticesinde “*defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak*” ibaresi kaldırılmış ve madde günümüzdeki halini almıştır³³⁶. Tarihi süreçte maddenin geçirdiği değişim, düzenlemenin dar bir kapsamdan giderek daha geniş bir kapsama yolculuğunu göstermektedir.

Kaneti, vergi incelemelerinin etkin olmasının sistemin sağlıklı şekilde işleyebilmesinin en ileride gelen koşullarından biri olduğunu belirttikten sonra; vergi incelemesinin amacının bir diğer deyişle “*yükümlünün beyanlarının doğruluğunu denetlemek*”³³⁷ olduğunu dile getirmektedir.

Öncel/Kumrulu/Çağan, vergi incelemesini “*Beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma*”³³⁸ şeklinde tanımlamaktadır. Oktar’a göre vergi incelemesi “*mükellef beyanlarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge ve kayıtların kapsamlı bir şekilde denetlenmesini*”³³⁹ ifade etmektedir. Erol, VUK’un ilk düzenlemesine dahi kıyasla dar, kısa ve öz bir tanım yapmayı tercih ederek vergi incelemesinin “*hesapların gerçeği yansıtip yansıtmadığının araştırılması*” olduğunu³⁴⁰ belirtmiştir. Tekin ve Çelikkaya ise vergi incelemesini 213 sayılı VUK’ta “maksat”ın düzenlendiği 134.

³³⁵ 2365 sayılı “4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”, (R.G.: 31.12.1980-17207 Mükerrer).

³³⁶ Soydan, s. 78.

³³⁷ Kaneti, s. 169.

³³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 100.

³³⁹ Oktar, s. 221.

³⁴⁰ Ahmet Erol, **Vergi Felsefesi: Devlet ve Vergi**, İSMMMO Yayınları No:140, İstanbul: İSMMMO, 2011, s. 78.

madde üzerinden³⁴¹ tanımlamaktadırlar.

Vergi idaresinin, bazen mükellef beyanlarını ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge, defter kayıtları ve envanteri daha ayrıntılı ve kapsamlı şekilde araştırma ihtiyacı duyabileceğini ve bu ayrıntılı araştırmaya vergi incelemesi deneceğini belirten Şenyüz/Yüce/Gerçek'e göre; *“İnceleme ile mükellef nezdinde meydana gelen vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemler derinlemesine incelenerek mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğru olup olmadığı araştırılır.”*³⁴².

Vergi incelemesi kavramını VUK m. 134'ten yola çıkarak tanımlayan Akdoğan'a göre *“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 sağlanmasıdır.”*³⁴³

Şeker, vergi incelemesinin biri vergi mevzuatına uygunluk ve muhasebe denetimi, diğeri araştırma olmak üzere iki yönünün bulunduğunu belirttikten sonra; *“Vergi incelemesi; vergi yükümlülükleri ve sorumluları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile, çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere dayanarak yapılan araştırma faaliyetleridir.”*³⁴⁴ şeklinde bir tanım ortaya koymaktadır.

Başaran Yavaşlar, incelemeyi diğer denetim araçlarıyla karşılaştırarak, incelemenin yoklama ve bilgi toplamaya kıyasla çok daha kapsamlı ve aramaya kıyasla daha kolay kullanılabilir olduğunu söylemekte; incelemenin matrah büyüklüğünü ve böylelikle ödenmesi gereken vergi miktarını tespiti yönelik olduğunu belirtmektedir. Ayrıca şekli denetimin çok ötesinde bir gerçeklik denetiminin söz konusu olduğu incelemenin *“verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin Vergi Usul Hukuku'ndaki uzantısı, bu ilkeyi gerçekleştirmeye yönelik*

³⁴¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 166.

³⁴² Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 126.

³⁴³ Akdoğan, s. 4.

³⁴⁴ Şeker, s. 35.

önemli bir araç” olduğunu dile getirmektedir³⁴⁵.

Erdem, vergi incelemesini “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek açısından farklı yöntem ve tekniklerin kullanıldığı bir süreç” olarak tanımlamaktadır. Bu teknikler, mükellef tarafından sunulan defter, kayıt ve belgelerin revizyonu ya da bunlar harici bilgi ve belgeler ile kontrol (örneğin karşıt inceleme) yahut iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğun nazara alınması şeklinde olabilmektedir. Nitekim inceleme sürecinde büyük ölçüde serbest delil sisteminin benimsenmesi yerine göre karinelerin kullanılmasına da imkan tanımaktadır. Bunun yanı sıra vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıyla sınırlı değildir. Araştırmanın ötesine geçerek tespit etme ve sağlama aşamalarını da kapsamaktadır. Erdem ayrıca, VUK m.134’te amaç bakımından yapılan belirlemede vergi incelemesinin tanımında ve kapsamında olması gereken belli unsurların eksik bırakıldığı görüşündedir. Bu görüşe göre, “Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu” ifadesi asli fonksiyon konumundaki maddi vergi ödevine işaret etmekle birlikte; ikincil nitelikte görülen vergi ödevinin şekli boyutu ve vergi suçu teşkil edebilecek boyutu ihmal edilmektedir. Dolayısıyla m.134’te yer alan belirlemenin eksikliklerinin vergi incelemesinin tanımında tamamlanması gerekmektedir³⁴⁶.

Vergi incelemesinin her aşamasında göz önünde bulundurulması gereken ilkeleri, vergi incelemesinin amaçlarını, işlevlerini ve vergi incelemesinde kullanılan teknikleri ihtiva edecek şekilde kapsamlı bir tanımlama yapan Soydan’a göre ise; “Vergilendirmede yasallık, genellik, eşitlik ve mali güce (veya ödeme gücüne) göre vergilendirme ilkeleri gibi “Anayasal Vergilendirme İlkeleri” çerçevesinde, başta vergi toplamak ama bununla birlikte vergilendirmede adaleti sağlamak, katılımcı bir vergi sistemi kurmak ve uygulamak amacı doğrultusunda; idari karar, idari işlem gibi hukuki işlem ve uygulamaları ve diğer ilgili bütün faaliyetlerini hukuk devleti ve kanuni idare ilkeleri çerçevesinde hukuka uygun olarak gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiş bulunan Vergi İdaresi’nin; bu göreve özgülenmiş birimleri ve uzman, yetkin, yetkili ve sorumlu memurları (görevlileri) tarafından kullanılan yasal

³⁴⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Alexander Von Humboldt Vakfı, ed.: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010, s. 395-396.

³⁴⁶ Tahir Erdem, **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 49, 50.

vergi denetim ve denetleme araçlarından biri olan vergi incelemesi; vergi yükümlülükleri, vergi sorumluları ve/veya diğer incelemeye muhatap olanlar nezdinde ve onların hukukunu da gözetir şekilde, ödenmesi gereken vergilerin ve/veya şekli ve cezai kurallara uyulup uyulmadığının doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla; mümkün ise vergilendirmeye esas olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde, gerekirse iktisadi kıymetlerin envanterinin çıkartılması suretiyle, şayet bu tamamen ya da kısmen mümkün olamıyorsa :muteber: her türlü bilgi ve belgeden yararlanmak suretiyle araştırma yapılarak; revizyon, kontrol, karşıt inceleme (çapraz kontrol), randıman incelemesi, analiz ve kanuni ölçülere uygunluk karineleri gibi yöntem, teknik ve usullerin kullanılarak yürütüldüğü ve raporlanarak sonuçlandırıldığı bir faaliyettir.”³⁴⁷

Kanaatimizce, en temel hali göz önünde bulundurularak tanımlandığında; *kamusal dış denetim* niteliğindeki vergi denetiminin kapsamı ve başvurulabilme kolaylığı bakımından en önemli yöntemi olan vergi incelemesi, vergi kanunları uyarınca ödenmesi gereken vergilerin maddi anlamda gerçeklik denetiminin ve söz konusu vergilerin ödevlerine ilişkin şekli denetimin yapıldığı, derinlemesine araştırma ve tespit faaliyeti olup; tespit edilen vergilerin ödenmesinin sağlanması bakımından hazırlık işlemi niteliğindeki³⁴⁸ vergi inceleme raporlarının oluşturulmasına hizmet eden ön işlem ve eylemler bütünüdür.

3.1.2. Vergi İncelemesine Yakın Kavramlar

Vergi incelemesinin anlamını tam olarak karşılamamakla birlikte vergi incelemesine benzer ya da vergi incelemesiyle ilişkili olan bazı kavramlar bulunmaktadır. Esasen bu kavramların, vergi incelemesinin içindeki kimi işlem ve/veya eylem kolları olduğunu söylemek de mümkündür. Söz konusu yakın

³⁴⁷ Soydan, s. 85.

³⁴⁸ Vergi incelemesi neticesinde ortaya konan vergi inceleme raporları, idare hukuku bakımından idari işlem niteliğindeki tarhiyata ve/veya ceza kesilmesine dayanak niteliğindeki “hazırlık işlemi”dir. Diğer bir deyişle matrahın idare tarafından saptanması, asli işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem niteliğindedir. Ancak kendisi de hazırlayıcı nitelikte olan matrah saptanması için de inceleme gibi bir takım “ön işlem ve eylem”lere ihtiyaç bulunmaktadır. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 99-103.; Saban, s. 449.

Başaran Yavaşlar ise 6009 s. Kanun ile VUK m.140’a eklenen fıkralar 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe girene kadar vergi inceleme raporunun hazırlık işlemi olarak nitelendirilmesi gerektiği; değişikliğin yürürlüğe girdiği andan itibaren ise vergi inceleme raporunun artık bir hazırlık işlemi olmaktan çıkıp, mükellefin hukuki statüsünü doğrudan etkileyen kesin ve icrai nitelikli idari işlem niteliğine sahip olacağı görüşündedir. Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s. 396, 422. Söz konusu hususlar çalışmamızın bu bölümünde yer alan “3.3. Hukuki Nitelik” başlığında ayrıntısıyla ele alınacaktır.

kavramların başlıcaları; kontrol, tetkik, murâkabe, teftiş, revizyon, tahkikat, soruşturma, araştırma ve analiz şeklinde³⁴⁹ sayılabilir.

Kontrol kavramının özünde doğruluk araştırması yatmaktadır. Vergi incelemesinde de ödenmesi gereken vergilerin maddi anlamda gerçekliği araştırıldığı için vergi incelemesi ile kontrol kavramları arasında yakın bir ilişki mevcuttur. Kontrol kavramında, revizyonda olmayan ancak teftişte ve murâkabede söz konusu olan “otorite” olgusu kendini hissettirmektedir³⁵⁰. Vergi incelemesi kamusal dış denetim yöntemi olduğu için, otorite kavramı burada da kendini belli eder. Ancak kontrol, vergi incelemesinden çok daha geniş bir kavramdır. Kontrolün denetim kavramını dahi içine alan yapısı düşünüldüğünde³⁵¹, vergi denetimi yöntemi olan vergi incelemesi, kontrolün yanında çok daha dar bir kapsamda kalmaktadır.

Tetkik kavramı sözlüklerde inceleme kavramının karşılığı olarak yer almaktadır. VUK m. 134/f. 2’de “*beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine...*” ifadesi; İnceleme Yönetmeliği m. 7/f. 3’te ise “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar,..., verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik ederler,...*” ifadesi yer almaktadır. Hükümlerde dikkat çeken husus hem tetkik hem de inceleme sözcüklerinin ayrı ayrı kullanılmalarıdır. Bu durum da esasen sözcüklerin eş anlamlı olmadığını; aynı anlamda kullanılmadıklarını; tetkik sözcüğüne bilinçli olarak inceleme sözcüğünden daha dar bir anlam yüklenmek istendiğini³⁵² göstermektedir.

Murâkabe kavramı “denetleme, bakıp gözetme, muhafaza ve kontrol etme” anlamlarında kullanılmakla birlikte; “Bankalar Yeminli Murakıplığı” mesleğinin mensupları tarafından murakıplık “müfettişlikten farklı olarak hem denetleyen hem de muhafaza eden (gözetleyen) anlamlarını içerecek şekilde denetim yapan bir meslek”³⁵³ olarak tanımlanmıştır. Kapsamına denetleme, kontrol, teftiş gibi kavramları da alması³⁵⁴ sebebiyle, vergi incelemesi kavramının murâkabe kavramından çok daha dar bir kapsamı olduğundan söz etmek mümkündür.

³⁴⁹ Çalışmanın önceki kısımlarında “denetim” kavramı tanımlanırken, denetim kavramın kontrol, murâkabe, revizyon ve teftiş kavramlarıyla ilişkisi de ortaya konulmaya gayret edilmişti. Tekrara düşmemek adına bu bölümde bahsi geçen dört kavramın vergi incelemesi kavramı ile olan ilişkisi üzerinde durulacaktır.

³⁵⁰ Altuğ, s.2.; Tekin ve Çelikkaya, s. 167.

³⁵¹ Aydın, s. 42.; Organ, s. 1,2.

³⁵² Soydan, s. 15.

³⁵³ Soydan, s. 21.

³⁵⁴ Tekin ve Çelikkaya, s. 167.

İşlerin ilgililer tarafından iyi ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesi anlamında kullanılan *teftiş* kavramının da doğasında otorite bulunmaktadır. Keza teftiş, kamu hukuku ve kamu yönetimi alanlarına yönelik bir kavramdır³⁵⁵. Tetkik kavramında olduğu gibi burada da vergi incelemesine kıyasla dar bir kapsamdan söz etmek mümkündür. Aynı kökten türeyen müfettiş kavramı incelendiğinde, vergi müfettişlerinin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) bünyesinde, vergi incelemeleri ve denetimleriyle görevlendirildikleri anlaşılmaktadır. Bahsi geçen kadro isminin “vergi müfettişi” olarak belirlenmesinin Kurul’un faaliyet kapsamı göz önünde bulundurulduğunda daraltıcı olduğu savunulmaktadır. Ayrıca bakanlıkların iç denetimiyle ilgili inceleme ve soruşturmaların yapılmasını ifade eden kavram, bu yönüyle de vergi incelemesinden ayrılmaktadır³⁵⁶.

Revizyon kavramı, bir konunun bütün safhalarının yeniden gözden geçirilmesi, fikren tekrarlanması anlamına gelmektedir. En önemli özelliği sonradan, geriye doğru ve eleştirel bakış açısıyla yapılıyor olmasıdır³⁵⁷. Denetim, teftiş ve kontrol eylemlerinin hepsinde revizyona başvurulur. Dolayısıyla revizyon, bu kavramların ortak alanıdır³⁵⁸. Vergi incelemesinin de araştırma ve revizyon olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Revizyon sadece defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılabiliyor iken vergi incelemesinde defter ve belgeler dışında yoklamadan ve her türlü delilden yararlanılmaktadır³⁵⁹. Dolayısıyla her ne kadar literatürde vergi incelemesi ile aynı anlamda kullanımına rastlansa da esasen vergi revizyonu sadece vergi inceleme yöntemlerinden biridir³⁶⁰.

Teftiş kavramının alt kavramları olarak ifade edilen *tahkikat* ve *soruşturma* kavramları, gerçek olanı meydana çıkarmak manasındadır. Bu kavramlar, Ceza Hukuku alanında adli soruşturmalar³⁶¹ şeklinde, Disiplin Hukuku alanında ise idari soruşturmalar şeklinde karşımıza çıkmaktadırlar. VUK’ta ise tahkikat, tahkik ve soruşturma kavramlarının birkaç yerde idari ve adli soruşturmalardan farklı anlamlarda kullanıldığı göze çarpmaktadır. Örneğin, VUK m. 245, muhtar ve ihtiyar

³⁵⁵ Soydan, s. 23.

³⁵⁶ Soydan, s. 22, 24.

³⁵⁷ Tekin ve Çelikkaya, s. 167.

³⁵⁸ Adem Altay, “Bankaların Denetimi ve Gözetimi”, Adem Karapınar (ed.), **Bankaların Yönetimi ve Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2746/1704, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2013, s. 182.

³⁵⁹ Özbalcı, s. 405.

³⁶⁰ Soydan, s. 30.

³⁶¹ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (R.G.: 17.12.2004-25673) (CMK) m.2/1/e’de soruşturma kavramı “*Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre*” olarak tanımlanmaktadır.

heyetlerine, m. 243 uyarınca yapılacak ekim ve sayım beyanlarının doğruluğunu tahkik etme; beyanda bulunmayanları veya hakikate aykırı beyanlarını düzeltmeyenleri vergi dairesine bildirme ödevi yüklemiştir. VUK m. 245'in son cümlesinde ise “*Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır.*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu “tahkikat” ifadesi vergi incelemesi kavramına yakın bir kavramdır³⁶².

Araştırma kavramı bir yandan delillerin araştırılması yönüyle vergi incelemesinin bir aşaması ve unsuru olarak belirmekte; diğer yandan ise vergi denetiminin kavramsal, hukuki ve işlevsel niteliğinin zenginleştirilmesi için yapılan tüm bilimsel araştırmaları kapsamaktadır³⁶³. VUK m. 134'te “..., *ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, ...*” ifadesiyle kendine yer bulan kavram, böylelikle vergi incelemesini oluşturan faaliyetlerden biri olarak belirmektedir. Vergi incelemesinin revizyon dışında kalan diğer boyutunu temsil eden araştırma faaliyetinde, revizyonun aksine, defter ve belgeler ile bağlı kalınmamaktadır³⁶⁴. Nitekim bu husus İnceleme Yönetmeliği m. 7/f.2'de yer alan “*her türlü araştırma*” ifadesi ile teyit edilmiş; m. 7/f.3'te ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekirse harici araştırmalar da yapacağı; bu yolla nezdinde inceleme yapacakları kişilerin faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinecekleri belirtilmiştir.

Türk Dil Kurumu'nun “Güncel Türkçe Sözlük”ünde karşılığını “çözümleme” olarak verdiği³⁶⁵ *analiz* kavramı, tıpkı araştırma kavramı gibi vergi incelemesinin bir parçasıdır. Nitekim vergi incelemesinde, toplanan finansal verilerin ve mali tabloların analiz edilmesi suretiyle ulaşılan sonuçlar, inceleme raporlarında vergi tarhına dayanak ve gerekçe olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarının özellikle vergi revizyonu aşamasında yürüttükleri faaliyetlerin büyük oranda analize dayandığından; kullanılan çeşitli analiz yöntem ve tekniklerinin vergiyi doğuran maddi olayın saptanmasına hizmet ettiğinden³⁶⁶ söz etmek mümkündür.

³⁶² Soydan, bu nedenle VUK m.245'te kavram birliğinin sağlanması bakımından “tahkik” kelimesi yerine “inceleme” kelimesinin kullanılmasının daha uygun olacağı görüşündedir. Soydan, s. 26-28.

³⁶³ Soydan, s. 36.

³⁶⁴ Özbacı, s. 405.

³⁶⁵ TDK, <https://sozluk.gov.tr/> (e.t. 01.09.2021).

³⁶⁶ Soydan, s. 38.

3.2. Gerekseim Nedenleri ve Amaçları

Vergi incelemesinin varoluş sebepleri, amaçları ile paralellik arz ettiğı için bu kısımda vergi incelemesinin gerekseim nedenleri ve amaçları birlikte ele alınacaktır.

Kamusal yarar ile bireysel çıkar çatışması³⁶⁷ Vergi Hukukunun doğasında mevcuttur. Vergi ilişkisinde de bir yandan vergilendirmenin muhatapları konumundaki yükümlüler ile diğeryandan vergilendirme sayesinde sağlanan kamu hizmetlerinden faydalanan vatandaşlar olmak üzere toplumun iç içe geçmiş iki önemli alanı kesişmektedir. Temelinde egemenlik olgusu yatan vergi ilişkisinin yasalara uygun şekilde tesisi için bu ilişkinin gerektirdiğı yükümlülöklere aykırı davranışların engellenmesi zaruridir³⁶⁸. Bu bağlamda vergi denetim mekanizması çerçevesinde en önemli yere sahip müessese vergi incelemesidir³⁶⁹.

Geleneksel devlet sisteminden modern devlet sistemine geçişle birlikte verginin artan fonksiyonlarının yanında; “Vergi neden toplanır?” sorusu geri planda kalırken, “Vergi nasıl toplanır?” sorusu ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesinin hukuki bir müessese olarak modern sistemlerde yer alma nedeninin; devletin gelir sağlamak amacıyla vergi toplama ihtiyacının ötesinde, vergileri hukuka uygun şekilde toplama ihtiyacı³⁷⁰ olduğundan söz etmek mümkündür.

Her ne kadar vergi incelemesinin tanımında yararlanılsa da VUK m.134/1 esasen vergi incelemesinin amacını düzenlemektedir. “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” şeklindeki hükmün gerekçesi “...modern vergi inceleme anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespitte matuf bilcümle araştırma, karşılaştırma ve iktisadi gerçekleri nazara alma ve bu olayın tesbitinde her türlü delilleri değerlendirme gibi geniş bir muhteva kazanmıştır.”³⁷¹ şeklindedir. Bu haliyle gerekçe, bir yandan da VUK’un “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3. maddesinin (B) fıkrasına gönderme yapmaktadır³⁷². Söz konusu gerekçede

³⁶⁷ Güneş, s.1, 5.

³⁶⁸ Erdem, a.g.e., s. 53.

³⁶⁹ Şin, s. 83.

³⁷⁰ Soydan, s. 200.

³⁷¹ (2365 s. VUK 26. maddesiyle VUK m.134’ün değiştirilmesine ilişkin gerekçe) T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, 1988, C. 3, s. 568.

³⁷² “B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

yer alan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin araştırılması hususunun iki perspektifi bulunmaktadır. Zira gerçek mahiyet, yükümlünün aleyhine olabileceği gibi lehine de olabilir. Nitekim vergi incelemesinin amacı da her ne şekilde olursa olsun Hazine'ye gelir kaydetmek değil, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Vergi denetimi olmaksızın beyana dayalı bir sistemin varlığını sürdürmesi mümkün değildir. Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemeleri de esasen vergi denetimiyle aynı amaçlara hizmet etmektedir. Çalışmanın önceki kısımlarında vergi denetiminin amaçlarından bahsederken alt başlıklara ayrılan dört amaç³⁷³ ³⁷⁴ (mali, ekonomik, sosyal, hukuki) dolayısıyla vergi incelemesi müessesesinin de amaçlarını teşkil etmektedir.

Vergi incelemesinin mali amacı vergi potansiyelinin yüksek oranda değerlendirilmesine hizmet eder ve ödenmesi gereken verginin cezasıyla birlikte tahsili suretiyle hazineye ek gelir yaratılmasını hedefler. Vergi kaçakçılığının yeni vergi kaçakçılıklarına yol açtığı, yeni vergi kaçakçılıklarını özendirdiği de dikkate alındığında³⁷⁵; vergi incelemelerinin varlığı, vergi kaçırma eğilimi bakımından caydırıcılık meydana getireceğinden olası kayıpları da aşağı çekecektir.

Vergi incelemesinin ekonomik amacı denildiğinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele; üretim faktörlerinin optimal dağılımının sağlanması; bütçe açıkları, enflasyon ve ekonomik dengenin bozulması gibi olumsuzluklar ile mücadele anlaşılmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçakları, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına, dolayısıyla mali güce göre vergilendirme ilkesine ve gelirin yeniden dağılımına engel

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

³⁷³ Soydan ise vergi incelmelerinin amaçlarını “vergi incelemesi müessesesinin varlığıyla hizmet ettiği amaçlar” ve “vergi incelemesi müessesesinin işletilmesiyle gerçekleştireceği amaçlar” olarak ikiye ayırmaktadır. Özetle, devlet ile yükümlü arasındaki hassas dengeyi korumak ve idarenin kanuniliğini sağlayarak keyfi hareket etmesini önlemek, müessesenin varlığıyla hizmet ettiği amaçlar arasında sayılırken; beyanların doğruluğunun denetlenmesi, yükümlülerin eğitilmesi, vergi bilincinin geliştirilmesi, vergilendirmede adaletin tesisine katkı sunulması gibi amaçlar ise müessesenin işletilmesiyle gerçekleştirilen amaçlar arasında yer almaktadır. Soydan, s. 202-205.

³⁷⁴ Benzer şekilde Akdoğan da mükellefin eğitilmesi ve vergi bilincinin yerleştirilmesi hususlarına vergi incelemesinin amaçları arasında yer vermektedir. Akdoğan, s. 5, 6.

³⁷⁵ Akdoğan, s. 6.

teşkil etmektedir. Vergi incelemelerinin sosyal amacı da sosyal adalete daha iyi hizmet ettikleri kabul edilen dolaysız vergilerde yaşanan kayıp ve kaçakları en aza indirerek, dolaylı vergilerin oranının adil ve makul seviyelere çekilmesidir.

Vergi incelemesinin hukuki amacının ise hukuksal pek çok görünümü bulunmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakları ile kendilerine hukuk dışı avantaj temin eden yükümlülerin bu davranışlarının vergi incelemeleri ile önlenmesi vergi adaletine ve eşitlik ilkesine hizmet etmektedir. Vergi ödevlilerinin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını önleyen vergi incelemeleri, kanunlara daha saygılı olunmasına olanak vermekte; konunun hukuki boyutlar içerisinde, hukuk kuralları aracılığıyla çözümlenmesinin önünü açmaktadır³⁷⁶. Vergi toplamının devlet bakımından yetki olmanın ötesinde aynı zamanda bir ödev teşkil etmesinin sonucu olarak devlet vergi incelemeleri vasıtasıyla esasen kendisine Anayasa tarafından verilen bir görevi yerine getirmektedir. Bunun yanı sıra uygulanacak usul ve esasların önceden belli olması ve idarenin buna göre hareket etmesi idarenin kanuniliği ve hukuk devleti ilkesine hizmet etmekte ve idarenin keyfilığının önüne geçmektedir.

3.3. Hukuki Nitelik

Çalışmanın tanıma yönelik kısmında *vergi incelemesinin* esasen araştırma ve tespit kimliği öne çıkan idari bir faaliyet ve vergi inceleme raporlarının oluşturulmasına hizmet eden ön işlem ve eylemler bütünü olduğundan bahsedilmişti. Hukuki nitelik bakımından yapılacak incelemede vergi incelemesi ve yükümlü hakkında doğrudan sonuç doğurup doğurmamasına göre vergi inceleme raporları ayrı ayrı ele alınacaktır.

3.3.1. Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği

Bilindiği üzere idare kimi alanlarda sadece düzenleme ve denetim faaliyeti yürütmekte; kimi alanlarda özel kişilerin faaliyetini teşvik etmekte; kimi alanlarda ise doğrudan devreye girerek kendisi tek başına veya özel kişilerle birlikte faaliyette bulunmaktadır³⁷⁷. İdarenin geniş bir yelpazede sürdürdüğü faaliyetler genellikle “kolluk” ve “kamu hizmeti”nden oluşan iki temel grup altında toplanmaktadır. Vergi incelemesinin hangi grup altında yer aldığının belirlenebilmesi için kolluk ve kamu

³⁷⁶ Akdoğan, s. 9, 10.

³⁷⁷ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar**, Güncelleştirilmiş 4. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s. 630.; Tan, s. 341.

hizmeti faaliyetlerinin farklarına odaklanmak gerekmektedir.

Kamu hizmeti faaliyetinin temel amacı “kamu yararı”nı gerçekleştirmek iken kolluk faaliyeti “kamu düzeni”ni korumaya odaklanmaktadır. Söz konusu faaliyetler amaçları kadar faaliyetin yerine getirilme biçimi bakımından da birbirinden ayrılmakta; idare kamu hizmetini “hizmet” sunarak yerine getirirken kolluk faaliyetini ise “kamu gücüne dayanan tek yanlı idari işlemler” vasıtasıyla yürütmektedir³⁷⁸. Kamu hizmetlerinin bazıları özel yönetim usulleri ile de yapılabilmekteyken kolluk faaliyeti yalnızca kamu gücüne dayanılarak tek yanlı kamusal işlem ve eylemlerle yürütülmektedir. Kolluk yetkisinin ilgililer üzerinde uygulanabilecek yaptırımları içermesine karşın kamu hizmetlerinde en fazla yararlanmadan yoksun bırakılmak söz konusu olmaktadır³⁷⁹. Kamu hizmeti ve kolluk faaliyeti arasındaki son farklılık ise kolluk yetkisinin gelir sağlama amacıyla kullanılamamasıdır³⁸⁰.

Vergi idaresinin, vergi sisteminin düzenini bozmaya yönelik eylem ve olayları denetimle tespit etmesi ve düzeni eski haline getirmesi faaliyetinin de kamu düzenine ilişkin olduğu söylenebilmektedir³⁸¹. Kamu hizmeti ve kolluk faaliyeti arasındaki tüm farklılıklar göz önüne alındığında vergi incelemesi faaliyetinin kamu hizmetinden ziyade kolluk faaliyeti altında yer aldığı sonucuna varılmaktadır.

Vergi incelemesi faaliyetinin kolluk faaliyeti kapsamında yer aldığının tespitinden sonra sıra kolluk faaliyetinin türünün (ekonomik kolluk, adli kolluk, idari kolluk) tespitine gelmektedir.

Devletin, serbest piyasa ekonomisine ve serbest rekabet ilkesine işlerlik kazandırmak için üstlendiği düzenleyici devlet rolü çerçevesinde, piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemesi için aldığı önlemler, ekonomik kamu düzenini korumak için yaptığı düzenleme ve denetlemeler “ekonomik kolluk” faaliyeti³⁸² içerisinde kendine yer bulmaktadır. İdare söz konusu yetkiyi izin verme ve yasaklama gibi düzen sağlayıcı araçlarla kullanmaktadır³⁸³. İyi işleyen bir vergi sisteminin ekonomik

³⁷⁸ Gözler, Kaplan, s. 526.

³⁷⁹ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2956, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s. 245.

³⁸⁰ Tan, s. 347.; Gözübüyük, Tan, s. 637.

³⁸¹ Soydan, s. 214.

³⁸² Ahmet Fatih Özkan, “Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 67, Sayı: 4, Güz 2009, s. 82, 83.

³⁸³ Gürsel Ozer, “Ekonomik Kamu Düzeni ve Devletin Ekonomiye Müdahalesi”, **Uyuşmazlık**

düzenin korunmasına katkıda bulunduğu yadsınamaz³⁸⁴. Ancak ekonomik kolluk faaliyetinin gerek amacı gerekse kullandığı araçlar göz önünde bulundurulduğunda, vergi incelemesinin ekonomik kolluk faaliyeti olarak nitelendirilemeyeceği kanaatine varılmaktadır.

“Önleyici kolluk” veya “suç öncesi kolluk” şeklinde de ifade edilen “idari kolluk” en temel haliyle kamu düzeninin korunmasına yönelik kolluk faaliyeti iken “suç kolluğu” şeklinde de ifade edilen “adli kolluk” suç işlenmesi halinde suçun ortaya çıkarılması, suçluların ve suç delillerinin bulunarak adli makamlara teslim edilmesine yönelik faaliyettir³⁸⁵. Ayrımın temelinde belirli bir suçla ilgili olma/olmama ve önleme/bastırma kriterleri³⁸⁶ yer alıyor olsa da belirleyici olan husus adli kolluğun cezalandırıcı olması değildir. Zira idari kolluk da bazen cezalandırma ve yaptırım uygulama yetkisine sahiptir. Buna karşın adli kolluğun kendisinin cezalandırma yetkisi olmayıp bu yetkiye sahip mercilerin yardımcısı konumundadır. Ayrıca her iki kolluk türünün de bastırıcı etkilere sahip olduğundan söz edilebilir³⁸⁷.

Söz konusu ayrımın sonuçlarına bakıldığında idari kolluğun faaliyetlerinin idare hukukuna tabi olduğu, bu faaliyetlerden doğan uyuşmazlıkların idari yargının görev alanına girdiği; adli kolluk faaliyetlerinin ise ceza hukukuna tabi olduğu ve bu faaliyetlerden doğan uyuşmazlıkların adli yargıda ceza mahkemelerinde çözümlendiği ortaya çıkmaktadır. Özellikle belirtmek gerekir ki Cumhuriyet savcıları idari kolluğa emir ve talimat veremezken adli kolluğa emir ve talimat verebilmektedirler³⁸⁸.

Genel itibarıyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasına yönelik maddi ve şekli yükümlülüklerin denetimi faaliyetinin idari kolluk içerisinde yer aldığı bilinmektedir. Anayasa Mahkemesi bir kararında³⁸⁹, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı ve bir tür mali kolluk önlemi³⁹⁰ olarak değerlendirilebileceği tespitinde bulunmuştur. Ancak başta

Mahkemesi Dergisi, Yıl: 2015, Sayı: 6, s. 374.

³⁸⁴ Soydan, s. 216.

³⁸⁵ Tan, s. 396.; Gözübüyük, Tan, s. 719.

³⁸⁶ Gözler, Kaplan, s. 580, 581.

³⁸⁷ Duran, s. 251.; Tan, s. 396.; Gözübüyük, Tan, s. 719.

³⁸⁸ Gözler, Kaplan, s. 583.

³⁸⁹ AYM, T. 15.10.1991, E. 1990/29 E., K. 1991/37, R.G.: 05.02.1992/21113.

³⁹⁰ *Saban*’a göre AYM’nin bu nitelemesi, sistem içinde var olan idari kolluk ve adli kolluk kavramlarının arasında bir değerlendirmeyi göstermektedir. *Saban*, s. 445, 446.

kaçakçılık suçu olmak üzere VUK'ta yer alan ve sonuçlarına hapis cezası bağlanan adli nitelikteki vergi suçlarına dair denetimlerde ve aramalı vergi incelemelerinde faaliyetin adli kolluk olup olmadığı yönünden tereddütler yaşanmaktadır. Nitekim adli nitelikteki vergi suçlarının sadece idari yaptırımını (vergi ziyai cezası) bulunmamakta; aynı zamanda ceza yargısı devreye girebilmektedir.

Doktrinde bir görüşe göre VUK'un vergi ceza sistemi bakımından cezai olayların ortaya çıkarılması ve delil toplanmasında oluşturduğu denetim sistemi ve bu kapsamda görülen faaliyetler idari kolluktan ziyade adli kolluk faaliyetine yaklaşmaktadır; vergi denetim elemanları ve vergi idaresi örgütsel bakımdan idare içinde yer alsalar da yürütülen görevlerin niteliği ve amacı adli kolluğa benzemektedir³⁹¹.

Aramalı vergi incelemesinde ise kolluk görevi vergi inceleme elemanları tarafından yerine getirilmekte ve VUK m. 7 uyarınca yardım alınan adli kolluğun görevi, aramada güvenlik tedbiri alınması ile sınırlı kalmaktadır. Bu nedenle aramalı incelemenin vergi inceleme elemanının idari vergi incelemesi görevinin yanında, *“sadece vergi kaçakçılığı yapıldığına ilişkin emareler bulunduğu durumlarda, delillerin elde edilmesi amacıyla”* başvurabildiği “vergisel suç kolluğu” faaliyeti kapsamında kaldığı savunulmaktadır³⁹².

Bu görüşe göre, *“vergi suçlarının soruşturulmasına ve kovuşturulmasına hizmet ettiği, hatta bazı durumlarda bu işlemlerin başlamasını sağladığı için”* aramalı vergi incelemesi özel bir adli kolluk faaliyetidir ve soruşturma evresinin öncesine ilişkindir³⁹³.

5271 sayılı CMK'nın 164. maddesinde adli kolluğun hangi görevlileri kapsamına aldığı belirtilmiştir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler ise sayılanlar arasında yer almamaktadır³⁹⁴. Nitekim vergi incelemesi yapmaya yetkili

³⁹¹ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2006, s. 113.

³⁹² Taşdelen, s. 186, 187.

³⁹³ Soydan, s. 228.

Donay, soruşturma evresinin öncesine ilişkin olan bu evreyi “ön soruşturma” olarak adlandırmaktadır. Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta, 2008, s. 117.

³⁹⁴ “Adli kolluk ve görevi

Madde 164 – (1) Adli kolluk; 4.6.1937 tarihli ve 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanununun 8, 9 ve 12 nci maddeleri, 10.3.1983 tarihli ve 2803 sayılı Jandarma Teşkilat, Görev ve Yetkileri Kanununun 7 nci maddesi, 2.7.1993 tarihli ve 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 8 inci maddesi ve 9.7.1982 tarihli ve 2692 sayılı Sahil Güvenlik

olanlar yürüttükleri faaliyetin hiçbir aşamasında, adli kolluğun aksine, savcılıktan emir ve talimat almamaktadırlar. CMK m. 161/f.4'e göre *“Diğer kamu görevlileri de, yürütülmekte olan soruşturma kapsamında ihtiyaç duyulan bilgi ve belgeleri, talep eden Cumhuriyet savcısına vakit geçirmeksizin temin etmekle yükümlüdür.”*

Özellikle kaçakçılık suçlarında ve aramalı vergi incelemesinde, “adli kolluk” faaliyeti tanımına oldukça yaklaşıldığı açıktır. Ancak CMK m. 161 ve 164 ile VUK m. 7 birlikte değerlendirildiğinde vergi incelemesinin esasen idari kolluk faaliyeti altında yer aldığı düşünülmektedir. İdari kolluk altında yer alan vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler ile adli kolluk görevlilerinin kanun gereği bazı hallerde birbirlerinden yardım alarak faaliyetlerini yerine getirmeleri, vergi incelemesinin adli kolluk faaliyeti olarak nitelendirilebileceği anlamına gelmemektedir.

İdari kolluk kendi içerisinde genel kolluk ve özel kolluk olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel idari kolluk kamu düzeninin sağlanmasını amaçlarken özel idari kolluk ise toplumun belirli gereksinimlerini karşılamak üzere özel amaçlarla belirli faaliyetlerde bulunmaktadır³⁹⁵. Vergi incelemesi, “kamu güvenliği”, “kamu huzuru” veya “genel sağlık” dışında vergi ilişkisini temele alan özel bir faaliyet kategorisine yöneldiği için özel idari kolluk faaliyetidir; faaliyeti yürüten görevliler de özel idari kolluk statüsündedir³⁹⁶. Özel idari kolluğun içerisinde ise “mali kolluk” faaliyetidir. Burada temelinde idari kolluk altında yer verilen mali kolluk ile adli kolluğun bir uzmanlık kolu olan, vergi ve döviz kaçakçılığı ile iktisadi suçları kovuşturup soruşturmakla görevli Emniyet Teşkilatının servisi konumundaki “mali polis”in³⁹⁷ birbirine karıştırılmaması gerekmektedir.

Vergi incelemesi neticesinde vergi suçu tespit edildiğinde, incelemenin sonuçları tarh ve ceza kesme işlemleri bakımından (vergi inceleme raporu) ve vergi suçları bakımından (vergi suçu raporu) ayrı olmaktadır³⁹⁸. Vergi suçu raporuyla

Komutanlığı Kanununun 4 üncü maddesinde belirtilen soruşturma işlemlerini yapan güvenlik görevlilerini ifade eder. ⁽¹⁾

(2) Soruşturma işlemleri, Cumhuriyet savcısının emir ve talimatları doğrultusunda öncelikle adli kolluğa yaptırılır. Adli kolluk görevlileri, Cumhuriyet savcısının adli görevlere ilişkin emirlerini yerine getirir.

(3) Adli kolluk, adli görevlerin haricindeki hizmetlerde, üstlerinin emrindedir.”

³⁹⁵ Tan, s. 399, 400.

³⁹⁶ Soydan, s. 223.

³⁹⁷ Duran, s.283. İdari kollukla karıştırılmaması gereken söz konusu adli kolluk birimi günümüzde İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü altında yer alan Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Dairesi Başkanlığı'na bağlı “Mali Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü”dür.

³⁹⁸ Soydan, s. 224.

tespit yapıp ihbarda bulunulduğunda dahi kamu davasının açılıp açılmayacağına dair kararı Cumhuriyet savcısı vermektedir³⁹⁹.

3.3.2. Vergi İnceleme Raporunun Hukuki Niteliği

Hukuk düzeninde değişiklik yapan (hukuki sonuç doğurmaya yönelik) irade açıklamalarına “hukuki (hukuksal) işlem” denilmektedir⁴⁰⁰. Hukuk düzeninde geçerli bir değişikliğin olabilmesi için açıklanan iradenin bir hakka ya da bir yetkiye dayanması gerekmektedir⁴⁰¹.

Genel itibarıyla “idari işlem” de bir tür hukuki işlemdir. Tanımlamak gerekirse idari işlemler, “*kamu gücüne dayanarak tesis edilen, idare hukukuna ve keza uyumsuzluk halinde idari yargıya tabi olan, hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamaları*”⁴⁰²dır.

İdari işlemler ilgi alanları bakımından “genel (kural/düzenleyici) işlem” ve “birel (bireysel) işlem” olarak ikiye ayrılmaktadırlar. Genel işlemler sürekli, soyut, nesnel ve genel durum belirten, kişilik-dışı, hukuk düzenine yeni kural getiren veya var olan bir kuralı değiştiren ya da kaldıran işlemlerdir. Birel işlemler ise genel düzenleyici işlemlerin belli bir kişiye, nesneye veya olaya uygulanması sonucu ve sadece bunlar için geçerli bir durum yaratan özel ve kişisel nitelikteki işlemlerdir⁴⁰³.

Birel işlemler de kendi içinde “durum (koşul veya şart) işlem” ve “özel (sübjektif) işlem” olarak ikiye ayrılmaktadır. Durum işlem bir kişi, nesne ya da olaya ilişkin olarak genel bir hukuksal durumdan bir diğerine girme, onun içinde bulunma veya ondan çıkma sonucu doğuran işlemlerdir. Durum işlemler ile yeni bir hukuksal durum yaratılmamakta; kişi önceden var olan genel, objektif ve kişilik dışı bir hukuksal statüye sokulmakta ve böyle bir statüden çıkarılmaktadır. Buna karşın özel işlemler ile belli bir kişi için ya da kişiler arasında özel ve kişisel bir hukuki durum yaratılmaktadır. Vergi yükümlüsünün durumuna göre vergi salınması; fiilin niteliği ve işleyeninin durumu dikkate alınarak verilen yaptırım kararı özel işlemin bazı örneklerindendir. Zira ödenmesi istenecek verginin miktarının belirlenmesinde kimi zaman kişisel durumlar da etkili olmakta; böylelikle aynı miktarda gelir elde etmiş

³⁹⁹ Donay, s.118.

⁴⁰⁰ Gözler, Kaplan, s. 262. ; Tan, s. 215.; Gözübüyük, Tan, s. 405.

⁴⁰¹ Tan, s. 215.; Gözübüyük, Tan, s. 405.

⁴⁰² Gözler, Kaplan, s. 266.

⁴⁰³ Tan, s. 217, 218.; Gözübüyük, Tan, s. 408, 409.; Gözler, Kaplan, s. 276.

kişilerden birinin diğerine oranla daha az ya da fazla vergi ödemesi söz konusu olabilmektedir⁴⁰⁴.

İdari kararlar, içeriklerine göre üçe ayrılmaktadırlar. “Emredici işlemler”, muhatabını davranma, katlanma veya kaçınma gibi davranışları benimsemeye zorlayan emir veya yasak içeren işlemlerdir. “İnşai işlemler”, belli bir hukuki durum doğuran, mevcut bir hukuki durumda değişiklik yapan veya belli bir hukuki duruma son veren işlemlerdir. “Tespit edici işlemler” ise yeni bir hukuki durum yaratmamakla birlikte bir hukuki durumun varlığını veya yokluğunu ya da bir kişinin veya bir şeyin hukuki niteliğini tespit eden işlemlerdir⁴⁰⁵. VUK m. 19 gereği “*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile*” doğacağından; diğer bir deyişle inşai kısmı vergiyi doğuran olay oluşturduğundan; vergi tarhı işlemi inşai değil tespit edici bir idari işlemdir⁴⁰⁶. Hukuki etki doğurmayan tespit edici işlemlere karşı dava açılammakla birlikte ilgisinin menfaati üzerine etki doğuran tespit edici işlemlere karşı dava açılabilir⁴⁰⁷. Bu kavram özellikle “yükümlü hakkında sonuç doğuran vergi inceleme raporları” bakımından önem arz etmektedir.

İdari kararlar, muhatapları üzerinde doğurdukları hukuki etkiler bakımından “yararlandırıcı işlemler” ve “yükümlendirici işlemler” olarak ikiye ayrılmaktadır. Yararlandırıcı işlemler muhatabına bir hak sağlayan, bir hak kuvvetlendiren ya da muhatabının üzerindeki bir yükümlülüğü kaldıran işlemler iken yükümlendirici işlemler muhatabının hakkını sınırlayan veya muhatabın lehine olan bir şeyden yararlanmasını engelleyen işlemlerdir⁴⁰⁸. Vergi tarhı esasen mülkiyet hakkına bir müdahale olduğu için yükümlendirici işlemler sınıfına girmektedir.

Özel işlemler idare alanında tek yanlı olabildiği gibi çok yanlı da olabilmektedir. Hukuksal işlemin tam olarak gerçekleşebilmesi için taraflardan birinin iradesinin açıklanması gerekli ve yeterliyse bu işlemlere “tek yanlı (tek taraflı veya tek iradeli)” hukuksal işlemler denir. “Çok yanlı (taraflı)” hukuksal işlemlerde

⁴⁰⁴ Tan, s. 220.; Gözübüyük, Tan, s. 411.; Gözler, Kaplan, s. 286, 287.; İl Han Özay, **İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1994, s.388-392.

⁴⁰⁵ Gözler, Kaplan, s. 288.

⁴⁰⁶ Kaneti, s. 111.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 90, 91.; Soydan, s. 232.; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 10.

⁴⁰⁷ Gözler, Kaplan, s.289.

⁴⁰⁸ Gözler, Kaplan, s.290.

ise birden çok iradenin açıklanması gerekmektedir⁴⁰⁹. Tek yanlı idari işlemlerde tek olan husus iradenin sayısı değil yönüdür⁴¹⁰.

İdarenin tek yanlı olarak, hukuksal durumda değişiklik yapan, hukuksal ilişkileri etkileyen karar alma yetkisine “icrai karar alma yetkisi”; bu yetkiye dayanarak aldığı kararlara ise “idari karar” denmektedir. Diğer bir deyişle idari kararlar, idarenin bireysel hukuki durumlarda değişiklik yapan tek yanlı işlemleri olup bu kararların en önemli özelliği idarenin tek yanlı iradesiyle ilgililerin rızası ve izni olmasa da hukuki durumları etkileyebilmesidir⁴¹¹. İdarenin bazı işlemleri ise “icrai niteliği bulunmadığı” ve “kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem”⁴¹² niteliğinde kabul edilmediği için idari kararlardan ayrılmakta; bu yüzden iptal davası konusu olamayacakları⁴¹³ kabul edilmektedir. İdarenin karar niteliğinde olmayan bu işlemlerinin başlıcaları⁴¹⁴ hazırlık işlemleri (ön işlemler, prosedüral işlemler), iç düzen işlemleri, idarenin görüş ve önerileri olarak sayılabilir.

⁴⁰⁹ İdarenin yaptığı hukuksal işlemlerin çoğu tek taraflı işlemlerdir. Çok taraflı işlemlerin en belirgin örneği ise idari sözleşmelerdir. Tan, s.216.; Gözübüyük, Tan, s. 407.

⁴¹⁰ Gözler, Kaplan, s. 275.

⁴¹¹ Tan, s. 229, 230.; Gözübüyük, Tan, s. 424-426.

Gözler ve Kaplan, idarenin tek yanlı açıkladığı iradesiyle hukuki sonuçlar doğurmasını, hukuk düzeninde değişikliğe yol açmasını “idari kararın icrailik özelliği” şeklinde tanımlamaktadır. Gözler, Kaplan, s. 296.

Erkut, “..., Kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler”in icrai nitelikte olduğunu belirtmektedir. Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Yayımlanmamış Doktora tezi, Danışman: Sait Güran, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü, İstanbul: 1989, s.195.

⁴¹² 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK- RG: 20.01.1982-17580)’un “Dilekçeler üzerine ilk inceleme” başlıklı 14. maddesinin 3. fıkrasına göre;

“Dilekçeler, Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

- a) Görev ve yetki,
- b) İdari merci tecavüzü,
- c) Ehliyet,
- d) **İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,**
- e) Süre aşımı,
- f) Husumet,
- g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları,

Yönlerinden sırasıyla incelenir.”

⁴¹³ Esasen bir işlemin “kesin olma” özelliği ile “icrailik” özelliğinin birbirinden ayrı nitelemeler olduğunu belirtmek gerekmektedir. Nitekim bir işlemin kesinlik niteliğinin bulunmaması icrai niteliğinin de bulunmadığı anlamına gelmemekte; aksi gibi kesinleşmiş olmakla birlikte henüz uygulanma gücü olmayan işlemler de bulunmaktadır. Bu nedenle doğrudan veya zorla yerine getirmeye ilişkin ilkeler saklı kalmak koşuluyla uygulanabilir olma gücünü taşıyan icrai işlemlere “yürütülebilir” denmesinin daha doğru olduğu savunulmaktadır. Özay, s.342, dn. 552.; Erkut, s.192.

⁴¹⁴ Gözler ve Kaplan, idarenin icrai nitelikte olmayan işlemlerinin çok değişik türlerde olabileceğini belirterek bu işlemleri; hazırlık işlemleri, teyit edici işlemler, iç düzen işlemleri ve enformel işlemler olarak dört ana grup altında sınıflandırmıştır. Daha geniş bilgi için bkz. Gözler ve Kaplan, s. 296-303.

Hazırlık işlemleri, idari bir karar alınmadan önce yapılan, karar almaya yetkili makamı bağlamamakla birlikte bu makamı bilgilendiren, aydınlatan ve yönlendiren işlemler olarak tanımlanmaktadır. Karar almaya yetkili makamı bağlamadıkları için bu işlemler icrai nitelikten yoksundurlar. Genel itibarıyla hukuk düzeninde etki yaratmaya yönelik olmadıklarından nihai (asıl) işlem oluşturulmadığı takdirde hukuk düzenine hiç girmemiş kabul edilirler. Hukuki sonucu doğuran işlem, hazırlık işlemlerine dayanan nihai işlemdir. Hazırlık işlemi nihai işlemin dayanağını teşkil ediyor ise asıl işleme karşı açılan davada hazırlık işleminin de hukuka aykırı olduğu iddia edilebilir. Ancak asıl işleme karşı dava açılmadan, tek başına hazırlık işlemine karşı dava açılmamaktadır⁴¹⁵.

Hazırlık işlemleri zincir işlemlerde ortaya çıkmaktadır. “Zincir işlem (bağlı/birleşme/karma/aşamalı işlem)”, birbirinden ayrı ancak birbirini tamamlayan ve sonradan birleşerek hukuk düzeninde tek bir işlem olarak görünen işlemlerdir. Genel, ortak amacı ifade eden işleme “nihai (asıl/amaç/sonuç) işlem” denilmektedir. Bu amaca ulaşmak için yapılan öteki işlemler ise “ön işlemler” şeklinde adlandırılmaktadır. Ön işlemler kendi aralarında hazırlık işlemi, ara işlemler ve yardımcı işlemler gibi kesimlere ayrılabilirler. Zincir işlemlerde işlemler arası işbirliğinin bir sonucu olarak işlemler dizisinde yer alan işlemlerden birindeki hukuka aykırılık ardından gelen işlemi de etkilemektedir. Zira bir önceki işlem bir sonraki işlemin hukuksal nedenidir. Evrelerden birinde oluşan bozukluk nihai işlemi de etkilemekte ve nihai işlem hakkında iptal davası açılabilir. İşlem dizisinde yer alan ön işlemler (ayrılabilir işlem niteliğinde olanlar dışında) bağımsız sayılmayacaklarından, bu işlemlere karşı nihai işlemden önce ve ayrı bir iptal davası açılmamaktadır. Bu işlemlerin hukuka uygunlukları nihai işleme karşı açılan davada incelenebilmektedir⁴¹⁶. Danıştay da zincirin bir halkasını oluşturan bu işlemlerin ayrı bir dava konusu teşkil edemeyeceği görüşündedir⁴¹⁷.

Zincirin halkasını oluşturan işlemlerin dava konusu yapılabilmesi için tek yol “ayrılabilir işlem kuramı”⁴¹⁸’dır. Zira hazırlık işlemi niteliğinde bulunsu dahi nihai

⁴¹⁵ Gözler, Kaplan, s. 297.; Erkut, s.201.; Duran, s. 398, 399.

⁴¹⁶ Erkut, s. 201-206.; Murat Sezginer, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 56-68.; Tan, s. 217, 221.; Gözübüyük, Tan, s. 407, 412.

⁴¹⁷ Tan, s. 233-235.; Gözübüyük, Tan, s. 431-433.

⁴¹⁸ Tek yanlı idari işlemin bir muamelenin unsuru olma özelliği, idari işlemin bağımsız olarak iptal davası yargıcı önüne getirilmesine uzun zaman engel olmuşsa da ayrılabilir işlem metodu tek yanlı işlemi gizlendiği yerde yakalamakta ve uyuşmazlıkları parçalara bölmek suretiyle çözmektedir.

işlemden bağımsız ve ayrı olarak hukuksal değer taşıyabilen ve yapıldığı anda hukuki sonuç doğurabilen işlemler farklı hukuki rejime tabidir⁴¹⁹. İncelenen konu özelinde çatışma noktası vergi inceleme raporunun ayrılabilir bir işlem mi olduğu yoksa nihai işlemden bağımsız olmayan hazırlık işlemi niteliğinde mi olduğudur.

Doktrinde ağırlıklı görüş⁴²⁰ asıl işlem niteliğinde olan vergi tarhiyatının ve ceza kesme işleminin dayanağını teşkil eden vergi inceleme raporlarının hazırlık işlemi olduğu yönündedir. Zira tarh ve ceza kesme işlemlerinin yapılabilmesi için vergi inceleme raporlarının varlığı aranmakla birlikte⁴²¹; bu raporlar başlı başına kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler olarak kabul edilmemektedir.

6009 sayılı Kanun⁴²²'un 9. maddesi ile VUK'un 140. maddesinde gerçekleştirilen değişiklikler⁴²³ 01.01.2011'de yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Söz

Parçalara bölme işi ise "ayrılabilir işlemler" olarak ifade edilen kararlarda kendini göstermektedir. Ayrılabilir işlem kuramının temel dayanağı idarenin tek yanlı ve icrai nitelikteki tüm işlemlerinin iptal davası yargıcı önünde dava edilebilmesidir. Sezginer, s. 35.

Duran usuli işlemler neticesinde hukuki durumu belirlenip saf dışı bırakılan ilgililerin nihai kararı beklemeksizin işlemin iptalini isteyebileceklerini belirtmiş; böylelikle bir işlemin zincir işlemden ayrılabilmesini menfaat ihlali kavramını ön plana çıkararak ortaya koymuştur. Duran, s. 399.

Sezginer ise davacı olmak için mutlaka saf dışı kalmanın gerekmeyeceğini, hukuki durumun herhangi bir şekilde olumsuz etkilenmesinin iptal davası açmak için yeterli olacağını; işlemin ayrılabilirliğinin belirleyicilerinin esasen tek yanlılık ve icrailik olduğunu savunmaktadır. Sezginer, s. 59.

⁴¹⁹ Erkut, s. 201.

⁴²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 89, 99-103.; Karakoç, s. 328.; Saban, s. 449.; Erdem, a.g.e., s. 58.; Soydan, s. 230.; Turgut Candan, a.g.e., s. 170.

⁴²¹ "İhbarnamenin muhteviyatı" başlıklı VUK m.35'in son fıkrasına göre; "Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir."

⁴²² 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G.: 01.08.2010-27659).

⁴²³ "**Madde 9-** 213 sayılı Kanunun 140 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (2) numaralı bent eklenmiş, mevcut (2) ve (3) numaralı bentler (3) ve (4) numaralı bentler olarak teselsül ettirilmiş, aynı fıkra aşağıdaki (5) ve (6) numaralı bentler ile maddenin sonuna aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

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

"5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

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

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler

konusu değişikliklerle rapor değerlendirme komisyonları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun kurulması öngörülmüş; böylelikle vergi inceleme raporları ilgili vergi dairesine işleme konulmak üzere tevdi edilmeden bu raporların tekrar gözden geçirilip değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Kurulacak komisyonların yapacağı değerlendirmelere uygun olarak vergi inceleme raporları düzenlenecek ve bu raporlar “işleme konulmak üzere” incelemeyi yapanların bağlı oldukları birime tevdi edilecektir. Değişikliklerin bu radikal yapısı doktrinde vergi incelemelerinin hukuki niteliği konusunda görüş ayrılığına da yol açmıştır. *Başaran Yavaşlar*, değişiklikler yürürlüğe girene kadar vergi inceleme raporunun hazırlık işlemi olarak nitelendirilmesi gerektiği; değişikliğin yürürlüğe girdiği andan itibaren ise vergi inceleme raporunun artık bir hazırlık işlemi olmaktan çıkıp, yükümlünün hukuki statüsünü doğrudan etkileyen kesin ve icrai nitelikli idari işlem niteliğine sahip olacağı görüşündedir. Keza bu değişiklikler ile hem “*inceleme raporunun idarenin kendi içindeki tüm değerlendirmelerden geçerek kesin bir işlem şeklinde ortaya çıkması sağlanmıştır*” hem de “*kanun metnine açıkça vergi dairesinin inceleme raporunu –işleme koyacağı- ibaresi eklenmiştir*”⁴²⁴.

nezdinde meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

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

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir 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.

Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.

Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

⁴²⁴ Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s. 420-422.

Esasen olay, değişiklikler sonrasında vergi dairesinin rapor değerlendirme komisyonlarından gelen dosyayı aynen işleme koymaya mecbur olup olmadığı noktasında düğümlenmektedir. Değişikliklere göre rapor değerlendirme komisyonları ve uyuşmazlık çıkması halinde üst değerlendirme mercii olarak başvurulacak merkezi rapor değerlendirme komisyonu, vergi inceleme raporlarını sadece “*vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden*” değerlendirmeye tabi tutacaklardır. Bu durumda vergi dairesi kendine tevdi edilen dosyada değerlendirme komisyonunun Anayasaya aykırı bir sirkülerden hareketle değerlendirme yaptığını fark ederse vergi inceleme raporunu işleme koyma mecburiyetinde mi kalacaktır? Yine vergi dairesi değerlendirme komisyonundan sonra kendisine gönderilen dosyada bu süre zarfında zamanaşımının geçtiğini fark ederse veya maddi hata tespit ederse her halükarda tevdi edilen inceleme raporunu işleme koymak zorunda mıdır? Rapor kendisine tevdi edilene kadar geçen süreçte incelemenin sonucunu değiştirecek bir kanun değişikliği yürürlüğe girerse ya da en basitinden yeni bir sirküler yayımlanırsa durum ne olacaktır?

Vergi inceleme raporlarının değerlendirme komisyonlarının ardından “işleme konulmak üzere” vergi dairesine yollanacağına dair değişiklik katı bir şekilde yorumlanarak vergi dairesine işleme koyma mecburiyeti yüklendiğinde bu durum; idarenin hukuka aykırı olduğunu bile bile hukuka aykırı bir idari işlem tesis etmeye zorlanması anlamına gelecek ve idarenin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. *Kanaatimizce* söz konusu değişikliğin, vergi idaresine her raporu otomatik olarak işleme koyma zorunluluğu getirdiği şeklinde yorumlanmaması gerekmektedir.

Bu nedenle vergi inceleme raporunun kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak kabul edilemeyeceği ve tarhiyata hazırlayıcı (ön) işlem niteliğinin, 6009 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerden sonra dahi, ağır bastığı görüşünderiz.

Nitekim 6009 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerden önce de vergi dairesinin kendine gelen raporu işleme koymakla görevli olduğunu savunan yazarlar⁴²⁵ dahi bu durumun, inceleme raporunun hazırlık işlemi (ön işlem) niteliğini değiştirmeyeceğini savunmaktadırlar.

⁴²⁵ Kaneti, s. 171.; Karakoç, s. 328.; Soydan, s. 234-236.

Neticede hazırlık işlemi niteliğinde olduğu kanısına varılan vergi inceleme raporları; diğer sınıflandırma türleri bakımından da birel, tespit edici ve yükümlendirici niteliktedir. Her ne kadar hazırlık işlemi niteliğinde olsalar da vergi inceleme raporlarında da idari işlemin unsurları aranmaktadır. Bu unsurlara ilişkin sakatlıklar bulunması halinde ise sakatlıklar ancak nihai idari işlemle birlikte dava konusu edilebilmektedir. Bu durumun istisnasını yükümlüler hakkında doğrudan sonuç doğuran vergi inceleme raporları oluşturmaktadır.

3.3.3. Yükümlü Hakkında Sonuç Doğuran Vergi İnceleme Raporunun Hukuki Niteliği

Çalışmanın bir önceki başlığında değinilen ayrılabilir işlemler kuramı belli özellikleri taşıyan hazırlık işlemlerinin de iptal davasına tek başına konu olabildiğini sağlamıştır. Ancak bunun için hazırlık işleminin henüz o aşamada genel hukuksal durumlarda değişiklik yaratabiliyor olması gerekmektedir⁴²⁶.

İnceleme neticesinde vergi yükümlüleri aleyhine tarh ve ceza kesme işlemine dayanak oluşturan yoklama tutanağı, inceleme tutanağı ve vergi inceleme raporu gibi işlemler tek başına hukuki sonuç doğurmadıkları, yani icrai nitelikte olmadıkları için kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olarak kabul edilmemekte; dolayısıyla bu işlemler tarh ve/veya ceza kesme işlemiyle birlikte, vergi ve ceza ihbarnamesi tanzimini ve tebliğini takiben dava konusu yapılabilmektedir. Ancak uygulamada rapor tarihi itibarıyla tarh işlemi yapılmasını gerektirmemekle birlikte yükümlünün gelecekteki hukuki menfaatini etkileyen ve yükümlü hakkında hukuki sonuç doğuran vergi inceleme raporlarına da rastlanmaktadır. Yükümlünün yararlandığı indirim ve istisna gibi hak tutarlarını, devreden zararını ya da devreden indirilecek KDV tutarını azaltan vergi inceleme raporları⁴²⁷ bu sınıfa girmektedir.

Bahsi geçen türde vergi inceleme raporlarının yükümlülere tebliği hususu kanunda düzenlenmemiştir. Ancak 66 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde⁴²⁸ bu

⁴²⁶ Erkut, s. 251.; Soydan, s. 239-240.

⁴²⁷ Bumin Doğrusöz, "Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:210, Haziran 2010, s.20.; Bumin Doğrusöz, "İnceleme Raporu Dava Edilebilir Mi?", **Referans Gazetesi**, 03.05.2010.; Uğur Doğan, "Tarhiyat İçermeyen Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Edilebilir Mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 265, Ekim 2010, s. 94, 100.; Soydan, s. 598.

⁴²⁸ (R.G.: 04.12.1963). İlgili düzenleme şu şekildedir:

"Vergi tarhını gerektirmeyen inceleme raporlarına gelince yukarıda işaret edildiği üzere, inceleme sonucu matrah farkını tazammun etmiyebilir. Kanunda vergi tarh ve tebliğ edilmesini gerektirmeyen inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edileceğini gösteren bir hüküm mevcut değildir. Bu itibarla

raporların mükellefe bilgi için tebliğ edileceğine dair düzenleme yer almaktadır.

Söz konusu vergi inceleme raporlarının hukuki niteliği ve bu raporlara karşı dava açılıp açılmayacağı hususu uzun yıllar tartışılmıştır. 2005 yılından önceki içtihatlarda Danıştay bu raporların kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olarak kabul edilemeyeceği; dolayısıyla tek başına bu raporlara karşı dava açılmasının mümkün olmadığı görüşündeyken⁴²⁹ sonraki süreçte bu içtihadını değiştirmiştir.

Değişen güncel içtihatlarda Danıştay özellikle bu tarz inceleme raporlarının ortada tarh ve tahakkuk işlemi olmasa dahi yükümlünün mali tablolarını etkileyecek olduğu; bu raporların “*yükümlülerin haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemlerde vergilendirilmelerini doğrudan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıması*” gerekçeleriyle⁴³⁰ idari davaya konu oluşturacağı kanaatine varmaktadır.

Kural olarak “hazırlık işlemi (ön işlem)” olan ve zincir işlemler kuramında bir halka olarak yer alan vergi inceleme raporlarının, izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarını azaltan türleri, yapıldığı anda vergi yükümlüsü hakkında hukuki sonuç doğurma yetisine haiz oldukları için istisna teşkil etmektedir. Netice itibarıyla bu raporlar, tek yanlılık ve icrailik koşullarını sağladıkları için ayrılabilir işlemler kuralı çerçevesinde nihai (asıl) işlemten kopartılarak tek başlarına iptal davasına konu olabilmekte ve hazırlık işleminden ziyade bir idari karar olarak değerlendirilebilmektedirler.

yukarıdaki açıklamalar sebebiyle :

1. Resen veya ikmalen tarhedilen vergilerle vergi cezalarına ait inceleme raporlarının 35 ve 366 ncı maddeler mucibince ihbarnameye eklenerek muhataplarına tebliğ edilmesi,

2. Vergi incelemesinin (mükellefin beyan ettiği zararın matrah teşkil etmeyecek daha az bir miktara icrai) şeklinde sonuçlanması halinde, mükellefin ileriki hesap dönemleriyle ilgili vergi matrahlarına müessir olan bu durumu belirten inceleme raporunun vergi dairesine tevdiinde bir nüshasının mükellefe bilgi için yazı ile tebliğ edilmesi ve alınacak imzalı belgenin raporun vergi dairesinde kalan ikinci nüshası ile birlikte dosyasında muhafaza olunması,

3. Vergi incelemesinin (mükellefin beyanının aynen kabulü) şeklinde sonuçlanması halinde ise inceleme raporunun mükellefe tebliğine mahal olmayıp, raporun mükellefin vergi dairesindeki dosyasına konulmasıyla iktifa edilmesi.

İktiza eder.”

⁴²⁹ Danıştay’ın eski görüşü “..., bu neviden vergi inceleme raporlarının idarenin iç işleyişine ilişkin düşünce bildiren nitelikte işlemler olduğu; bunların kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğine sahip bulunmadığı; bu işlemin davacının hukukuna henüz bir etkisinin olmadığı; bu işlem sebebiyle mükellefçe azaltılan geçmiş yıl zararlarından veya yatırım indiriminden yararlanılamaması sebebiyle mükellef adına vergi tahakkuku yapıldığı dönemde tahakkuk edilen bu vergiye karşı dava açılması gerektiği” şeklindeydi. (T.C. Danıştay VDDGK T. 22.05.1998, E. 1996/371, K. 1998/91 sayılı karar; Danıştay 4. D. T. 30.01.1995, E. 1993/4430, K. 1995/372 sayılı karar; Danıştay 4. D. T. 02.03.2004, E. 2003/1163, K. 2004/358 sayılı karar) Yusuf Gökhan Penezoğlu, “Geçmiş Yıl Zararlarını ve Yatırım İndirimi Hakkını Azaltan Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Edilmelidir”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Ekim 2007, s. 2356.

⁴³⁰ Örneğin bkz. T.C. Danıştay VDDK, T. 23.12.2005, E. 2005/201, K. 2005/308.; T.C. Danıştay VDDK, T. 18.10.2006, E. 2006/109, K. 2006/290.

3.4. Kapsamı

Vergi incelemesinin kapsamını belirlemek için incelemeye tabi konuların, incelemeye tabi kişilerin, incelemenin yapılabileceği coğrafi yetki alanının ve incelemenin hangi zaman aralığında yapılabileceği hususlarının ayrı ayrı irdelenmesi gerekmektedir.

3.4.1. Konu Bakımından (*Ratione Materiae*)

Vergi incelemesinin konu bakımından kapsamının belirlenebilmesi için öncelikle incelemenin temel hukuki kaynağı olan VUK'un hangi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri kapsamına aldığına bakmak gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde, VUK hükümlerinin ikinci maddede⁴³¹ yazılı olanlar (gümrük ve tekel vergileri) haricinde “*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında*” uygulanacağı; söz konusu kalemlere bağlı vergi, resim ve zamların da yine VUK'a tabi olduğu belirtilmektedir. Maddenin son fıkrası uyarınca VUK hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanacaktır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun “Vergi Usul Kanununun Uygulanması” başlıklı 102. maddesinde⁴³² de belediye görevlilerine çeşitli yetkiler dağıtılmış; ancak “vergi inceleme yetkisi” bu yetkilerin dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla gerek söz konusu madde gerekse VUK m. 1 uyarınca belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında inceleme yapma yetkisi VUK m. 135 kapsamında belirlenmiş kişilere aittir. Hariç tutulan yetki sadece “vergi inceleme yetkisi” olduğu için, belediye görevlilerinin yoklama yetkisine sahip olduğu⁴³³ kanaatine varılmaktadır.

⁴³¹ “Gümrük ve tekel vergileri:

Madde 2 – Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.”

⁴³² (R.G.: 29.05.1981-17354). “Vergi Usul Kanununun uygulanması:

Madde 102 – 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere;
1. Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir.
2. Vergi Usul Kanununda mahallin en büyük malmemuruna verilmiş görev ve yetkiler, Belediye Gelirleri Kanunu uygulaması yönünden Belediye Başkanı tarafından kullanılır.”

⁴³³ Benzer görüş için bkz. Bekir Baykara, “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 313, Eylül 2007, s. 15.

Hükümler uyarınca incelemenin kapsamına belediyelere ait vergi, resim ve harçların da girdiği görülmekle birlikte uygulamada bunun olanaksız olduğunu savunan görüşler bulunmaktadır. Buna göre belediye ve il özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlar ile yargı harçları, noter harçları, tapu ve kadastro harçları gibi unsurların bu yetkililer tarafından incelenmesi yönetsel bakımdan mümkün değildir⁴³⁴. Ayrıca uygulamada vergi inceleme elamanlarının “yüksek (masif) randımanlı vergiler” kapsamında yapılacak vergi incelemelerine öncelik tanıdıkları da savunulmaktadır⁴³⁵.

Vergi incelemesinin kapsamına aldığı konular bakımından yapılan bir ayrıma göre ise incelemeler tam ve sınırlı inceleme olarak ayrılmaktadır⁴³⁶. VUK m. 140/f.1./b.6 uyarınca tam incelemelerin incelemeye başlama tarihinden itibaren en fazla 1 yıl, sınırlı incelemelerin ise en fazla 6 ay içerisinde bitirilmesi gerekmektedir. KDV iade incelemeleri ise kanun koyucu tarafından bu türlerden ayrı tutulmuş; 2018 yılında gerçekleştirilen değişikliklerle bu incelemelerin en fazla üç ay içinde yapılması zorunluluğu madde metnine eklenmiştir.

3.4.2. Kişi Bakımından (*Ratione Personae*)

Vergi incelemesine kimlerin tabi olduğu VUK m.137’de düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre VUK’a veya diğer kanunlara göre “*defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler*” vergi incelemesinin kişi bakımından kapsamını oluşturmaktadır.

Defter tutmakla⁴³⁷ yükümlü gerçek ve tüzel kişiler VUK m. 172’ye göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler şeklinde sayılmıştır. Sayılan bu kişilerin ortak özelliği, faaliyetlerindeki “devamlılık” unsurudur⁴³⁸. Söz konusu kişiler, VUK m. 253 ve 256 uyarınca tuttukları defterleri ve kanunun üçüncü

⁴³⁴ Zira bu vergi, resim ve harçlar belediye ve il özel idarelerine ait olmakla birlikte vergi incelemesi yapmaya yetkili kamu görevlileri Maliye Bakanlığı’na bağlı çalışan elemanlardır. Azmi Demirci, Zihni Kartal, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 211, Mart 1999, s. 44, 45.

⁴³⁵ Soydan, s. 437.

⁴³⁶ Söz konusu ayrıma çalışmamızın bu bölümünde yer almakta olan “3.6. Vergi İncelemesinin Türleri” başlığında ayrıca yer verilmektedir.

⁴³⁷ Vergi yükümlülerinin tutacakları defterler, evraklar ve vesikalar verginin nev’ine göre değişiklik göstermektedir. Hatta aynı vergi nev’inde dahi tutulacak defter ve tanzim edilecek hususlar farklılaşabilmektedir. Uysal, Eroğlu, s. 274.

⁴³⁸ Demirci, Kartal, s. 47.

kısımında yazılı vesikaları muhafaza ve ibraz yükümlülüğündedirler.

Vergi Usul Kanunu m. 173'te ise defter tutma ödevinin istisnalarına yer verilmiştir. Madde hükmüne göre “gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler”, “Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler”, “Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler”⁴³⁹ hakkında defter tutma mecburiyeti uygulanmamaktadır. Ancak defter tutma mecburiyeti olmayan bu kişilerin dahi VUK m. 254⁴⁴⁰ ve 256 uyarınca muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır. Söz konusu kişilerin yanı sıra gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ile diğer kazanç ve irat sahipleri mal satışlarını veya hizmet ifalarını kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanlara yaptıkları takdirde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)⁴⁴¹ m. 94 gereği kesinti yapıldığı sırada düzenlenecek gider pusulasının bir örneğini almak ve bu belgeyi 5 yıl süreyle muhafaza etmek zorundadırlar. Dolayısıyla söz konusu kişiler de bu yükümlülükleri dolayısıyla vergi incelemelerine tabi olmaktadır⁴⁴².

Bununla birlikte, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ile diğer kazanç ve irat sahiplerinin mal satışlarını veya hizmet ifalarını kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olmayanlara yapmaları halinde bu kişilerin herhangi bir belge düzenleme veya saklama yükümlülükleri bulunmamaktadır. Yine ücret geliri elde edenlerin ve menkul sermaye iradı sahiplerinin de defter tutma yahut muhafaza ve ibraz yükümlülükleri bulunmamaktadır⁴⁴³. Bu nedenle sayılan kişilerin vergi incelemesine tabi olmadıkları sonucuna varılmaktadır.

Mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel anlaşmalar VUK m. 8/3 gereği vergi idaresini bağlamayacağı için vergi incelemesinin esas muhatabının vergi

⁴³⁹ Bu maddeye göre; “...Yukardaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tesbit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur.”

⁴⁴⁰ “Defter tutma mecburiyetinde olmıyanların muhafaza ödevi:

Madde 254 – Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmıyanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

⁴⁴¹ (R.G.: 06.01.1961-10700).

⁴⁴² Mustafa Ali Sarılı, **Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2003-41, İstanbul: İTO, 2004, s. 99, 100.

⁴⁴³ Sarılı, s. 100.

yükümlüsü veya sorumlusu olduğunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁴⁴⁴.

Esasen vergi incelemesine tabi olan kişileri, defter tutma ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne sahip kişiler olarak belirten düzenlemenin (VUK m. 137) vergi incelemesinin amacıyla bağdaştığı çok da ileri sürülemez. Zira düzenleme bir yandan çok geniş, diğer yandan ise oldukça sınırlıdır.

Düzenlemenin geniş olarak değerlendirilmesinin sebebi olarak iki soru ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki defter ve hesap tutmak ve/veya muhafaza ve ibraz mecburiyetine tabi olmakla birlikte vergi yükümlüsü veya sorumlusu olmayan kişilerin de vergi incelemesine tabi olup olmadıklarıdır. İkincisi ise ilgili düzenlemenin VUK haricinde diğer kanunlara göre tutulması gereken defter ve hesaplar bakımından bir muhafaza ve ibraz ödevi yükleyip yüklenmediğidir.

Öncelikle vergi incelemesinin amacı göz önünde bulundurulmak suretiyle vergi incelemesine tabi olacak kişiler ile vergi incelemesi esnasında kendisinden bilgi istenmesi zarureti hasıl olan kişilerin birbirinden ayrılması gerekmektedir⁴⁴⁵. VUK m.137 büyük ölçüde vergi yükümlülerini ve vergi sorumlularını kapsamına almakla birlikte bu hükmün lafzından çıkan sonuç kapsamın daha geniş tutulmaya çalışıldığıdır⁴⁴⁶. Vergi yükümlüsü veya sorumlusu olmamakla birlikte VUK ve diğer kanunlar uyarınca defter veya hesap tutmak ve/veya muhafaza ve ibraz ödevi bulunan kişilerin vergi incelemesinin muhatabı olması mümkün görünmemektedir⁴⁴⁷. Bu nedenle yükümlü veya sorumlu olmayan bu kişilerden istenecek bilgiler olsa olsa VUK m. 148’de yer alan bilgi verme zorunluluğu çerçevesinde kalacaktır⁴⁴⁸.

İkinci soru hakkında doktrinde iki farklı görüş mevcuttur. Birinci görüşe göre VUK m. 256’da yer alan mecburiyet sadece VUK uyarınca tutulması gereken defter, belge ve kayıtları kapsamaktadır. Diğer kanunlara göre tutulması zorunlu defter ve belgelerin (pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri vb.) bu kapsamda ibraz mecburiyeti bulunmamakta olup bu defter ve bilgiler VUK m. 148 uyarınca bilgi verme mecburiyeti kapsamında istenebilecektir. Diğer görüş ise VUK m. 137’yi geniş olarak ele almakta ve VUK m.

⁴⁴⁴ HUD, s. 100.

⁴⁴⁵ Özyer, s. 322.; Soydan s. 435.

⁴⁴⁶ Cenk Murat Arslan, “İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 386, Ekim 2013, s. 15-17.; Soydan, s. 432.

⁴⁴⁷ Cenk Murat Arslan, s. 18.

⁴⁴⁸ Benzer görüş için bkz. Soydan, s. 436.

256'da yer alan ibraz mecburiyetinin VUK'un yanı sıra diğer kanunlara göre de muhafazası zorunlu defter, kayıt ve belgeleri kapsadığını savunmaktadır⁴⁴⁹. Kanaatimizce ilk görüş daha isabetlidir. VUK uyarınca tutulması, muhafazası veya ibrazı zorunlu olmayan belgelerin de VUK m. 148 uyarınca istenebileceği göz önünde bulundurulduğunda bu durum zaten ilgili belgelerin inceleme dışında kalmayacağı anlamına gelmektedir. Gerek VUK m. 253'te yer alan muhafaza ödevinin madde hükmüne göre açıkça VUK'a göre tutulacak defterleri kapsamaması, gerekse ibraz yükümlülüğüne aykırı davranmanın (gizleme) VUK m. 359 kapsamında hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına bağlanan bir suç olması karşısında⁴⁵⁰; VUK m. 137'nin geniş yorumlanması neticesinde diğer kanunlara göre tutulması zorunlu defter ve belgelere ilişkin olarak da muhafaza ve ibraz ödevi bulunduğu kabulü hukuki güvenlik ve kanunilik ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

Düzenlemenin sınırlı olduğu değerlendirmesine yol açan husus ise; ücret geliri elde edenlerin, menkul yahut gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin ve özellikle diğer kazanç ve iratlar⁴⁵¹ kapsamında gelir elde edenlerin esasen yükümlü olmakla birlikte defter tutma zorunlulukları veya belge alma ve verme yükümlülükleri olmadıkları için vergi incelemesinin kapsamı dışında kalmalarıdır. Hükmün bu hali kayıt dışı gelir elde edenler ile muafiyet veya istisnanın kapsamından çıkan durumların⁴⁵² denetimini de gereği gibi güvence altına alamamaktadır.

Dolayısıyla hükmün "*Vergi mükellefi veya sorumlusu olan veya ilgili mevzuat gereği vergi mükellefi veya sorumlusu olduğunun kabulü gereken gerçek veya tüzel kişiler*" şeklinde değiştirilerek kapsamının vergi incelemesinin amacına uygun

⁴⁴⁹ Adnan Çavuş, **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Billur Serap Yaltı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul: 2006, s. 187, 188.; Cenk Murat Arslan, s. 16.

⁴⁵⁰ Soydan, s. 436.

⁴⁵¹ Demirci ve Kartal'a göre söz konusu yükümlüler defter ve hesap tutma, belge saklama ve ibraz etme zorunluluklarına tabi değildirler. Bu yükümlülerin VUK m. 30/7 (mülga) uyarınca incelenebileceği öne sürülmüş ise de bu maddenin devreye girebilmesi için öncelikle bir vergi incelemesinin başlatılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Demirci, Kartal, s. 52, 53.

Bahsi geçen kişilerin vergi incelemesinin kapsamı dışında kalmalarının, yoklama yetkisine sahip inceleme elemanlarınca yoklama fişi ile tespit yapıp bu kişilere vergileme yapılmasına ve ceza kesilmesine engel olmadığı savunulmaktadır. Baykara, s. 15.

⁴⁵² Muafiyet veya istisna nedeniyle mükellefiyeti bulunmayan kişilerin de muafiyet veya istisna kapsamında kalıp kalmadıklarının, kalyorlarsa muafiyet veya istisna hükümlerini ihlal edip etmediklerinin vergi incelemesi çerçevesinde araştırılması gerekmektedir. Cenk Murat Arslan, s. 17.; Soydan, s. 435.

şekilde yükümlülük veya sorumluluk çerçevesinde ele alınmasının⁴⁵³ daha isabetli olacağı kanaatindeyiz.

İncelemeye tabi olanlar arasından kimlerin inceleneceği⁴⁵⁴ hususuna gelindiğinde, vergi idaresince hazırlanan çalışma plan ve programlarında belirlenen ilkeler doğrultusunda yapılan beyanname seçimi, vergi kaçakçılığına ilişkin alınan ihbarlar ya da toplanan bilgiler yahut halihazırda yürütülen bir vergi incelemesi esnasında bu incelemeyle ilgili başka yükümlülerin de incelenmesi gereği⁴⁵⁵ gibi faktörler göze çarpmaktadır.

Uygulamada öncelikle ihbar edilen vergi ödevlilerinin, zarar beyan edenlerin, cirosuna göre düşük emtia gayrisafi kar beyan edenlerin, vadeli olarak geniş çaplı satış yapanların vergi incelemesine alındıkları görülmekte olup bazen de sektörel inceleme yapılmaktadır⁴⁵⁶. İncelemeye alınacak vergi ödevlilerinin seçimi hakkında belirtilmesi gereken en önemli husus ise yeniden yapılanma sürecinde “risk analizi sistemi”ne geçilmiş olmasıdır. Bu sistem kapsamında yükümlülerin beyanları vergi idaresi tarafından belirli kriterlere (banka hareketleri, harcama analizi, belge-bilgi karşılaştırması, tapu kayıtları, çek bilgileri vb.) göre analiz edilmekte ve riskli bulunan vergi yükümlüleri incelemeye alınmaktadır⁴⁵⁷.

3.4.3. Zaman Bakımından (*Ratione Temporis*)

Vergi denetimi içerisinde çok önemli bir yere sahip olan, tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin de dayanağını oluşturabilen vergi incelemelerinin etkileri göz önünde bulundurulduğunda zaman yönünden yetki sınırının belirlenmesi hukuki bir gerekliliktir⁴⁵⁸. Ancak bu kısımda incelenecek olan inceleme zamanı hususu, incelemeye başladıktan sonra tamamlanması için öngörülen süre olan inceleme süresi kavramı⁴⁵⁹ ile karıştırılmamalıdır.

⁴⁵³ Benzer görüşler için bkz. Demirci, Kartal, s. 53.; Soydan, s. 435.

⁴⁵⁴ Bu konuya çalışmamızın ikinci bölümünde yer alan “5.1. İncelemeye Sevk” başlığında daha detaylı yer verilmektedir.

⁴⁵⁵ Çavuş, s. 188; HUD, s. 100.

⁴⁵⁶ Tekin, Çelikkaya, s. 170.

⁴⁵⁷ Tekin, Çelikkaya, s. 171.

⁴⁵⁸ Erdem, a.g.e., s. 127.

⁴⁵⁹ Bahsi geçen konu için çalışmamızın ikinci bölümünde yer alan “3.2.2.2.3.3. İncelemenin Süresinde Bitirilmesini Talep Etme ve Süresinde Bitirilememesinin Nedenini Öğrenme Hakkı” başlığına göz atılabilir.

Vergi incelemesinin hangi zaman aralığında yapılabileceği sorusunun cevabı VUK m. 138/2’de yer almaktadır. Hükme göre “*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.*” Nitekim vergi incelemelerinin hizmet ettiği amaç düşünüldüğünde yetki sınırının vergilendirme açısından öngörülen tarh zamanaşımı⁴⁶⁰ süresiyle paralellik arz etmesi oldukça rasyoneldir. Tarh zamanaşımının düzenlendiği VUK m. 114’e göre “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.*” Dolayısıyla vergi alacağının doğduğu neticesi alınmamış (cari) hesap dönemleri de dahil olmak üzere⁴⁶¹ tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman vergi incelemesi yapılabilmektedir. Hesap döneminin kapanmamış, o dönem için henüz beyanname verilmemiş olması vergi incelemesine engel teşkil etmemektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi incelemesine zamanaşımı süresi içerisinde başlanması yeterli değildir. Zamanaşımı süresi dolmadan incelemenin tamamlanması ve incelemeye dayanan vergi ve ceza ihbarnamesinin ekinde vergi inceleme raporuyla birlikte vergi ödevlisine tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi alacağı ortadan kalkmış olacağı gibi incelemede yetki aşımı sorunu gündeme gelecek ve tarh işleminin hukuki geçerliliği bulunmayacaktır⁴⁶².

Vergi incelemesinin süre yönünden yetki sınırını zamanaşımı süresi belirlediğine göre, zamanaşımını durduran hallerin de vergi inceleme zamanını etkilediğinden bahsedilebilir. VUK m. 13’te sayılan mücbir sebep hallerinin⁴⁶³

⁴⁶⁰ Kanunda “tarh zamanaşımı” şeklinde ifade edilen kavram doktrinde tartışmalıdır. Bir görüş, söz konusu zamanaşımı süresi içerisinde tarh yapılmasının yeterli olmadığını, tebliğin de gerekli olduğunu belirterek kavramın “tahakkuk zamanaşımı” şeklinde adlandırılması gerektiğini savunmaktadır (Şeker, s. 171.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 132-138). 5432 sayılı VUK’un ilk halinde de “tahakkuk zamanaşımı” ibaresi yer almakta iken kanun koyucu bu tabiri 5815 sayılı Kanun ile “tarh zamanaşımı” şeklinde değiştirmiştir. Diğer bir görüş ise, esas olanın zamanaşımı süresi içerisinde tarh ve tebliğin tamamlanmış olması olduğunu, verginin tahakkukunun aranmadığını belirterek tebliğ aşamasını da içine aldığı kabulüyle “tarh zamanaşımı” ibaresinin doğru bir deyim olduğunu savunmaktadır (Karakoç, s. 349; Soydan, s. 446, dn. 1313). Bu tabirlerin yanı sıra, “vergilendirme zamanaşımı” deyiminin (Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2011, s. 170) ve “tebliğ zamanaşımı” deyiminin (Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 179-180.) kullanılması gerektiğini savunan görüşler de bulunmaktadır.

⁴⁶¹ Akdoğan, s. 75.; Uysal, Eroğlu, s. 275.; Erdem, a.g.e., s. 128.; Şeker, s. 169.

⁴⁶² Şeker, s. 171.; Soydan, s. 446.; Çavuş, s. 192.; Erdem, a.g.e., s. 129.

⁴⁶³ “Mücbir sebepler:

Madde 13 – Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

varlığı halinde VUK m. 15 uyarınca tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzamaktadır. VUK m. 114'te⁴⁶⁴ ise matrah takdiri için takdir komisyonuna⁴⁶⁵ başvurulmasının; şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamalarında şartın ihlal edilmesinin; damga vergisi zamanaşımına uğramış evrakın hükmünden zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanılmasının zamanaşımına etkisine yer verilmiştir. Bahsi geçen haller esasen zamanaşımı süresinin uzaması yönünde etki doğurduğu için vergi idaresi lehinedir.

Mali tatil ve resmi tatil süreleri zamanaşımını durdurmamaktadır. Bu hallerin yanı sıra vergi inceleme elemanının sağlık raporu alması, askere gitmesi yahut doğum iznine ayrılması gibi hallerde de mazeretli geçen süreler zamanaşımı süresine eklenmediği için mükellef lehine bir durum ortaya çıkabilmektedir⁴⁶⁶.

Vergi incelemesinin neticesinde yapılacak tebliğin, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan başlayarak 5 yıl içinde yapılması gerektiğinden her halükarda ilgili yılın Aralık ayı sonuna kadar tebliğin yetiştirilmesi gerekmektedir. Ancak ilan tebliği gerektiren hallerde vergi alacağının zamanaşımına uğramaması için tarh ve ilan tebliği Kasım ayı sonuna kadar yapılmalıdır⁴⁶⁷; zira VUK m. 106/f.3 gereği “İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde ne vergi dairesine müracaat yapmış ve ne de adresini bildirmiş olanlara bir ayın sonunda tebliğ yapılmış” sayılmaktadır.

Özellik arz eden hallerden bir diğeri yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin⁴⁶⁸ söz konusu olmasıdır. GVK m. 42⁴⁶⁹ ve m. 44 uyarınca vergiyi doğuran

⁴⁶⁴ “Zamanaşımı süreleri:

Madde 114 – Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

(İptal ikinci fıkra: Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E.: 2006/124, K.: 2009/146 sayılı Kararı ile.; Yeniden düzenleme: 23/7/2010-6009/8 md.) Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

(Ek: 4/12/1985-3239/9 md.; Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/5 md.) Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

(Değişik: 4/12/1985-3239/9 md.) Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.”

⁴⁶⁵ Takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımı süresine etkisi ve bu hususun değerlendirmesi için ayrıca bkz. Cansu Dağ, “Takdir Komisyonuna Başvuruda Zamanaşımı Müessesesinin Anayasa Mahkemesi İptal Kararı ve Takip Eden Süreç Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2013/1, s. 11-29.

⁴⁶⁶ Soydan, s. 447.

⁴⁶⁷ Baykara, s. 16.; Soydan, s. 447.

⁴⁶⁸ Baykara, s. 16.

olayın gerçekleştiği zamanın tespitinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih veya işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih dikkate alınacağı için zamanaşımı da bu tarihin gerçekleştiği yılı takip eden yıldan itibaren başlayacaktır. Dolayısıyla her ne kadar zamanaşımı süresi geçtikten sonra geçmiş dönemler için rapor düzenlenemese de yapılacak vergi incelemelerinde işin doğası gereği zamanaşımı süresi dolmuş dönemlerin defter ve belgelerinin de incelenmesine ihtiyaç duyulabilecektir. Zarar indirimine veya istisna hakkının kullanılmasına dayanan işlemler için de aynı durum söz konusudur⁴⁷⁰.

Kaçakçılık suçlarıyla ilintili vergi incelemelerinin zamanıyla ilgili olarak VUK'da özel bir hüküm mevcut değildir. Ancak Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda yapılan değişikliğe bağlı olarak eskiden VUK ile tutarlı şekilde 5 yıl olan dava zamanaşımı süresi, TCK m. 66 uyarınca, 01.06.2005 tarihinden itibaren işlenen kaçakçılık suçları bakımından 8 yıla çıkartılmıştır. VUK m. 367 uyarınca kaçakçılık suçlarının kovuşturulabilmesi için vergi incelemeleri “kovuşturma şartı” niteliğindedir. Vergi incelemesi yapılabilmesi için ise 5 yıllık zamanaşımı süresine riayet edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi dolmuş ancak 8 yıllık dava zamanaşımı süresi dolmamış kaçakçılık suçuna tabi vergi alacaklarının nasıl inceleme altına alınıp kovuşturulacağı belli değildir. Kanun değişikliği neticesinde ortaya çıkan bu boşluğun giderilebilmesi için VUK ile TCK arasındaki bu uyumsuzluğu giderebilecek nitelikte yeni bir düzenleme yapılması gerekmektedir⁴⁷¹.

Vergi incelemesine başlama zamanının özel hükümlerle düzenlendiği örnekler de bulunmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)⁴⁷² m. 17/8'de kurumların tasfiyesiyle ilgili yürütülen süreçlerde tasfiye beyannamesinin

⁴⁶⁹ “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri:

Madde 42 – (Değişik: 24/12/1980-2361/30 md.)

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”

⁴⁷⁰ Soydan, s. 447, 448.

⁴⁷¹ Söz konusu uyumsuzluk TCK'da dava zamanaşımı süresinin 5 yıla indirilmesiyle ya da VUK'da kaçakçılık suçuna özgü durumlarda tarh zamanaşımı süresinin 8 yıla çıkarılmasıyla giderilebilir. Ancak VUK'da değişiklik yapılmasının tercih edilmesi halinde defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı için öngörülen 5 yıllık sürenin de yükseltilmesi gereği gözden kaçırılmamalıdır. Benzer görüş için bkz. Erdem, a.g.e., s. 128, dn. 117. ; Soydan, s. 448, 449.

⁴⁷² (R.G.: 21.06.2006-26205).

ardından tasfiye memurları tarafından sunulan inceleme istemli dilekçenin “verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam” edileceği hükmü yer almaktadır. Burada belirtilen incelemeye başlama süresi kesin nitelikte olup vergi idaresine bu süre içerisinde incelemeye başlama zorunluluğu yükler⁴⁷³. Vergi idaresinin bu süre içerisinde incelemeye başlamaması halinde uygulanacak yaptırım ise kanunda belirtilmemiştir⁴⁷⁴. Önüne gelen uyuşmazlıkta Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu ise inceleme istemli dilekçenin verilmesinden itibaren öngörülen süre geçirildikten sonra tasfiye memuru adına tarhiyat yapılamayacağına karar vermiştir⁴⁷⁵. Vergi incelemesine başlama zamanının özel olarak düzenlendiği diğer bir durum da kaçakçılık suçlarıyla ilgili olarak Cumhuriyet savcısının talebi üzerine yapılacak aramalı incelemenin “derhal” yapılması gereğidir⁴⁷⁶.

Vergi incelemesine başlanmadan önce yapılacak incelemenin incelemeye tabi olan kişilere bildirilip bildirilmemesi idarenin takdirine bırakılmıştır. VUK m. 138/f.1’de incelemenin önceden bildirilmesi zorunluluğu olmadığı açıkça hüküm altına alınmıştır⁴⁷⁷. Nitekim önceden haber verilmesi, yükümlülerin yaptıkları özel amaçlı işlemlere uygun önlemler almalarını sağlayarak incelemeden beklenen yararın azalması riskini ortaya çıkarabilmektedir. Yine de gerek görülen hallerde ve zamanlarda yükümlüye haber vermek idarenin yetkisi dahilindedir. Özellikle yükümlülerin önceden hazırlık yapmaları gerekiyor ise idare önceden ilgili kişilere haber verebilmektedir. Önemli olan, vergi türüne ve özelliklerine göre şekillenmesi

⁴⁷³ Şeker, s. 168.

⁴⁷⁴ Uysal ve Eroğlu’na göre vergi idaresinin üç aylık süre içerisinde vergi incelemesine başvurmaması durumunun, tasfiye beyannamesinin aynen kabul edildiği ve tasfiye memurlarının sorumluluğunun kalmadığı şeklinde yorumlanması mümkündür (Uysal, Eroğlu, s. 276).

⁴⁷⁵ “...Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanununun 35 inci maddesinin ikinci fıkrasında kanunen belli edilen süreyi uyulması zorunlu olmayan, vergi dairesini uyarıcı nitelikte bir süre olarak kabul etmek mümkün değildir. Kurumlar Vergisi Kanununun 35 inci maddesinde, tasfiye memurunun sorumluluğunun ne zamana kadar devam edeceğine ilişkin süreyle sınırlı bir hükme yer verilmekle; tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurlarının muamelelerinin vergi bakımından incelenmesini bir talepname ile istemeleri üzerine en geç bir ay içinde vergi incelemesine başlanması, aralıksız sürdürülmesi gereken bu inceleme sonunda tasfiye işlemleriyle ilgili herhangi bir vergi farkı tespit edilemediğinde, tasfiye memurlarının 34 üncü maddedeki sorumluluklarını son bulması amaçlanmıştır. Sözü edilen madde metninde, bir aylık süre geçirildiği takdirde Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde öngörülen zamanaşımı süresi içinde inceleme yapılmasını engelleyen bir hüküm tasfiye memurlarının süreyle sınırlı sorumlulukları düzenlenmektedir. Böyle olunca, söz konusu sürenin niteliğine, konuluş amacına ve kullanıldığı müessesenin yapısına göre müeyyidesinin kendi içinde saklı olduğunu, kesin ve uyulması gerekli kanuni süre olduğunu ve bu süreye uyulmaması halinde talepname ile başvurmuş tasfiye memurlarının sorumluluğunun sona ereceğini kabul etmek gerekir.” Danıştay VDDK E.1989/154, K.1990/10, T.19.01.1990.

⁴⁷⁶ Soydan, s. 449.

⁴⁷⁷ **Madde 138/f.1:**“Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecburi değildir.”

gereken bu takdir yetkisi kullanılırken inceleme amacının göz önünde bulundurulmasıdır⁴⁷⁸.

Yapılan bir incelemenin üzerine aynı dönemle ilgili olarak tekrar inceleme yapılıp yapılamayacağı sorusunun cevabını VUK m. 138/f.3 vermektedir. Hükme göre; “*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.*” Öncelikle hükümde geçen “tarhiyatın ikmal” ibaresinin mutlaka ikmalen tarh anlamına gelmediğini belirtmek gerekir. Danıştay da bir kararında vergi incelemesi neticesinde ikmalen ya da re’sen bir tarhiyat yapılmış olsa dahi yeni şartların doğması halinde ve tarh zamanaşımı süresi içerisinde yeniden ikmalen veya re’sen tarh yapılabileceğine hükmetmiştir⁴⁷⁹. Önemli olan husus, tarhiyatın aynı dönem için aynı veriler esas alınarak düzenlenen ikinci bir inceleme raporuna istinaden yapılıyor olmamasıdır⁴⁸⁰. İkinci bir tarhiyatın yapılabilmesi için içerik bakımından farklı verilerin söz konusu olması gerekmektedir. Ayrıca ikinci kez vergi incelemesinin yapılıyor olmasının her durumda tarhiyatın ikmalıyla sonuçlanmasının gerekmediği; idarenin sahip olduğu geniş takdir yetkisini vergi ödevlilerinin hukuki ve ekonomik güvenliklerini gözeterek “idarenin keyfiliği” sonucunu doğurmayacak şekilde kullanması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır⁴⁸¹.

⁴⁷⁸ Akdoğan, s. 75.; Uysal, Eroğlu, s. 275.; Çavuş, s.191.; Şeker, s. 167, 168.; Soydan, s. 445.

⁴⁷⁹ Danıştay 4. D., T. 04.03.1976, 354/543 sayılı Kararın gerekçesinde “...ikmalen tarh usulünü düzenleyen aynı kanunun 29. Maddesinin 138. Maddeyi sınırlayıcı ve daraltıcı bir anlam taşımadığı...” belirtilmektedir. Şeker, s. 173.

⁴⁸⁰ Danıştay 4. D., T. 19.03.1985, E. 1984/701, K. 1985/870 sayılı kararında “...Ancak aynı dönem için aynı verilerden gidilerek ve bankaya yatırılıp çekilen paralardan ne kadarının kayıtlara geçirilmeyen emtia alış ve satışlarını kapsadığı hususunda bir tespit yapılmadan sadece yatırılan para toplamına değişik kar oranı (%3,125) uygulanmak suretiyle matrah tespitini içeren ikinci inceleme raporuna dayanılarak re’sen tarhiyat yapılması anılan yasa maddesinin ruh ve amacına ters düşmektedir.” tespitinde bulunmuştur. Karar için bkz. Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1985, s. 251.

⁴⁸¹ Soydan, s. 450.

Soydan, vergi incelemesi “soruşturma süreci”ne, inceleme raporu “iddianame”ye ve tarh işlemi de “yargı kararı”na benzetildiğinde; ikinci kez gerçekleştirilecek vergi incelemesinin de “yargılamanın yenilenmesi” müessesesine benzeyeceğini belirtmektedir. Nitekim yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilmesi için de tarafları, sebebi ve konusu aynı olan bir davada hükmü etkileyecek yeni bilgi ve belgelerin ortaya çıkması gerekmektedir.

3.4.4. Yer Bakımından (*Ratione Loci*)⁴⁸²

Vergi incelemesi yapma yetkisine sahip vergi müfettişlerinin ve müfettiş yardımcılarının, vergi dairesi müdürlerinin, ilin en büyük malmemurlarının ve müdür kadrolarında görev yapanların ülke çapında inceleme yapma yetkileri bulunmaktadır; ancak bu yetki teşkilat yapısı içerisinde görevlendirildikleri yerler ve konularla sınırlıdır⁴⁸³.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 45. maddesinde “turne esası”na yer verilmekte; bu yerlerin, “*tek başına bir il veya ilçe merkezi olabileceği gibi, ilçeler ile beraber bir il veya civar il veya ilçelerden toplu bir bölge*” olarak da belirlenebileceği belirtilmektedir. Ayrıca VDKY'nin 42. maddesinde “iş ve turne programı”, genel çalışma planının bir parçası olarak kabul edilmekte; iş ve turne programında yer verilecek hususlar arasında vergi incelemeleri de sayılmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 50. maddesinde VDK mensuplarının Bakanlıkça lüzum görülen inceleme ve araştırmaları yapmak veya mesleki incelemelerde bulunmak amacıyla yabancı ülkelerde görevlendirilmesi; 51. maddesinde ise Daire Başkanlarının ve üstü görevlerde bulunanların inceleme, teftiş ve araştırma maksadıyla yurtdışına gönderilmesi hususları düzenlenmektedir. Burada akla gelen soru yurtdışında vergi incelemesi yapılıp yapılamayacağıdır.

Küreselleşen dünyada giderek karmaşık bir hale bürünen işlemlerin varlığı devletleri vergisel alanda da birbirleriyle işbirliğine itmektir. Özellikle 2007-2008 ekonomik krizi, devletlerin bilgi paylaşımı konusunda çekimser davranmalarına son vererek birbirleriyle işbirliğine yönelmek konusunda harekete geçirmiştir⁴⁸⁴. İşbirliğinin hukuksal dayanaklarını ülkelerin iç hukuklarında yaptıkları düzenlemeler ve devletlerin birbirleriyle imzaladıkları iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmalar oluşturmaktadır⁴⁸⁵. İki ya da çok taraflı anlaşmaların temel dayanağı ise OECD'nin⁴⁸⁶ ve BM'nin⁴⁸⁷ Model Konvansiyonlarıdır. Bahsi geçen modeller

⁴⁸² Bu başlık altında incelemenin yürütüleceği alana dair yetki sınırları incelenecek olup, fiilen incelemenin gerçekleştirileceği yere çalışmamızın ikinci bölümünde “5.3.4. *İnceleme Yeri*” başlığı altında yer verilmektedir.

⁴⁸³ Soydan, s. 444, 445.

⁴⁸⁴ Işık, s.52.

⁴⁸⁵ Soydan, s. 440.

⁴⁸⁶ OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version** (as it read on 21.11.2017), Paris: OECD Publishing, 2019.

⁴⁸⁷ UN, **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing**

anlaşma sürecinde taraflara yol gösterici ilke ve düzenlemeler içermektedir. “Bilgi değişimi” hususu ise her iki model anlaşmanın 26. maddelerinde düzenlenmektedir. Bu modellerin yanı sıra OECD ve Avrupa Konseyi tarafından hazırlanan ve Türkiye’nin de taraf olduğu “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”⁴⁸⁸ bulunmaktadır. İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin 4 ilâ 9. maddelerinde bilgi değişimi türleri açıklanmakta olup bu düzenlemeler OECD ve BM modellerinin yorumlarındaki düzenlemeler ile paralellik arz etmektedir⁴⁸⁹. Düzenlemelere göre bilgi değişimi türleri arasında “*talep üzerine bilgi değişimi*”, “*otomatik bilgi değişimi*” ve “*kendiliğinden bilgi değişimi*”nin yanı sıra “*eşzamanlı vergi incelemeleri*” ve “*yurtdışında vergi incelemeleri*”⁴⁹⁰ de sayılmaktadır.

Türkiye’de AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde 11.06.2013’te yürürlüğe giren VUK m. 152/A⁴⁹¹ ile hem Türk Vergi İdaresi’nin denetim ihtiyacının hem de yabancı bir devletin denetim ihtiyacının karşılanması bakımından bilgi toplanmasının yolu açılmıştır. Ancak bu hüküm Türk Vergi İdaresi’ne toplanan bilgilerin yabancı devlet görevlileriyle paylaşımına dair doğrudan bir yetki vermemektedir. Yürütme bakımından bilgi paylaşımı uluslararası anlaşmalar temelinde mümkündür⁴⁹².

Bahsi geçen düzenlemelerin ışığında, yürütülen bir vergi incelemesiyle ilgili yabancı bir devletten bilgi istemenin ya da bizzat yurtdışında gerçekleştirilen bir vergi incelemesine katılım sağlamanın mümkün olduğunu söylemek mümkündür. Ancak öncelikle ilgili ülkenin iki ya da çok taraflı bir vergi anlaşmasının tarafı

Countries, New York: United Nations, 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf, (e.t. 01.09.2021).

⁴⁸⁸ “Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, Türkiye adına 03.11.2011 tarihinde imzalanmış; sözleşmenin onaylanması, 7018 sayılı Kanun (R.G.: 20.05.2017-30071) ile uygun bulunmuştur. Sözleşmenin çekince ve beyanlarla onaylanması 30.10.2017 tarihinde Bakanlar Kurulu’nca kararlaştırılmıştır (R.G.: 26.11.2017- 30252).

⁴⁸⁹ Işık, s. 60.

⁴⁹⁰ Söz konusu kavramlar çalışmamızın üçüncü bölümünde yer alan “2.2.6. Vergi Uyumu ve Denetimi Hususunda İşbirliği Çalışmaları” başlığı altında incelenmektedir.

⁴⁹¹ “Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi:

Madde 152/A – (Ek: 24/5/2013-6487/9 md.)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.”

⁴⁹² Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 401, Ocak 2015, s. 27, 28.

olması gerekmektedir⁴⁹³.

3.5. Vergi İncelemesinin Diğer Denetim Türlerinden Farkları

Çalışmamızın bu kısmında vergi incelemesine benzer konumda olan ve karıştırılmaya müsait denetim türleri ile vergi incelemesi müessesesi mukayeseye tabi tutulacak ve bu uygulamaların birbirinden ayrılan yönleri tespit edilecektir.

3.5.1. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ve Yoklama ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması

En temel haliyle bir şeyin yerinde olup olmadığını araştırmak için yapılan eylemi⁴⁹⁴ ifade eden “yoklama” kavramı⁴⁹⁵, vergi incelemesinden; kapsam, amaçlar, işlevler, hukuki sonuçlar, yetkili birimler ve gerçekleştirilirken izlenmesi gereken usuller bakımından ayrılmaktadır. Yoklama müessesesinin bir parçası olarak düzenlenen ve geleneksel yoklama yetkilerine ek yetkilerin verildiği “yaygın ve yoğun vergi denetimi” ise vergi suçuna teşebbüs fiilini oluşturan eylemin anında tespitine ve cezasının kesilmesine odaklanmakta⁴⁹⁶ olup aynı hususlar yönünden vergi incelemesinden ayrılmaktadır.

Esasen kayıt nizamı denetimi niteliğindeki yoklama ve yaygın vergi denetimi “yüzeysel denetim” olarak değerlendirilmekteyken; kapsamı çok daha geniş olan vergi incelemeleri “derinlemesine denetim”⁴⁹⁷ olarak görülmektedir. Nitekim yoklamanın amacı yükümlülükle ilgili maddi olay ve bulguların tespiti iken vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıdır⁴⁹⁸. Dolayısıyla yoklama, potansiyel yükümlülere asıl yükümlü yapmayı amaçlamakta iken vergi incelemesi asıl yükümlülere odaklanmaktadır⁴⁹⁹. Yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetiminin sınırı, daha geniş kapsamlı ve daha derinlikli bir denetim

⁴⁹³ Soydan, s. 443, 444.

Türkiye’nin sonuçlandırdığı yürürlükte bulunan beş adet ikili bilgi değişimi anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşmalar, Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile imzalanmıştır. https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, (e.t. 01.09.2021).

⁴⁹⁴ Özyer, s. 307.

⁴⁹⁵ Yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetimi kavramları, çalışmanın “Vergi Denetimi”ne ilişkin kısmında yöntemlerin altında incelenmiş olup bu kısımda sadece vergi incelemesinden ayrılan yönlerine yer verilecektir.

⁴⁹⁶ Kemal Kılıçdaroğlu, “Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:120, Ağustos 1991.

⁴⁹⁷ Kemal Kılıçdaroğlu, “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 1, Eylül 1981.

⁴⁹⁸ Şeker, s. 40.; Tekin, Çelikkaya, s. 174.

⁴⁹⁹ Tekin, Çelikkaya, s. 174.

yöntemi olan vergi incelemesidir; keza vergi inceleme elemanları, yoklama neticesinde elde edilen bilgi ve bulguları da kullanmaktadırlar⁵⁰⁰.

Yoklamanın temel işlevi yükümlülük kaydı olmayanların yükümlülüklerinin tesisini sağlamaktır⁵⁰¹. Caydırıcılık etkisiyle yükümlülükleri belge düzenine uymaya zorlar⁵⁰². Vergi incelemesinin işlevleri arasında ise yoklamanın işlevlerinin yanı sıra düzeltme ve eğitim işlevleri de bulunmaktadır. Araştırma ve bulma işlevi yoklamadan daha geniş kapsamlı olduğu gibi önleme işlevi de hukuki sonuçları bakımından daha etkilidir⁵⁰³.

Söz konusu yöntemlerin hukuki sonuçlarına bakıldığında; yoklama işlemi neticesinde yükümlülük kaydının olmadığı durumda yükümlülük tesis edilmekte; yükümlülük kaydının mevcut olduğu ancak bilgilerin eksik olduğu halde ise dosya takdir komisyonuna veya inceleme elemanına sevk edilmekte; şartları olduğu takdirde usulsüzlük cezası kesilmektedir. Vergi incelemesi neticesinde ise re'sen veya ikmalen vergi tarhi, ceza kesilmesi ve gecikme faizi gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Yoklama, bir zaman dilimine ait, sadece o andaki bilgilerin doğruluğuna yönelik bir tespit sağlamaktadır⁵⁰⁴ ve yalnızca hazırlık işlemine delil sunma vasfı bulunmaktadır⁵⁰⁵. Danıştay'ın da vergi inceleme raporuyla saptanması gereken matrah farkının yoklama tutanağına dayandırılmasının tarhiyatın terkinini gerektireceğine ilişkin kararları bulunmaktadır⁵⁰⁶.

Yoklama ve vergi incelemesi yapmaya kimlerin yetkili olduğuna bakıldığında, vergi incelemesinin özel nitelikte bir yetki içerdiği anlaşılmaktadır. Nitekim vergi incelemesi yapmaya yetkili tüm kişiler aynı zamanda yoklama

⁵⁰⁰ Soydan, s. 169.

⁵⁰¹ Şeker, s. 40.

⁵⁰² Kılıçdaroğlu, "Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı".

⁵⁰³ Şeker, s. 44.

⁵⁰⁴ Saban, s. 448.

⁵⁰⁵ Tekin, Çelikkaya, s. 175.; Şeker, s. 41.; Şin. s. 92.

Yoklama anında bulunması gereken bulgu ve olguların bulunmadığının tespiti halinde tutanağa bağlanan bu tespit, vergi idaresinin ileride yapacağı tarh işlemine hazırlık mahiyetindeki ön işlemi (vergi inceleme raporunu) delil tespiti yoluyla oluşturmaktadır. Saban, s. 448; Soydan, s. 168.

⁵⁰⁶ Şeker, s. 41, 42, dn. 2, 3, 4.

"Bazı köy ve mahallelerdeki cami minarelerini inşa ettiği ve bunun için işçi çalıştırdığı anlaşılan yükümlünün bunlara ödediği ücretlerden tevkif etmekle sorumlu olduğu verginin gerçek miktarının kanuna uygun biçimde yapılacak bir vergi incelemesiyle tesbiti yerine, gerçeği ifade etmediği içeriği ile sabit olan yoklama fişine dayanılarak matrah takdiri suretiyle yapılan tarhiyatın kanuna aykırı olduğu düşünülmeden salınan vergi ve cezanın aynen onanmasında isabet görülmemiştir." Danıştay 4. Daire, 23.01.1985 T., 1984/893 E., 1985/244 K. sayılı karar. (İspir, Yağmurlu, Özbalcı, s. 236, 237).

yapmaya da yetkili iken; yoklama yapmaya yetkili kişiler arasında sadece vergi dairesi müdürleri aynı zamanda inceleme yapmaya yetkilidir⁵⁰⁷.

Yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetimi, güncel işlemlerin belgelendirilmesi nedeniyle genellikle vergiyi doğuran olay vuku bulduğu anda veya vergilendirme dönemi içerisinde, yani ileriye dönük olarak cari dönemde yapılmakta iken⁵⁰⁸ vergi incelemesi genellikle vergilendirme dönemi geçtikten sonra, tarh zamanaşımı göz önünde bulundurularak geçmiş hesap dönemleri itibarıyla yapılmaktadır⁵⁰⁹.

Yoklamanın olağan bir denetim yolu olma niteliği tüm vergi yükümlülerini kapsamasını sağlarken; vergi incelemesi olağan bir yol olmayıp, bu yolda incelenecek yükümlüler belirli verilerden hareketle seçilmektedirler⁵¹⁰. Vergi incelemesinde derinlemesine bir araştırma faaliyetinin yürütüldüğü ve bunun vakit aldığı göz önünde bulundurulduğunda tüm vergi ödevlilerinin bir öncelik belirlenmeksizin aynı anda denetlenmesi zaten mümkün değildir.

Yoklamanın nerede yapılacağına dair Kanun'da açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, yoklama yeri olayın özelliğine göre tespit edilmekte⁵¹¹ ve işin doğası gereği tespit yapmaya elverişli iş yeri ve benzeri yerlerde yapılmaktadır. Vergi incelemesinde ise kural incelemenin iş yerinde yapılması olmakla birlikte, belli hallerde iş yeri haricinde başka bir yerde⁵¹² yahut dairede gerçekleştirilmesi mümkündür. 7338 sayılı Kanun⁵¹³'ün 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecek düzenlemeleri ile birlikte incelemelerin kural olarak dairede yapılacağını ayrıca belirtmek gerekmektedir.

Son olarak, vergi dairesi müdürü dışında yoklama yapmaya yetkili kişilerin temel bilgiler haricinde uzmanlaşma düzeyinde eğitime zorunlulukları

⁵⁰⁷ Şeker, s. 41.; Tekin, Çelikkaya, s. 175.; Şin, s. 92.

⁵⁰⁸ *Söyler*'e göre, vergi dairesi tarafından herhangi bir husus hakkında bilgi edinilmesi veya idare ile mükellef arasında bir uyuşmazlığın ortaya çıkması nedeniyle yoklamanın geriye yönelik (ex-post) olarak da yapılabilmesi mümkündür (*Söyler*, s. 63).

⁵⁰⁹ *Şeker*, vergi incelemesinde önceki işlem ve olaylara yönelik bir denetimle yükümlüler üzerinde caydırıcı bir etkinin sağlanmasının hedeflendiğini; yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde ise bu caydırıcı etkinin dönem kapanmadan sağlanmak istendiğini belirtmektedir. *Şeker*, s. 43.; Tekin, Çelikkaya, s. 175.; Şin, s. 95.

⁵¹⁰ Tekin, Çelikkaya, s. 175.

⁵¹¹ *Söyler*, s. 67, 68.; Soydan, s. 168.

⁵¹² Tekin, Çelikkaya, s. 176.

⁵¹³ 7338 sayılı "Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (R.G.: 26.10.2021-31640).

bulunmamakta iken vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin mutlaka konularında uzmanlaşmış olması gerekmektedir⁵¹⁴.

3.5.2. Beyanname Revizyonu ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması

Vergi ödevlileri beyanname düzenlerken birçok hata yapabilmektedirler. Beyanname revizyonunun var olma sebebi ise kapsamlı inceleme tekniklerine başvurmayla gerek kalmadan eksik beyanların belirlenebilmesidir⁵¹⁵. Bu yöntem vergi incelemesinden konu, amaç, kapsam, yetkililer, hukuki sonuç ve işlevler bakımından ayrılmaktadır.

Beyanname revizyonu, sunulan beyanname ve beyannamenin eklerindeki bilgilere dayanarak eksik beyanların tespitine yönelik bir ön incelemedir⁵¹⁶. Yapılan bu “ön denetim” ile yükümlüler üzerinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilebileceklerine dair baskı oluşturulması hedeflenir⁵¹⁷. Amaç, beyan edilen kazancın (matrahın) doğruluğunu, vergi kanun ve hükümlerine uygunluğunu, usul ve şekle ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmektir⁵¹⁸. Dolayısıyla beyanname revizyonunun konusunu, yükümlüler tarafından sunulan beyannamelerin ve eklerinin şekil ve usul bakımından karşılaştırılması; tutarsızlık ve hata olup olmadığının kontrol edilmesi oluşturmaktadır⁵¹⁹. Bir nevi mevzuata uygunluk denetimidir⁵²⁰. Halbuki vergi incelemesinin konusu bunlarla sınırlı değildir ve kapsamı çok daha geniştir.

Beyanname revizyonu sadece beyanname ve ekleriyle sınırlı olup bu yöntemde defter ve belgeler incelemeye alınmamaktadır. Vergi incelemesinde ise defter ve belgeler de dahil olmak üzere her tür delilden yararlanılmaktadır⁵²¹.

Vergi incelemesi yapmaya yalnızca kanunda sayılan görevliler yetkili iken; beyanname revizyonu kapsamında yetkilendirilebilecek kişilere dair bir sınırlama bulunmamaktadır. Beyanname revizyonu için vergi dairesi içinde görevlendirilen

⁵¹⁴ Kılıçdaroğlu, “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”; Tekin, Çelikkaya, s. 175.

⁵¹⁵ Şeker, s. 23.; Ahmet Mıdık, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Fethi Heper, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir: 1995, s.28

⁵¹⁶ Tekin, Çelikkaya, s. 176.

⁵¹⁷ Şeker, s. 42.

⁵¹⁸ Recep Karapınar, “Vergi Revizyonunda Bilanço ve Gelir Tablosu Dipnotları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 125, Şubat 1999, s. 99.

⁵¹⁹ Şin, s. 93.; Tekin, Çelikkaya, s. 176.

⁵²⁰ Şeker, s. 25.

⁵²¹ Şeker, s. 42.; Mıdık, s. 86.; Tekin, Çelikkaya, s. 176.

memurlara yetki verilebileceği gibi vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilere de yetki verilebilmektedir⁵²².

Beyanname revizyonu yapmak için kendilerine yetki verilen memurların, yapacakları tespitler neticesinde hukuki sonuç doğurabilecek işlemleri kendilerinin yapma yetkisi bulunmamaktadır; ancak beyanname revizyonunun vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından gerçekleştirilmesi halinde bu kişiler doğrudan işlem yapma yetkisine sahiptir⁵²³.

Karşılaştırılan yöntemlerin işlevlerine göz atıldığında; vergi dairelerinde beyanname revizyonu yapacak bölüm ve servislerin elemanlarının iyi seviyede örgütlenmesi halinde bu yöntemin önleme ve düzeltme işlevlerini gerçekleştirebileceği savunulmaktadır⁵²⁴. Ancak beyanname revizyonunun tek başına hukuki sonuç doğurmadığı düşünüldüğünde bu işlevler vergi incelemesinde daha etkili şekilde gerçekleştirilmektedir. Ayrıca vergi incelemesinin araştırma ve eğitim işlevleri de bulunmaktadır.

3.5.3. İç Denetim ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması

5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde "iç denetim" kavramı "*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 faaliyeti*" olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla bu yöntem başta amaç olmak üzere pek çok bakımdan vergi incelemesinden ayrılmaktadır.

İç denetimin amacı, temelinde uygulama birimlerinin etkinliğinin ve makro hedeflere ulaşılabilmesinin sağlanması ile sorumlu görülen personel hakkında işlem yapılmasıdır⁵²⁵. Makul maliyet ile etkili bir kontrol sistemi kurmak yoluyla yönetimin her kademesinin sorumluluğunu azaltmak hedeflenmektedir⁵²⁶.

Dolayısıyla iç denetim ve vergi incelemesi arasındaki temel farklılıklardan ilki; vergi incelemesinde vergi yükümlülükleri denetleniyor iken iç denetimde vergi

⁵²² Şin, s. 93.; Şeker, s. 43.

⁵²³ Şin, s. 93.; Şeker, s. 42, 43.

⁵²⁴ Şeker, s. 42.

⁵²⁵ Şeker, s.44.

⁵²⁶ Berk Dicle, "Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 187, Mart 1997, s. 40.

idaresinin denetleniyor olmasıdır. İkinci temel farklılık ise ilk farkın doğal sonucu olarak vergi incelemesinde doğrudan yükümlü ile temas kuruluyor iken, iç denetimde yükümlü ile temas kurulmasının istisnai olmasıdır⁵²⁷.

Kamu idarelerinde yapılacak olan iç denetim; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi olarak sayılabilecek denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı yapılmaktadır⁵²⁸. İç denetimde kaynakların verimli ve etkili kullanılıp kullanılmadığı, gösterilen performansın standartlara uygunluğu ve karar almada kullanılan bilgilerin geçerliliği ve doğruluğu araştırılmaktayken⁵²⁹ vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmaktadır.

İç denetimi gerçekleştirmeye kimlerin yetkili olduğu sorusunun cevabını 5018 s. Kanun’u 63. maddesinin 2. fıkrası vermektedir. Buna göre, “*İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.*” Vergi incelemesine yetkili olanlar ise VUK m. 135’te sayılan kişilerdir.

İç denetimin hukuki sonuçları da vergi yükümlülere üzerinde yaptırım uygulanmasını sağlayan vergi incelemesinden farklıdır. Genel itibarıyla değerlendirme ve önerilerde bulunmaya odaklı iç denetçilerin görevleri arasında ayrıca “*denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek*” (5018 s. Kanun m. 64/g) yer almaktadır. 64. maddenin son fıkrası uyarınca iç denetçiler raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunmakta; üst yönetici tarafından değerlendirilen raporlar da gereği için ilgili birimlere ve mali hizmetler birimine iletilmektedir. Ayrıca üst yönetici, iç denetim raporları ile bu raporlar üzerine yapılan işlemleri en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na göndermektedir. Netice itibarıyla iç denetimin hukuki sonuçları yükümlülere değil, sorumluluğu bulunan memurları etkilemektedir.

⁵²⁷ Şeker, s. 44.

⁵²⁸ Selahattin Tuncer, İbrahim Birelma, “İç Denetim ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu”, **Vergi Dünyası Dergisi**; Sayı: 290, Ekim 2005.

⁵²⁹ Dicle, s. 41, 42. *Dicle*, geleneksel denetimi hastalık sonrası hekim ziyaretine; modern iç denetimi ise önleyici hekimlik yöntemlerine benzetmektedir.

İç denetimin işlevlerine bakıldığında, araştırma, önleme ve düzeltme işlevlerinin (gerek doğrudan, gerekse yükümlüler üzerine yansıma etkileri bakımından) “geometrik dizi” şeklinde meydana geldiği savunulmaktadır⁵³⁰.

3.5.4. Mali Polis Denetimi ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması

Teşkilat yapısı olarak İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü’nün “Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Dairesi Başkanlığı”nın altında “Mali Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü” bulunmaktadır. Bu birim misyonunu, “mali suçlar” ile mücadeleye yönelik olarak “*suçun men ve takibi amacıyla gerekli tedbirleri almak, hızlı ve güvenilir bir şekilde bilgi toplamak ve analiz etmek, gerektiğinde ulusal veya uluslararası operasyonel çalışmalar yapmak, ilgili kurum ve kuruluşlarla işbirliği faaliyetlerinde bulunmak ve mücadele politikası oluşturmak*” şeklinde⁵³¹ belirlemiştir. Mali suçlar ile kastedilen rüşvet, zimmet, irtikap, ihaleye ve edimin ifasına fesat karıştırma, kamu kurumu dolandırıcılığı ve görevi kötüye kullanma gibi yolsuzluk suçları; para ve belgede sahtecilik suçları; nitelikli dolandırıcılık, tefecilik, şike ve teşvik primi, hileli iflas, fiyatları etkileme, kamuya gerekli şeylerin yokluğuna neden olma, mal veya hizmet satımından kaçınma ve manipülasyon benzeri ekonomik suçlardır⁵³².

Türkiye’de mali polisin vergi hukuku bilgisi ve deneyimi kimi zaman yeterli olmayabilmektedir. Fakat polise verilen yetkiler ile vergi inceleme elemanlarının sahip olduğu yetkiler göz önünde bulundurulduğunda mali polisin delil bulma ve mali suçluları yakalama olanakları çok daha fazladır. Vergi incelemesinde görülen ayrıntılı, kapsamlı, karşılaştırmalı incelemeye ise mali polis denetiminde rastlanmamaktadır. Mali polis denetiminde araştırma ve delil toplama, vergi incelemesinde ise toplanan değerleri değerlendirerek hukuki sonuç oluşturma ön plana çıkmaktadır⁵³³.

⁵³⁰ Şeker aynı zamanda, vergi incelemelerinde sonuçların rakamsal olarak ortaya konulabilmesine karşın iç denetimde rakamsal sonuçların yanında asıl sonuçların, raporların rakam içermeyen bölümlerinde yattığını belirtmektedir. Şeker, s. 44.

⁵³¹ T.C. İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü, <https://www.egm.gov.tr/kom/malimisyonzivyon>, (e.t. 01.09.2021).

⁵³² Sayılan suçlar genel itibarıyla 5237 sayılı TCK’nın İkinci Kitap, “Topluma Karşı Suçlar” başlıklı Üçüncü Kısım altında “Kamu Güvenine Karşı Suçlar” başlıklı Dördüncü Bölümü ile “Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar” başlıklı Dokuzuncu Bölümünde ve “Mille ve Devlete Karşı Suçlar ve Son Hükümler” başlıklı Dördüncü Kısım altında “Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar” başlıklı Birinci Bölümünde düzenlenmektedir.

⁵³³ Şeker, s. 45.

Her iki denetim yolu da esasen birbirlerinden ayrılan yönleri ile birbirlerini tamamlamaktadır.

3.5.5. Muhasebe Denetimi ile Vergi İncelemesi Karşılaştırması

Muhasebe denetimi, Temel Denetim Kavramları Komitesi⁵³⁴ tarafından *“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 süreç”* şeklinde tanımlanmaktadır⁵³⁵.

Muhasebe denetimi ve vergi incelemesi arasında da bariz amaç ve usul farklılıkları bulunmaktadır. Öncelikle vergi incelemelerinde yükümlülerin vergi ile ilişkili faaliyetleri vergi hukuku bakımından araştırılmakta iken; muhasebe denetiminin araştırdığı husus iktisadi nitelikteki faaliyet ve iddialardır⁵³⁶. Muhasebe denetiminde işlevler; iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlamadır⁵³⁷.

Muhasebe denetiminin belgeleri veri olarak kabul etmesine karşın vergi incelemesi bu belgelerin dayanağını teşkil eden olayların gerçeği yansıtip yansıtmadığını araştırmaktadır. Dolayısıyla muhasebe denetimi önceden saptanan ölçülere göre gerçekleştirilmekte iken vergi incelemesi muhasebe denetimi ilkelerinden yararlanılarak vergi mevzuatı kurallarına göre yapılmaktadır⁵³⁸. Muhasebe denetiminin ilk önceliği vergi mevzuatı hükümleri değil, işlemlerin kayıtlara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı ve kayıtların standartlara uygun olup olmadığıdır.

Yöntemlerin hukuki sonuçlarına göz atıldığında, muhasebe denetiminde öne çıkanın tavsiye edici nitelik olduğu, vergi incelemesinde ise yaptırımcı niteliğin ağır bastığı görülmektedir. Dolayısıyla muhasebe denetiminin vergi incelemesine kıyasla oldukça sınırlı bir hukuki denetim olduğunu söylemek mümkündür⁵³⁹.

⁵³⁴ Bahsi geçen komitenin ismi “Committee on Basic Auditing Concepts” olup, komite American Accounting Association bünyesinde faaliyet göstermektedir. HUD, s. 9.

⁵³⁵ Güredin, s. 11.

⁵³⁶ Şeker, s. 46.; Tekin, Çelikkaya, s. 177.

⁵³⁷ Güredin, s. 11.

⁵³⁸ Şeker, s. 46.; Tekin, Çelikkaya, s. 177.

⁵³⁹ Tekin, Çelikkaya, s. 177.

Bir vergi denetim yöntemi olan vergi incelemesi, muhasebe denetiminin aksine olandan ziyade olması gerekeni saptamaya yöneliktir ve muhasebe denetimini de içeren daha kapsamlı bir niteliğe sahiptir⁵⁴⁰.

Muhasebe denetiminde “tarafsızlık” kavramı ön plandadır. Kanıtların tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi esastır⁵⁴¹. Vergi incelemelerinde de inceleme elemanlarının yükümlü haklarını göz önünde bulundurarak tarafsız davranmaları gereğinin altı çizilse de esasen vergi ilişkisinin idare tarafını temsil ettikleri için uygulamada bu tarafsızlığı beklemek güçtür.

Muhasebe denetiminde denetçi, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği hususundaki görüşünü açıklamakla birlikte hiçbir zaman finansal raporların yüzde yüzlük bir oranda doğruluğunu onaylamamakta ve bu hususta açıkça bir güvence vermemektedir⁵⁴². Zira denetçi işlemlerin sağlığı konusunda birtakım emareleri ortaya koysa dahi, muhasebe denetiminde vergi incelemelerinin aksine olayların gerçek olup olmadığı araştırılmadığından, bu denetim türü sadece kayıtların belgelerine dayanılarak bir sistem içerisinde işlenip işlenmediğini göstermektedir⁵⁴³.

Vergi incelemesinin sonuçları vergi idaresinin yararlanmasına açık iken muhasebe denetiminin sonuçlarından gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurum ve kuruluşları ile yabancı kurum ve kuruluşlar gibi ilgi duyan herkes yararlanabilmektedir⁵⁴⁴.

3.6. Vergi İncelemesinin Türleri

Vergi incelemeleri kendi içerisinde çeşitli sınıflandırmalar ile farklı türlere ayrılmaktadır. Çalışmamızda kapsam, süreklilik, akış, yükümlü sayısı ve kaynak bakımından ayrıldığı türler incelenecektir.

⁵⁴⁰ Metin Özşahin, “İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 57, Mayıs 1986, s. 5.

⁵⁴¹ Şeker, s. 46.

⁵⁴² Güredin, s. 12.

⁵⁴³ Özşahin, s. 4.

⁵⁴⁴ Şeker, s. 46.; Tekin, Çelikkaya, s. 177.

Güredin’e göre denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf konumundadır. Bu gruba ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamuoyu dahildir. Güredin, s. 12.

Bu türler haricinde literatürde vergi incelemelerinin inceleme yöntemi bakımından normal incelemeler ile aramalı incelemeler şeklinde⁵⁴⁵; incelemenin yapıldığı yer bakımından iş yerinde inceleme ve dairede inceleme şeklinde⁵⁴⁶; defter, kayıt ve belge kriteri bakımından ise defter, kayıt ve belgeler çerçevesinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri ve defter, kayıt ve belgelere bağlı kalınmadan gerçekleştirilen vergi incelemeleri şeklinde⁵⁴⁷ türlere ayrıldığı görülmektedir.

3.6.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından

Vergi incelemeleri, kapsam bakımından “tam inceleme”, “kısa inceleme” ve “sınırlı inceleme” şeklinde sınıflandırılmaktadır. Tam ve sınırlı inceleme kavramları VUK’da⁵⁴⁸ zikredilmekte ve İnceleme Yönetmeliği’nde tanımlanmaktadır. Ancak kısa inceleme kavramı uygulamadan gelen bir adlandırmadır.

3.6.1.1. Tam İnceleme

İnceleme Yönetmeliği’nin “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin (f) bendinde tam incelemenin, *“bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini”* ifade ettiği belirtilmiştir.

Tam inceleme, vergi incelemesinin en akılcı ve gelişmiş türüdür⁵⁴⁹. İşletmelerin belirlenen hesap dönemlerine dair bütün işlem ve bu işlemlere dair tüm kayıt ve belgeleri her tür vergi bakımından incelenebilir⁵⁵⁰. Bu tür, vergi incelemesinin bütün safhalarını ve matrah unsurlarını kapsamaktadır⁵⁵¹.

Hem ticari hem de zirai kazancı olan bir gelir vergisi mükellefinin seçilen dönem ya da dönemler itibarıyla her iki kazanç türü bakımından da incelemeye

⁵⁴⁵ HUD, s. 99.; Soydan, s. 428-430.

Şeker de aynı ayrımı “temel haklar ve özgürlükler açısından vergi incelemesi türleri” başlığı altında yer vermektedir. Şeker, s. 124-125.

⁵⁴⁶ Organ, s. 51.

⁵⁴⁷ Şeker, s. 128-130.; Soydan, s. 429.

⁵⁴⁸ İlk olarak 2010 yılında kanunlaşan 6009 sayılı Kanun metni ve gerekçesinde tam ve sınırlı inceleme ayrımına gidilmiş olup, meclis görüşmelerinde tam incelemenin ve sınırlı incelemenin tanımları kanun metninden çıkarılmıştır. Böylelikle bu ayrım sadece incelemenin bitirilmesi gereken süre farkı bakımından bir anlam ifade eder olmuştur. Tanımlar ise sonradan İnceleme Yönetmeliği ile getirilmiştir.

⁵⁴⁹ Tekin, Çelikkaya, s. 177.

⁵⁵⁰ Akdoğan, s. 14.; Organ, s. 50.; Tekin, Çelikkaya, s. 177, 178.

⁵⁵¹ Tekin, Çelikkaya, s. 178.

alınması tam incelemeye örnektir⁵⁵².

Kapsamının geniş olması nedeniyle kesin ve eksiksiz bir sonuç alınmasına imkan tanıyan tam incelemelerin masraflı olması, daha fazla personel gerektirmesi ve zaman alması gibi dezavantajları nedeniyle her zaman uygulanması mümkün değildir⁵⁵³.

Tam incelemelerin, VUK m. 140/f.1/b.6 ve İnceleme Yönetmeliği m. 23/f.1 gereği, incelemeye başlanılan tarihten itibaren en fazla bir yıl içinde bitirilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde bitirilememesi halinde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilmesi mümkündür⁵⁵⁴.

İnceleme Yönetmeliği'nde 25.10.2016 tarihinde yapılan değişiklik⁵⁵⁵ ile inceleme görevinin verilmesinde, görevlendirme yazısındaki konular ile sıkı sıkıya bağlı kalınması yönünde bir düzenlemeye gidilmiştir⁵⁵⁶. Uygulamada tam inceleme görev yazısından bağımsız olarak tüm işlem ve belgeleri kapsayacak şekilde yapılmaktayken bahsi geçen düzenlemenin ardından fiiliyatta tam incelemenin sınırlı incelemeden bir farkının kalmadığı; dolayısıyla bu inceleme türlerinin vergi incelemesinin amacını yansıtacak şekilde en baştan kanun ve yönetmelik ile düzenlenmesi gerektiği savunulmaktadır⁵⁵⁷.

⁵⁵² HUD, s. 98.; Tekin, Çelikkaya, s. 178.

⁵⁵³ Organ, s. 50.; Akdoğan, s. 14.

⁵⁵⁴ İnceleme Yönetmeliği m. 23/f.2, 3:

“(2) Birinci fıkrada belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler.

(3) Ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirilir.”

⁵⁵⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (R.G.: 25.10.2016-29868).

⁵⁵⁶ İnceleme Yönetmeliği m. 6/3:

“(3) Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez.”

⁵⁵⁷ Emre Akın, “Vergi İnceleme Kapsamı: Tam ve Sınırlı İnceleme Ayrımı (Var Mı?)”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 148, Yıl: 2017, s. 871.

3.6.1.2. Kısa İnceleme

Yükümlünün tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, bir vergilendirme döneminde, vergi matrahı unsurlarının biri veya birkaçının incelenmesine “kısa inceleme” denilmektedir⁵⁵⁸.

Kısa incelemeler, tam incelemeler sırasında tespit edilen bazı hususların, hakkında inceleme yürütülmüş yükümlünün başka hesap dönemlerinde ya da benzeri başka yükümlülerde de bulunup bulunmadığının araştırılması için kullanılabilir⁵⁵⁹. İade taleplerinin değerlendirilmesi gibi kısa süren incelemeler de bu gruba girmektedir⁵⁶⁰. Tam incelemeye nazaran kapsamı dar olmakla birlikte zaman ve kaynak tasarrufu sağlayabildiği için yerine göre oldukça yararlı olabilmektedir.

Tam incelemeye verilen örnek üzerinden gidilirse, ticari ve zirai kazancı bulunan gelir vergisi mükellefinin sadece zirai ya da sadece ticari faaliyetinin incelenmesi kısa inceleme olacaktır⁵⁶¹.

3.6.1.3. Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, İnceleme Yönetmeliği’nde “*tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi*” şeklinde tanımlanmaktadır (m. 3/e). Ancak bu türü ayıran unsur esasen konu bakımından sınırlamanın söz konusu olmasıdır.

Bu doğrultuda sınırlı incelemeler, bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ve matrah unsurlarının sadece belli bir kısmına ilişkin, ayrıca belli bir konu ile sınırlı olarak yapılan incelemelerdir⁵⁶².

Sınırlı incelemelere, yükümlü nezdinde yapılması planlanan vergi incelemesine hazırlık çalışmalarında sıklıkla başvurulmaktadır. Bunun yanı sıra bu tür, yükümlünün vergi mevzuatı hükümleri karşısındaki durumunun incelenmesiyle yetinilmek istendiğinde de elverişlidir⁵⁶³.

Sınırlı incelemeler, kısa incelemelere kıyasla daha da dar kapsamlı olmakla birlikte, belli konu açısından birden fazla gelir unsurunda inceleme yapılabilmesine

⁵⁵⁸ Tekin, Çelikkaya, s. 178.

⁵⁵⁹ Organ, s. 50.

⁵⁶⁰ Soydan, s. 422.

⁵⁶¹ Şeker, s. 127.; Tekin, Çelikkaya, s. 178.

⁵⁶² Tekin, Çelikkaya, s. 178.

⁵⁶³ Gökay, s. 77. ; Organ, s. 50.

olanak sağladığından yerine göre yaygın bir görünüm de sergileyebilmektedir⁵⁶⁴.

Ticari ve zirai kazancı bulunan gelir vergisi mükellefinin sadece ticari kazancının amortisman uygulaması ile sınırlı olarak (yahut indirilecek giderlerin incelenmesiyle sınırlı olarak) incelemeye alınması sınırlı incelemeye örnektir⁵⁶⁵.

Sınırlı incelemelerin VUK m. 140/f.1/b.6 ve İnceleme Yönetmeliği m 23/f.1 uyarınca bitirilmesi gereken süre, incelemeye başlanılan tarihten itibaren en fazla altı aydır. 2018 yılında eklenen ibareyle KDV iade incelemeleri bakımından ise en fazla üç ay içinde incelemenin bitirilmesinin esas olduğu belirtilmektedir. Bu süre içinde incelemenin bitirilememesi halinde tam incelemede olduğu gibi altı ayı (KDV iade incelemeleri bakımından ise iki ayı) geçmemek üzere ek süre verilebilmektedir. Sınırlı incelemeye başlandıktan sonra ortaya çıkan kimi durumlar nedeniyle incelemenin tam incelemeye dönüştürülmesi mümkündür. Ancak bu halde inceleme süresinin başlangıcı, önceden sınırlı incelemeye başlanılan tarih olacaktır (İnceleme Yönetmeliği, m. 23/f.6).

İncelemelerin süresine dair VUK ve İnceleme Yönetmeliği'nde belirtilen sürelerle riayet edilmesi oldukça önemlidir. Keza yükümlülerin incelemenin ne zaman biteceğini en azından öngörebilmeleri, hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir⁵⁶⁶. Ayrıca uzayan her süre yükümlüye gecikme faizi olarak dönmektedir.

Kanuni süresi içinde bitirilemeyen bir incelemenin hukuki mahiyetinin yetki yönünden sakatlanacağına ve süresi geçirilmiş vergi incelemesine istinaden tarhiyat yapılamayacağına ilişkin görüşler ve Danıştay kararları bulunmaktadır⁵⁶⁷.

3.6.2. İncelemenin Sürekliliği Bakımından

3.6.2.1. Sürekli İnceleme

Sürekli inceleme; incelemeye alınan yükümlülerin defter, kayıt ve belgelerinin belirli bir dönem temel alınmak suretiyle sürekli olarak incelenmesidir. Her inceleme, bir önceki incelemenin bitim tarihinden itibaren başlatılmak suretiyle

⁵⁶⁴ Şeker, s. 127.

⁵⁶⁵ HUD, s. 98.; Şeker, s. 127.; Tekin, Çelikkaya, s. 178.

⁵⁶⁶ Soydan, s. 424.

⁵⁶⁷ Akın, "Vergi İnceleme Kapsamı: Tam ve Sınırlı İnceleme Ayrımı (Var mı?)".

yükümlüler birkaç yıl arayla incelemeye tabi tutulmaktadır⁵⁶⁸.

İncelemelerin sürekli şekilde gerçekleştirilmesinin amacı işlemlerin gerçeğe uygunluğunun sürekli gözetim altında bulundurulmasıdır. Bu hususta verimli olan bu inceleme türünün fazla zamana, finansal imkanlara ve personele ihtiyaç duyması gibi dezavantajları bulunmaktadır⁵⁶⁹.

3.6.2.2. Devresel İnceleme

Yükümlülerin zamanaşımı süresi içerisinde en azından bir kez incelenmeleri amacıyla başvuru inceleme türü devresel incelemedir⁵⁷⁰. Yapılacak olan incelemenin hangi devreyle ilgili olacağı ise özel bir durum bulunmaması halinde rastlantısaldir⁵⁷¹.

Sürekli incelemenin dezavantajları, vergi idarelerini devresel incelemelere yöneltmektedir. Devresel incelemenin daha az zaman, kaynak ve personel kullanımını sağlamak gibi avantajları bulunmaktadır. Ancak incelemeye alınan dönem dışında var olan hatalı ya da hileli işlemleri tespit etmek bakımından işlevsiz kalabilmektedir⁵⁷².

3.6.3. İncelemenin Akışı Bakımından

3.6.3.1. Geriye Doğru İnceleme

Vergi incelemeleri genelde geriye doğru yapılmaktadır⁵⁷³. Beyannameden başlanarak, bilanço, kar ve zarar tablolarına, ardından ise defter, kayıt ve belgelere doğru bir seyir izlenmektedir. Dolayısıyla öncelikle sonuç ve sonucun oluşumu incelenmekte, sonra işlemin kaynağına doğru araştırma derinleştirilmektedir⁵⁷⁴.

Fiili envanter incelemeleri, geriye doğru incelemeye örnek olarak verilebilir⁵⁷⁵. Geriye doğru inceleme, verimli ve kolay bir inceleme türü olduğu için

⁵⁶⁸ Akdoğan, s. 15.; Şeker, s. 122.; Organ, s. 50.; Abdülkadir Ünal, **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 13, Ankara, 2007, s. 27, 28.

⁵⁶⁹ Akdoğan, s. 15.

⁵⁷⁰ Şeker, s. 122.; Organ, s. 50.; Ünal, s. 28.; Tekin, Çelikkaya, s. 179.

⁵⁷¹ Akdoğan, s. 15.

⁵⁷² Akdoğan, s. 15, 16.

⁵⁷³ Tekin, Çelikkaya, s. 179.

⁵⁷⁴ Akdoğan, s. 16.; Tekin, Çelikkaya, s. 179.

⁵⁷⁵ Mıdık, s. 38.

kendisinden sıklıkla yararlanılmaktadır⁵⁷⁶.

3.6.3.2. İleriye Doğru İnceleme

İleriye doğru incelemede, geriye doğru incelemenin tam tersi bir seyir izlenmekte; yükümlünün muhasebe işlemlerinin akışına uygun şekilde belgelerden başlanarak esas kayıtlara, hesaplara, bilançoya ve son olarak beyannameye gidilmektedir⁵⁷⁷. İleriye doğru incelemede, işlemlerin kayda alınışlarının incelenmesi oldukça önemlidir⁵⁷⁸.

Yoklama yahut yaygın ve yoğun vergi denetimi yöntemleri de (çoğunlukla) ileriye doğru incelemeye örnek olarak verilebilir⁵⁷⁹.

İleriye doğru inceleme türüne genellikle tarama ile ve matrahın gizlendiğine dair kesin kanıt veya ihbar olması hallerinde başvurulmaktadır⁵⁸⁰. Ayrıca bazen somut durum geriye doğru inceleme yapılmasına elverişli olmayabilir. Örneğin beyannamenin yükümlü tarafından hiç sunulmamış olması halinde ileriye doğru incelemenin tercih edilmesi mümkündür.

3.6.4. Yükümlü Sayısı Bakımından

3.6.4.1. Toplu İnceleme

Toplu inceleme, belli sektör veya işkollarında faaliyet gösteren işletmelerin veya yükümlülerin topluca incelemeye alınmalarıdır. Bu yükümlüler arasındaki ilişkilerin yatay ya da dikey niteliğine de dikkat edilmekte ve toplu incelemeler “yatay kesit incelemeleri” veya “dikey kesit incelemeleri” olarak iki şekilde yürütülmektedir⁵⁸¹.

Toplu incelemelere genellikle, belli sektör veya işkollarında karakteristik vergi kaçığı yollarının tespit edilmesi için başvurulmaktadır. Bu tür incelemeler, “sektörler veya iş kolları itibariyle vergi incelemeleri” şeklinde de anılmaktadır⁵⁸².

⁵⁷⁶ Akdoğan, s. 16.

⁵⁷⁷ Akdoğan, s. 16.; Tekin, Çelikkaya, s. 179.

⁵⁷⁸ Akdoğan, s. 16.;

⁵⁷⁹ Mıdık, s. 38.

⁵⁸⁰ Tekin, Çelikkaya, s. 179.

⁵⁸¹ Şeker, s. 123.; Ünal, s. 28.; Tekin, Çelikkaya, s. 180.

⁵⁸² Şeker, s. 126.

3.6.4.2. Münferit İnceleme

Vergi inceleme plan ve programlarında önceden belirlenen ilkelere göre tespit edilecek yükümlülerin ferdi olarak incelemeye alınmasına münferit inceleme denilmektedir⁵⁸³.

Münferit incelemelerde önceden saptanan kriterler yükümlü bazında kişiselleşmektedir. İncelemeye alınacak yükümlülerin, önceden saptanan objektif ilkelere göre belirlenmesi vergi adaletinin sağlanmasına da katkıda bulunmaktadır⁵⁸⁴.

3.6.5. İncelemenin Kaynağı Bakımından

Kaynak bakımından ayrıma göre vergi incelemeleri temelde olağan incelemeler ve olağandışı incelemeler olarak ayrılmaktadır.

Olağandışı incelemeler kapsamında ise ihbarlı incelemelere ve karşıt incelemelere yer verilmektedir.

3.6.5.1. Olağan İnceleme

Literatürde normal, rutin veya önceden planlanmış vergi incelemeleri olarak da anılan olağan incelemeler, ihbar veya talep gibi herhangi bir özel nedene dayanmaksızın, önceden belirlenen kimi planlara, ilkelere veya kriterlere göre seçilen yükümlüler nezdinde gerçekleştirilen incelemelerdir⁵⁸⁵.

Yükümlü sayısı bakımından toplu veya münferiden gerçekleştirilebilecek olağan incelemelerde amaç, vergileme sürecini süreklilik arz edecek şekilde gözetim altında tutmaktır⁵⁸⁶.

⁵⁸³ Şeker, s. 123, 126.; Ünal, s. 28.; Tekin, Çelikkaya, s. 180.

⁵⁸⁴ Şeker, s. 126.

⁵⁸⁵ HUD, s. 98.; Tekin, Çelikkaya, s. 180.

Şeker ve Ünal'a göre yükümlüler beyanname seçimi ilkelerine veya inceleme öneri raporlarına göre belirlenmektedir. Şeker, s. 123, 127.; Ünal, s. 28.

Yükümlülerin seçimi risk analizi, mali performans değerlendirmesi veya beyanname seçimi gibi usullere dayanmaktadır. Soydan, s. 424.

Yükümlülerin hangi esaslara göre seçildiğine ve incelemeye alındığına, çalışmamızın ikinci bölümünde yer alan "5.1. İncelemeye Sevk" başlığı altında yer verilmektedir.

⁵⁸⁶ Osman Pehlivan, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 62, Ekim 1986, s. 34.

3.6.5.2. Olağandışı İnceleme

Olağan incelemelerin aksine olağandışı inceleme gerçekleştirilmesi için bu incelemeye ihtiyaç duyulmasını sağlayan ihbar, talep yahut başka bir inceleme esnasında ortaya çıkan bulguların söz konusu olması gerekmektedir.

Çalışma kapsamında ihbarlı incelemelere ve karşıt incelemelere yer verilecek olmakla birlikte mahsup ve iade incelemelerinin, tasfiye incelemelerinin, muafiyet talebi incelemelerinin ve özel kanunlarda öngörülen hallerde talep üzerine yapılan incelemelerin⁵⁸⁷ de olağandışı incelemeler sınıfına girdiğini belirtmek gerekmektedir.

3.6.5.2.1. İhbarlı İnceleme

Bir yükümlünün vergi kayıp ve kaçığına sebep olduğu ya da usulsüzlük fiili işlediğine dair gelen ihbarın değerlendirilmesi üzerine yapılmasına karar verilen vergi incelemelerine ihbarlı inceleme denilmektedir⁵⁸⁸.

İhbarlı incelemeler genellikle aramalı inceleme şeklinde yürütülmektedir. Keza arama yapılabilmesi için her şeyden önce ihbar veya yapılan incelemeler vasıtasıyla vergi kaçırıldığına ilişkin emare bulunması gerekmektedir. İhbarın varlığının tek başına inceleme için dayanak oluşturmadığı; ihbarın değerlendirilmesinin ardından ciddi bulunması halinde inceleme yoluna başvurulmasının gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır⁵⁸⁹.

3.6.5.2.2. Karşıt İnceleme (Çapraz Kontrol)

Halihazırda yapılmakta olan bir vergi incelemesine veri ve/veya delil toplamak için, incelenen yükümlü ile ilişkisi dolayısıyla başka yükümlü ya da yükümlüler nezdinde başlatılan incelemeye karşıt veya çapraz inceleme (kontrol) denilmektedir⁵⁹⁰.

⁵⁸⁷ Soydan, olağandışı incelemeler kapsamında ihbarlı incelemeler ve karşıt incelemelerin (çapraz kontrol) yanı sıra mahsup ve iade incelemelerine, tasfiye incelemelerine ve muafiyet talebi incelemelerine de yer vermektedir. Ayrıca çeşitli kanunlarda öngörülen tespitler için talep üzerine yapılan incelemeler (TRT tarafından yapılan talep üzerine gerçekleştirilen incelemeler gibi) de olağandışı (yazarın tabiriyle “önceden planlanmamış”) incelemeler kapsamında ele alınmalıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Soydan, s. 424-428.

⁵⁸⁸ Şeker, s. 123.; Tekin, Çelikkaya, s. 181.; Ünal, s. 29.

⁵⁸⁹ Bu konuya, çalışmamızın bu bölümünün önceki kısımlarında incelenen “Vergi Denetim Yöntemleri”nden “2.5.3. Arama” başlığı altında yer verilmiştir.

⁵⁹⁰ HUD, s. 99.; Şeker, s. 124.; Tekin, Çelikkaya, s. 181.; Soydan, s. 425.; Ünal, s. 29.

Beyan esasına dayanan sistemlerde gerçekleştirilecek vergi incelemelerinde, vergiyi doğuran olayın tarafları konumunda bulunan yükümlü ve yükümlüyle işlem yapan üçüncü kişiler arasındaki olayların bağlandığı belgelerin kontrolü, vergi yönetimi için bir ihtiyaçtır⁵⁹¹.

Karşıt incelemede yükümlü ile iş ilişkisi mevcut olan diğer yükümlülerin defter, belge ve kayıtlarının uyumlu olup olmadığı araştırılmakta olup karşıt incelemeye alınmış olmak, vergi incelemesine tabi tutulmak anlamına gelmemektedir. Ancak yürütülen karşıt inceleme esnasında bilgi ve belge talep edilen kişilerin yasalara aykırı davrandıklarının tespit edilmesi halinde bu kişilerin de ayrıca vergi incelemesine tabi tutulmaları mümkündür⁵⁹².

3.7. Vergi İncelemesinde Kullanılan Başlıca Teknikler

Matrah ya da matrah farklarının tespiti için kullanılacak inceleme teknikleri VUK'ta düzenlenmemiştir. Satışların, alışların, giderlerin ve gelirlerin gerçek tutarlarının tespitinde kullanılacak bu tekniklerin sınırlandırılması, hızla değişime uğrayan gizlemeye yönelik işlemlere adaptasyonu güçleştirecektir. Başlıcalarını “fiili ve kaydi envanter incelemesi”, “randıman incelemesi”, “karşıt inceleme” ve “işletmelerin mali tablolarının analizi” uygulamalarının oluşturduğu bu teknikler; ekonomik yaklaşım ilkesi ile paralellik arz edecek şekilde çeşitlendirilmeye müsaittir⁵⁹³.

3.7.1. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi

İşletmeler, dönemsellik ilkesi gereği işletmede bulunan iktisadi kıymetlerinin envanterini çıkarmak ve bu iktisadi kıymetlerin bilanço günü itibarıyla değerlerini tespit etmek zorundadırlar⁵⁹⁴. Envanter çıkarılmasının ne anlama geldiği VUK m. 186'da⁵⁹⁵ açıklanmaktadır. Kanuni tanımdan varılan sonuca göre “envanter

⁵⁹¹ Şeker, s. 313.

⁵⁹² Tekin, Çelikkaya, s. 181.

⁵⁹³ Tekin, Çelikkaya, s. 206, 207.

⁵⁹⁴ Gökçen Gülsüm Köroğlu, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 400, Aralık 2014, s. 164.; Gökhan Belge, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 412, Aralık 2015, s. 121.

⁵⁹⁵ “Envanter çıkarmak:

Madde 186 – *Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir.*

Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmıyan malların değerleri tahminen tesbit olunur.

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.”

çıkarmak”, hesap dönemi sonu itibarıyla işletmenin fiili olarak sahip olduğu iktisadi kıymetlerin ayrıntılı olarak tespit edilmesi işlemidir⁵⁹⁶. Envanter çıkarma hem bilanço esasına göre hem de işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespiti için gereklidir⁵⁹⁷.

Belirli bir tarihe kadar gerçekleştirilen işlemler neticesinde incelenen işletmenin kayıtlarında görülen işletme varlıklarının ve kaynaklarının tespitine yönelik dinamik envanter işlemine kaydi envanter incelemesi denilmektedir. Envanter defterlerine kayıtlı bilgiler üzerinde yürütüldüğü için uygulamada “döküm incelemesi” olarak da adlandırılmakta olan kaydi envanter incelemesi, özellikle fatura düzenlenmeden yapılan gizli satışların tespitinde kullanılmaktadır⁵⁹⁸.

Kaydi envanter incelemesinde işletmenin kayıtlarında görülen dönem başı stokunun, dönem içi alışların ve dönem içi satışlardan iadelerin toplamı ile dönem içi satışların, dönem içi alışlardan iadelerin, dönem içinde oluşan firelerin ve dönem sonu stokunun toplamının birbirine eşit olması gerekmektedir. Eğer bu eşitlik sağlanamıyorsa, stokların doğru tespit edildiği ve firenin olmadığı varsayımında, işlemin niteliğine göre işletmenin satışlarının veya alışlarının belgesiz olduğu kabul edilmektedir⁵⁹⁹.

Fiili envanter; belirli bir anda işletmede mevcut olan fiziki varlıkların, borçların ve alacakların tespitine ve değerlemesine yöneliktir. Fiili envanter incelemesi ile kayıtlarda görülen varlıkların işletmede gerçekten mevcut olup olmadıkları ya da tam tersi, işletmede mevcut varlıkların kayıtlarda yer alıp almadıkları tespit edilmekte; geçmiş bilanço dönemlerinde gösterilen stoklar kontrol edilmektedir⁶⁰⁰. Fiili envanter tekniğinin hukuki dayanağı VUK m. 134/f.2⁶⁰¹’dir.

İşletmenin fiili envanter değerleri ile kaydi envanter değerlerinin aynı çıkması halinde bir sorun bulunmamaktadır. Ancak ikisi arasında farklılıklara rastlanması halinde söz konusu farklılıkların nedenlerinin tespit edilmesi, kayıtların fiili duruma

⁵⁹⁶ Köroğlu, s. 164.

⁵⁹⁷ Zeynullah Gider, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 352, Aralık 2010, s. 139.

⁵⁹⁸ Tekin, Çelikkaya, s. 207.

⁵⁹⁹ Tekin, Çelikkaya, s. 207.

⁶⁰⁰ Tekin, Çelikkaya, s. 207.

⁶⁰¹ “İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.”

göre düzeltilmesi ve vergi mevzuatı uyarınca matrahta gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir⁶⁰².

Fiili envanter neticesinde bulunan miktar, kaydi envanter neticesinde bulunan miktardan az ise mevcutlarda “sayım noksanı”; fazla ise “sayım fazlası” vardır. Bu durumda ilk olarak kayıtların fiili durumla uyumlaştırılması için sayım noksanlarının veya fazlalarının muhasebe kaydının yapılması gerekir. Sonraki aşamada ise bu noksan veya fazlalığın nedeni araştırılmalıdır. Belirtmek gerekir ki sayım noksanlarının nereden kaynaklandığının tespit edilememesi halinde bu noksanların vergi kanunları açısından gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sayım fazlalarının nedeninin bulunamaması halinde ise fazlalık gelir kaydedilerek dönem kârına yansıtılacaktır⁶⁰³.

Envanter farklılıklarının bir çok nedeni⁶⁰⁴ bulunmaktadır. İktisadi kıymetlerin bulunması gereken yerde bulunmaması dolayısıyla sayılamaması veya başka bir grup içerisinde fazladan sayılması; iktisadi kıymetlerin işletme sahipleri veya personelinin kişisel ihtiyaçları için kullanılmasına, temsil giderleri kapsamında hediye olarak verilmesine ya da pazarlama politikası sonucunda promosyon olarak dağıtılmasına rağmen bu işlemlerin kayıtlara yansıtılmamış olması gibi nedenler söz konusu olabilmektedir. Bunların yanı sıra, alış ve satış kayıtlarının defterlere eksik yansıtılması veya hiç yansıtılmaması; yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ile kırılma, bozulma, çürüme, paslanma gibi olağan riskler (kıymeti düşen mallar)⁶⁰⁵; hırsızlık veya kaybolma gibi nedenlerden doğan fiili eksilmeler⁶⁰⁶ ve firenden kaynaklanan envanter farkları⁶⁰⁷ gibi sebepler söz konusu olabilmektedir.

⁶⁰² Gider, s. 139-140.; Köroğlu, s. 164.; Belge, s. 121.; Ali Gümüş, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 364, Aralık 2011, s. 112-113.

⁶⁰³ Gider, s. 140.; Gümüş, s. 113.; Köroğlu, s. 165.; Belge, s. 122.

⁶⁰⁴ Gider, s. 142-147.; Gümüş, s. 115-120.; Köroğlu, s. 166-170.; Belge, s. 123-127.

⁶⁰⁵ Bu mallar, VUK m. 267 çerçevesinde takdir komisyonu tarafından takdir edilecek emsal bedeliyle değerlendirilecek ve eksik tutar stoklarından çıkarılarak dönem zararına aktarılacaktır. Köroğlu, s. 166. VUK m. 278’de belirtilen haller haricinde, emtia kayıpları sermayede meydana gelen azalma olarak tanımlanmaktadır. Gider, s. 143.

⁶⁰⁶ Hırsızlık olayının kanıtlanıp kanıtlanamaması burada önem arz etmektedir. Eğer hırsızlık, polis kayıtları vb. yöntemlerle kanıtlanabiliyorsa çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir. Kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara yapılmış satış gibi işlem görmesi ve bu işlemle ilgili olarak KDV hesaplanması gerekmektedir. Gider, s. 143.; Belge, s. 125.

⁶⁰⁷ Farklılığın malın üretimi veya stoklanması aşamasında ticari teamüllere uygun oranda bir fire nedeniyle meydana geldiği belirlendiyse problem bulunmamaktadır. Ancak olağanüstü oranda bir fire söz konusuysa ve nedeni kanaat verici vesikalarla kanıtlanamıyorsa, bu malların yıl içinde satıldığı ve bedellerinin deftere geçirilmediği eleştirisi ortaya çıkacaktır. Gider, s. 144.

Envanter farklılıklarının hukuken kabul edilen nedenlerle gerçekleştiğinin yükümlü tarafından inandırıcı delillerle ortaya konulamaması halinde aradaki fark açıktan yapılan satış miktarı olarak kabul edilmekte ve matrah farkı olarak dikkate alınmaktadır⁶⁰⁸. Nitekim Danıştay kararları⁶⁰⁹ da bunu desteklemektedir. Bu tür durumlarda matraha eklenecek tutarın tespitinde “ortalama satış fiyatı” dikkate alınmaktadır⁶¹⁰.

3.7.2. Randıman İncelemesi

Türk Dil Kurumu’nun “verim” olarak tanımladığı⁶¹¹ “randıman” kelimesi, yapılan bir iş ya da çalıştırılan bir eşya neticesinde elde edilen sonuç anlamına gelmektedir.

Vergi incelemelerinde ise randıman, mal ve hizmet üretim işletmelerinin verimliliklerinin araştırılarak, işletmelerin kayıtlarında yer alan üretim miktarı ve sonucu ile gerçekte olması gereken miktarın ve sonuçların karşılaştırılmasıdır⁶¹².

⁶⁰⁸ Tekin, Çelikkaya, s. 208.

⁶⁰⁹ “..., emtia envanterine dahil edilen kıymetlerden bir veya birkaçında cins veya miktar bakımından noksanlık saptanması, ilgililerin dönem kazançlarının gerçeğe uygun belirlenmediğine ilişkin delil bulunduğunu gösterir. Envanterden saptanan bu noksanlığın, yükümlüler tarafından hukuken geçerli nedenlerle açıklanabilmesi gerekir. Bu yolda yeterli açıklama yapılamaması, noksanlık matraha alınmak suretiyle ilgilinin re'sen vergilendirilmesini gerektirir. Bu nedenle, sondaj yöntemiyle birkaç emtiada noksanlık bulunması halinde, re'sen vergilendirme yapılamayacağı kabulü hukuka uygun düşmemiştir,...” T.C. Danıştay VDDGK, T. 16.06.2005, E. 2005/71, K. 2005/155.

T.C. Danıştay 4. D., T. 21.06.1971, E.1970/7555, K. 1971/5174 sayılı kararında, kayıp emtianın ispatının gerektiği, 2.490 kg demir satışının kayıtlara intikal ettirilmediği ve ödevlinin ihtilafa konu demirlerin nakil sırasında kaybolduğu yolundaki iddiasını belgelendiremediği için salınan vergi ve kesilen kusur cezasını tasdik eden Temyiz Komisyonu kararının isabetli olduğu belirtilmiştir. Gider, s. 145.

⁶¹⁰ “İstem, akaryakıt ticareti ile uğraşan yükümlü şirketin işyerinde fiil ve kaydi envanter sonucunda bir kısım hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakıldığının tespiti üzerine düzenlenen rapora dayanılarak 1997 Kasım dönemi için tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen ağır kusur ve özel usulsüzlük cezalarının terkin istemiyle açılan davayı kısmen kabul ederek katma değer vergisini tadilen onayan, ağır kusur cezasını kusur cezasına çeviren, özel usulsüzlük cezasını da terkin eden Vergi Mahkemesi kararının Vergi Dairesi Müdürlüğüne bozulmasına ilişkin bulunmaktadır.

Benzer olaylarda Dairemizce; yükümlü şirketin defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılmasına, her emtia için litre cinsinden emtia dengesinin kurulmasına, Petrol Ofisi Anonim Şirketince saptanan fire oranlarının uygulanması suretiyle belgesiz alış ve satış bulunup bulunmadığının saptanmasına, belgesiz satış yapıldığının tespiti halinde emtia cinslerine göre 1997 yılı ortalama satış fiyatları uygulanarak kayıtdışı hasılatın hesaplanmasına, uygulamada akaryakıt satışlarında benzin faturası yerine motorin faturası kesildiğinin bilinmesi karşısında satış faturaları düzenlenirken akaryakıt cinslerinde karışıklık yapılmış olabileceği ve bunların birbirinden mahsubunun yapılması gerektiğinin göz önüne alınmasına karar verilmektedir.” T.C. Danıştay 9. D., T. 29.03.2000, E. 1999/2673, K. 2000/1006.

⁶¹¹ TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr/>, (e.t. 01.09.2021).

⁶¹² Ersan Öz, Mehmet Yolcu, “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Denetim**, Sakarya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Edt: Fatih Savaşan vd., Sakarya, 2016, s. 67.

Hasılat ve gider kalemlerinin gerçek miktarlarını belirlemek amacıyla üretilen miktar ve kullanılan hammadde miktarlarının denetlendiği bu metotta bulunan farka “randıman farkı”⁶¹³ denilmektedir.

Yürütülen vergi incelemesinde işletmenin üretim ve hasılatının gerçekte olması beklenenden daha düşük olduğunun fark edilmesi halinde bu durum aradaki fark kadar hasılatın gizlendiği anlamına gelebilmektedir. İşletmenin üretim ve hasılatının gerçekte olması beklenenden çok daha yüksek bulunması halinde ise sahte belge düzenleme veya başkaca kanuna aykırı fiillerin varlığı konusunda kuşku oluşacaktır⁶¹⁴.

Randıman incelemesi VUK’da doğrudan düzenlenmemiştir⁶¹⁵ ancak bu yöntemin hukuki dayanağını VUK m. 3/B ⁶¹⁶’nin oluşturduğu kabul edilmektedir. Bu madde ile getirilen “hayatın olağan akışı karinesi”⁶¹⁷ gereği iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durumun iddiasını ispat yükü, bunu ileri sürene aittir. Bu bağlamda kullanılan delil toplama tekniklerinden birini de randıman incelemeleri oluşturmaktadır⁶¹⁸. Bir üretimin standart ölçülere göre fire vermesi ve randıman oranının buna göre tespiti “teknik gereklilik” kısmını teşkil etmekte; firenin daha yüksek olduğunun ve randımanın da bu nedenle düştüğünün iddia edilmesi halinde, neden firenin fazla çıktığının ispatı iddia edene ait olmaktadır⁶¹⁹.

⁶¹³ Hasan Kurt, “Randıman Farkları İçin Re’sen Tarhiyat Yapılamayacak Mı?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 194, Ekim 1997, s. 12.

⁶¹⁴ İşletmeler ağıktan satış yaparak daha az vergi ödemek için genellikle randıman oranlarını olduğundan daha az göstermeye çalışmaktadırlar. En büyük örneğini hayali ihracat yapan işletmelerin teşkil ettiği grup ise randıman oranlarını olduğundan daha fazla göstermeye çalışmaktadır. Bu tarz işletmeler gerçekte üretim ve/veya ihracat yapmadıkları halde KDV iadesi, teşvik veya destekleme ödemesi almak ya da kredi temin etmek için küçük bir iş yeri kiralayıp, birkaç makine koyarak normal üretim yapıyormuş gibi izlenim yaratmakta ve kapasitelerinin çok üzerinde ihracat işlemleri gerçekleştirmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Öz, Yolcu, s. 67-68.

⁶¹⁵ Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 255, Aralık 2009, s. 155.

⁶¹⁶ “Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat: **Madde 3** – (Değişik: 30/12/1980-2365/1 md.)

...
B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

⁶¹⁷ Saban, s. 553 vd.

⁶¹⁸ Ali Çelikkaya, “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 78, Kasım-Aralık 2006, s. 81.

⁶¹⁹ Eğer vergi dairesi teknik gereklilik olan firenin standart fire oranından daha düşük oranda meydana

Esas olarak randıman incelemesi mal üretimi yapan işletmelerde uygulama alanı bulmakta; incelenen işletmenin herhangi bir üretimi yoksa ve sadece emtia alım-satımı ile uğraşıyorsa randıman incelemesi yöntem olarak uygun düşmemektedir. Ancak mal üretiminin haricinde hizmet üretimi yapan işletmelerde de faaliyetin özelliğine göre randıman incelemesi yapılabilir⁶²⁰.

Randıman incelemelerinde mamul miktarından yola çıkılması ya da hammadde miktarından yola çıkılması şeklinde başlıca iki yöntem uygulanmaktadır. İlk yöntemde üretilen toplam mamul adedi mamul gramajı ile çarpılarak üretimden net olarak çıkması gereken mamul miktarı bulunmakta; bu miktar imalat aşamalarının her birindeki fire oranları dikkate alınarak söz konusu imalat için sarf edilmesi gereken hammadde miktarına ulaşılmaktadır. İkinci yöntemde ise hammadde miktarına fire oranları uygulanarak üretilmesi gereken mamul miktarına (kg, m, m³ vb. bazında) ulaşılmakta; fiilen üretilmiş mamul miktarı ile üretilmesi gereken mamul miktarının kıyaslanması suretiyle verimlilik test edilmektedir⁶²¹.

Randıman incelemesi yapılırken incelenen vergi türünün ilgili olduğu vergi kanunu hükümlerinin ve VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinin dikkate alınması; her vergilendirme döneminin randıman hesaplarının ayrı ayrı yapılarak dönem başı ve dönem sonu emtia miktarlarının, iadelerin, firelerin ve zayi olan malların miktarlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁶²². Ancak her şeyden önce incelenen işletmenin ve üretimin teknik özellikleri hakkında bilgi sahibi olunmalıdır⁶²³. Üretimde kullanılan hammaddeler, enerji sarfıyatı, işletmenin üretim teknolojisi ve bulunduğu bölge gibi faktörler de ayrıca hesaba katılmalıdır⁶²⁴.

Randıman ve fire oranlarının tespiti ayrıca önemlidir. Keza aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin arasında yapısal farklılıkların söz konusu olmadığı

geldiği iddiasındaysa bunu ispat etmelidir. Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 249, 250.

⁶²⁰ Örneğin soğuk hava deposu işletmeciliği yapan bir işletmenin kullandığı elektrik miktarı ile yıllık depolanan ürün miktarı arasında bir ilişki kurulabilmektedir. Öz, Yolcu, s. 70.

⁶²¹ Randıman incelemesinin sağlığı bakımından aynı ölçü birimlerinin kullanılması oldukça önemlidir. Ercan Alptekin, "Endüstriyel İşletmelerde Verimliliğin Vergisel Boyutu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 195, Kasım 1997, s. 102.; Çelikkaya, s. 90.; Tekin, Çelikkaya, s. 208, 209.

⁶²² Öz, Yolcu, s. 69.

Sağlanması gereken eşitlik "Dönem Başı Stok + İmalat + Satış İadesi = Satış + Dönem Sonu Stok" şeklindedir.

Bu eşitliğin sağ tarafının fazla çıkması halinde üretilmeyen malın satıldığı, sol tarafının fazla çıkması halinde ise imalatın bir kısmının belgesiz satıldığı sonucuna varılmaktadır. Tekin, Çelikkaya, s. 209.

⁶²³ Alptekin, s. 100.

⁶²⁴ Tayfun Beşe, "Randıman Oranları Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Değerlendirilebilir Mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 116, Nisan 1991, s. 23, 24.; Çelikkaya, s. 90.

hallerde dahi işletmelerin üyesi bulundukları meslek kuruluşlarınca farklı randıman ve fire oranları belirlenebilmektedir⁶²⁵. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)⁶²⁶, nun 56. maddesi⁶²⁷, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na (günümüzde HMB), “*belli iş ve sanat kolları itibariyle*” asgari randıman oranlarını tespit etme yetkisi vermektedir. HMB'nin fire ve randıman oranlarını ilgili tüm kurum ve kuruluşların görüşünü alarak tespit etmesi ve yükümlülerin haberdar olması için yayınlaması uygulama açısından oldukça yararlı olacaktır. Yükümlülerin de dayanak aldıkları fire oranlarına ilişkin Ticaret ve Sanayi Odası verilerini ve olağan dışı firenin söz konusu olması halinde takdir komisyonu kararlarını olası bir incelemede ibraz etmek üzere muhafaza etmeleri gerekmektedir⁶²⁸.

Randıman incelemesi neticesinde randıman farkı tespit edilmesi halinde bu farkın sebebi işletmenin yöneticileriyle birlikte araştırılmaktadır. Bu farklar kazancın gizlenmesine yönelik kasti işlemlerden kaynaklanabildiği gibi, işletmede ekonomik işlemlerin gereği gibi takip edilmemesi sebebiyle bazı verilerin kayıtlara eksik yansıtılması neticesinde sehven de ortaya çıkabilmektedir. Farkın nedeni tespit edildikten sonra, bu farklar oluştuğu kaynağa göre değerlendirilmektedir. Böylelikle aradaki fark ya maliyetlerden çıkarılmakta, ya stok değerlemesi yapılarak imal edilen mamulün maliyeti düşürülmekte ya da mamulün ortalama birim satış fiyatı dikkate alınarak satış hasılatına dahil edilmektedir⁶²⁹.

Randıman incelemesi neticesinde bulunan farkın vergi inceleme elemanına re'sen tarh yetkisi verip vermediğine ilişkin Danıştay'ın farklı yönde kararları bulunmaktadır⁶³⁰. Söz konusu kararlar toplu şekilde analiz edildiğinde

⁶²⁵ Beşe, s. 24.

⁶²⁶ (R.G.: 02.11.1984-18563).

⁶²⁷ “Asgari Randıman Oranları ve Birim Satış Bedelleri

Madde 56

1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı; imal ve inşaa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibariyle asgari randıman oranları tespit etmeye, alım - satım ve hizmet işlerinde ise asgari birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir.

2. Mükelleflerin Katma Değer Vergisi, bu oranlara ve birim satış bedellerine göre hesaplanacak Katma Değer Vergisinden aşağı olamaz.”

⁶²⁸ Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, s. 164.

⁶²⁹ Alptekin, s. 103.

⁶³⁰ “Yükümlü şirketin, yurt içinden satın aldığı canlı dana ve hazır taze ve donuk karkas dana eti ile yurt dışından başka şirketlerce getirilen hazır taze ve donuk karkas dana etini satın alarak bunları yurt içinde sattığı anlaşılmaktadır. Tüm alış miktarları kendi kayıtlarından tespit edilen -davacının faaliyetinin her şekli ile ilgili olarak çeşitli kuruluşlardan öğrenilen fire ve randıman oranlarının ortalaması dikkate alınarak satılması gereken et miktarı hesaplanıp bir kısım satışlarını kayıt dışı bıraktığı tespit edildiğinden randıman yoluyla bulunan matrah farkı üzerinden salınan verginin kusur cezalı olarak değiştirilmesi yolundaki ısrar hükmünde hukuka aykırılık görülmemiştir.” T.C. Danıştay VDDGK, T. 30.04.1999, E. 1998/284, K. 1999/253. Söz konusu kararın karşı oyunda “Olayda olduğu

anlaşılmaktadır ki randıman incelemesinin neticelerine dayanılarak re'sen tarhiyat yoluna başvurulması VUK m. 3/B, 30 ve 134 kapsamında mümkün olmakla birlikte bunun için matrah farkının açık ve net olarak ortaya konularak diğer delil ve tespitlerle desteklenmesi, seçilen yöntemin bilimsel ve incelenen sektör bakımından genel kabul görmüş esaslara dayanması, kullanılan verilerin yükümlülerin iddiaları ve açıklamaları da göz önünde bulundurularak sağlıklı bir şekilde incelenmesi, fire oranlarının sektör ve kullanılan teknolojiye uygun olarak saptanması şarttır⁶³¹. Aksi takdirde Danıştay, vergi idaresi tarafından yapılan hesaplamaların “tahmin ve kanaate dayalı” olduğu, randıman incelemelerinin tek başına re'sen tarh nedeni olarak sayılmadığı ve bulunan randıman farkının başkaca nedenlerle desteklenmeksizin yükümlülerin defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını göstermeyeceği gerekçeleriyle re'sen tarhiyat yoluna başvurulmasının yerinde olmadığına hükmetmektedir.

3.7.3. Karşıt İnceleme (Çapraz Kontrol)

Vergi incelemelerinin kaynak bakımından sınıflandırıldığı ayırimda olağanüstü incelemeler çerçevesinde bahsedilen “karşıt (çapraz) inceleme (kontrol)” aynı zamanda vergi incelemelerinde kullanılan bir tekniktir. Karşıt incelemede,

gibi çeşitli kuruluşlardan alınan ve aralarında büyük farklılıklar bulunan randıman oranlarının ortalaması alınarak yapılan hesaplama sonucunda bulunan rakam ile beyan edilen rakamın karşılaştırılması sonucunda ortaya fark çıkması durumunun tek başına defter ve belgelerin ihticaca salih bulunmadığının göstergesi olarak kabul edilmesinin vergi hukukunun kanunilik ilkesine aykırı olacağı açıktır. Bu yolla randıman hesabı uygulanabilecek her mükellefin defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını saptamak mümkündür.” şeklinde kanaatimizce isabetli bir gerekçe bulunmaktadır.

“Olayda toptan gıda maddeleri ticareti yapan yükümlünün alış ve satışlarının gerçek usulde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden ve onlara yapıldığı göz önüne alındığında karşıt inceleme yapılması gerekirken, işletmede satılan süt ve süt mamulleri türlerine göre maliyet bedellerine kar yüzdeleri uygulanarak, satılan emtianın % 20'sini oluşturan ithal maddelerinde ise karlılık oranının ortalama % 9 olduğunu belirten yükümlü ifadesi esas alınıp, farklı kar oranına tabi emtia miktarı gözardı edilerek % 9 kar oranının uygulanması suretiyle tahmin ve kanaata dayalı olarak matrah farkı hesaplandığı anlaşıldığından, davanın reddi yolundaki hüküm fıkrası hukuka uygun bulunmamıştır.” T.C. Danıştay VDDGK, T. 12.11.1999, E. 1999/100, K. 1999/473.

“Afyon Vergi Mahkemesi 31.10.2000 günlü ve E:2000/131, K:2000/134 sayılı kararıyla; ..., salt tüketilen elektrik enerjisinden hareketle hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşamayacağı, dolayısıyla, üretimin tüm unsurları ortaya konulmaksızın, sadece tüketilen elektrik enerjisinden hareketle hasılatın bir kısmının gizlendiği sonucuna varılarak, tesis edilen dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinde yasal isabet bulunmadığı, gerekçesiyle tarhiyatı kaldırmıştır.

... Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi kararın özet bölümünde yazılı Afyon Vergi Mahkemesinin 30.1.2004 günlü ve E:2004/27, K:2004/16 sayılı ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.” T.C. Danıştay VDDGK, T. 25.06.2004, E. 2004/59, K. 2004/63.

⁶³¹ Benzer görüş için bkz. Öz, Yolcu, s. 77.; Çelikkaya, s. 92, 93.; Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, s. 158, 159.

işletmelerin kayıtlarında rastlanan işlemlerin gerçekten de yapılıp yapılmadığının saptanabilmesi için yükümlünün ticari ilişkide bulunduğu kişi veya kuruluşların bilgisine başvurulmaktadır.

Karşıt inceleme, vergi kaçırmaya yönelik eylemlerin, sahte fatura kullanımı gibi gerçek hasılatı gizlemeye yönelik işlemlerin ve paravan firmaların tespitinde etkili bir yöntemdir. Ancak hangi hususların ve kayıtların karşıt incelemeye tabi tutulacağının düzgün tespit edilememesi halinde incelemede büyük zaman kaybına yol açma riski bulunmaktadır⁶³².

3.7.4. İşletmenin Mali Tablolarının Analizi

Muhasebenin en önemli işlevi, işletmeyle ilgili kişilere (işletme sahipleri, devlet, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer) işletme hakkında bilgi vererek onları aydınlatmak olup bu işlev yerine getirilirken işletmenin mali (finansal) tablolarından yararlanılmaktadır⁶³³.

Mali tablolar, muhasebe sistemi uyarınca kaydedilen ve raporlanan bilgilerin belirli zaman aralıklarıyla ilgililere sunulmasında araç vazifesi görmekte olup bilanço ve gelir tablosu gibi temel tablolardan ve satışların maliyeti tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu gibi ek tablolardan oluşmaktadır⁶³⁴.

Mali tablolarda gerçeğe aykırı durumlar hata ve hileden kaynaklanmaktadır. Hata; ihmal ve bilgisizlik gibi nedenlerden meydana gelmekte ve hilenin aksine kasıt barındırmamaktadır. Hile ise işletmenin finansal yapısını mevcut durumdan daha iyi ya da daha kötü durumda gösterme amacıyla yapılmakta olup daha az vergi ödemek, farklı kredi imkanları elde etmek gibi nedenlerle mali tablolarda hile yoluna başvurulmaktadır⁶³⁵. Yükümlüler dönem matrahlarını düşük saptamak için genellikle; satışların tamamını yasal defterlere kaydetmeyerek belgesiz mal alma ya da satma, fazla karşılık ayırma, düşük bedelle değerlendirme yapma, giderleri olduğundan fazla gösterme, gerçek dışı belge alma, örtülü sermaye koyma ve örtülü

⁶³² Tekin, Çelikkaya, s. 210.

⁶³³ Famil Şamiloğlu, "Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 56, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, s. 48, 53.

⁶³⁴ Şamiloğlu, s. 49.; Kazım Metin, "Vergi İncelemelerinde Mali Tablolar Analizi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 75, Kasım-Aralık 1994, s. 55, 56.

⁶³⁵ Gülşen Can, "Finansal Tablolarda Hile Denetimi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 452, Nisan 2019, s. 179, 181.

kazanç dağıtma gibi yollara başvurabilmektedir⁶³⁶.

Mali tablo analizi, amaçlarına göre; yönetim analizi, menkul değerlere yatırım analizi ve kredi analizi olarak üçe ayrılmaktadır⁶³⁷.

Etkin bir vergi incelemesinde de temel mali tablolar aracılığıyla işletmelerin kârlılığının, verimliliğinin ve performansının çeşitli açılardan ölçülebilmesi büyük öneme sahiptir. Mali tablo analiziyle işletmelerin mevcut dönem ve farklı dönemlerdeki performansları karşılaştırılabilmekte; işletmelerin faaliyet yürüttüğü sektörün ortalama oranlarıyla karşılaştırma yapılabilen ve vergi kayıp ve/veya kaçığının söz konusu olup olmadığı tespit edilebilmektedir⁶³⁸.

Nitekim mali analiz neticesinde tespit edilen firmanın satış ve kâr artışının yavaşlığı, kâr performansının düşüklüğü, aşırı borçlu gözükmesi, varlık ve kaynak kullanımında düşük etkinlik, öz sermaye yetersizliği, likidite durumunun bozukluğu gibi bulgular, firmada satışların kanuni defterlere yansıtılmadığı konusunda ipuçları verebilmektedir. Dolayısıyla mali tablo analizinden vergi incelemelerinde; incelenecek beyanname seçiminde, denetim esnasında üzerinde durularak derinleştirilecek noktaların saptanmasında, vergi kaybının ortaya çıkarılmasında ve/veya vergi kaybına ilişkin ekonomik karinelerin belirlenmesinde yararlanılması mümkündür⁶³⁹.

Uygulamada kullanılan mali analiz teknikleri temel olarak dört ana grup altında tasnif edilmektedir. *Karşılaştırmalı (yatay) analiz* tekniği; bir işletmenin iki veya daha fazla dönemine ilişkin mali tablolarının birbirini izleyen dönemler bakımından karşılaştırmalı olarak incelenmesine ve tablolarda yer alan kalemlerden zaman içerisinde önemli değişiklik gösterenlerin tespit edilerek değerlendirilmesine dayanmaktadır. *Yüzde (dikey yüzdeler)* yöntemi ile analizde; mali tablolarda yer alan kalemlerden her birinin hem bağlı olduğu grup içindeki payı hem de mali tablonun bütünü içindeki payı yüzde olarak bulunarak hesaplanmaktadır. *Eğilim yüzdeleri (trend analizi)* yönteminde; işletmede her yönüyle normal olarak değerlendirilen bir

⁶³⁶ Metin, “Vergi İncelemelerinde Mali Tablolar Analizi”, s. 55.

⁶³⁷ Öztin Akgüç, “Çağdaş Vergi Denetiminde Finansal Analiz”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 118, Haziran 1991, s. 3.

⁶³⁸ Şamiloğlu, s. 55-56.

⁶³⁹ Ekonomik karinelerin belirlenebilmesi için, sektöre ilişkin tipik oranların emsallerinin belirlenmesi gerekmektedir. İncelemeye alınırken de genellikle oranları tipik oranlardan büyük ölçüde olumsuz sapma gösteren işletmelerin beyannamelerine öncelik verilmektedir. Akgüç, s. 5.

yıl baz alınmakta ve bu yıla ait kalemlerin tutarı “100” olarak kabul edilmekte; ardından izleyen dönemlerde aynı tür kalemlerin baz yılına göre yüzdelik değişimleri hesaplanmaktadır. En yaygın kullanılan teknik olan *rasyo (oran) analizinde* ise işletmelerin mali tablolarında yer alan kalemler arasında mukayeseler yapılmaktadır. En çok kullanılan rasyo grupları; likidite durumunun analizinde kullanılan oranlar, finansal yapının analizinde kullanılan oranlar, çalışma (faaliyet) durumunun analizinde kullanılan oranlar ve karlılık durumunun analizinde kullanılan oranlardır⁶⁴⁰.

Vergi incelemelerinde de genellikle rasyo analizinden yararlanılmakta; sektörler itibarıyla firmaların mali tabloları bilgisayara girilerek beyanname seçiminde esas alınacak oranlar belirlenmekte ve tipik oranlardan sapma gösteren firmaların beyannameleri öncelikle incelemeye alınmaktadır⁶⁴¹.

Mali tabloların analizi esnasında çok sayıda oran kullanımından kaçınılarak analizin amacına uygun oranların tespit edilmesi; oranlar yorumlanırken salt matematiksel sonuçlara bağlı kalınmayarak firmayı etkileyen dış faktörlerin, ekonomide meydana gelen konjonktürel ve mevsimlik hareketlerin, enflasyon ve diğer yapısal etkilerin, rakip işletmeler ile firmanın içinde bulunduğu sektörün göz önünde bulundurulması, yanıltıcı sonuçlardan kaçınılması bakımından bir gerekliliktir⁶⁴².

Mali tabloların analizi tekniğini kullanacak denetim elemanlarının mali tablolara hakim ve vergi incelemesi konusunda tecrübeli olmaları gerekmektedir. Vergi inceleme elemanlarının mali tablo analizini iyi şekilde bilmeleri ve bu tablolardan etkin şekilde yararlanmaları, incelemede zaman kazanılmasına, denetim maliyetlerinin düşürülmesine ve daha fazla denetim yapılmasına fayda sağlayacaktır⁶⁴³.

⁶⁴⁰ Hasan Yalçın, “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190, Haziran 1997, s. 82, 83.; Metin, “Vergi İncelemelerinde Mali Tablolar Analizi”, s. 56-61.

⁶⁴¹ Tekin, Çelikkaya, s. 211.

⁶⁴² Fikret Göksu, Maruf Seziş, “Mali Tablolar Analizi ve Yararları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 99, Aralık 1996, s. 18, 19.; Şamiloğlu, s. 55.

⁶⁴³ Yalçın, s. 84, 89.; Şamiloğlu, s. 56.

3.8. Vergi İnceleme Sonuçlarına Karşı Başvuru Yolları

Vergi incelemesi neticesinde vergi tarhı yapılması ve/veya vergi cezasının kesilmesi halinde yükümlünün vergi idaresi ile uzlaşma yoluna başvurması, VUK m. 376 hükümleri uyarınca cezada indirim talep etmesi ya da Vergi Mahkemeleri nezdinde dava açması mümkündür. Ancak yükümlü tarafından bu yollardan birinin tercih edilmesi gerekmektedir. Zira cezalarda indirim ve uzlaşma müesseseleri ile amaçlanan, yükümlü ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan çözüme kavuşturulmasıdır. Ayrıca VUK Ek m. 9⁶⁴⁴ uyarınca uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında cezada indirim hükümlerinin; cezada indirim uygulanan hallerde ise uzlaşma hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

İnceleme neticesinde yükümlünün VUK m. 371’de düzenlenmiş olan “pişmanlık ve ıslah” müessesesine başvurması ise mümkün değildir. Zira hükmüne göre pişmanlık ve ıslahtan yararlanılabilmesi için yükümlünün haber verme dilekçesini, haber verdiği olayla ilgili vergi türüne ilişkin kendisi nezdinde vergi incelemesine başlanan veya olayın ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği tarihten önce sunmuş olması ve bu dilekçenin resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir.

Yükümlü uzlaşma, cezada indirim veya dava açma yollarından birine, vergi/ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğ edildiği tarihi takip eden günden itibaren “30 gün” içerisinde başvurmak zorundadır. Başvurmadığı takdirde ihbarnameye konu vergi ve/veya cezalar tahakkuk etmektedir. Bu durumda VUK m. 112 gereği taksit zamanından önce tahakkuk etmiş borçların taksit süreleri içinde; taksit zamanı geçtikten sonra tahakkuk etmiş borçların ise tahakkuk tarihinden itibaren “1 ay” içinde ödenmesi gerekmektedir.

3.8.1. Uzlaşma

Uzlaşma, “*vergi idaresinin, ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezalarının* (artık ayrıca 5.000 TL’yi aşan

⁶⁴⁴ “Uzlaşma ve cezalarda indirim:

Ek Madde 9 – (Ek: 19/2/1963-205/22 md.)

Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı madde hükümleri; hakkında 376 ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376 ncı maddenin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.”

usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının⁶⁴⁵) *tahakkuk edecek miktarları konusunda, mükelleflerle kanunda belirtilen koşullar dahilinde anlaşması yoluyla vergi alacağının zam ve cezaları ile birlikte kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan bir vergi hukuku kurumu*”⁶⁴⁶ olarak tanımlanabilir. Bir anlamda idare ile yükümlü arasında geçen pazarlık neticesinde “idari sözleşme” niteliğinde bir işlem ile kamu alacağından feragat edilmekte ve uyuşmazlığa son verilmektedir⁶⁴⁷.

Uzlaşmanın temel amaçları; kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsilinin sağlanarak hazineye intikal etme süresinin kısaltılması; yükümlü ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın barışçıl şekilde kesin ve kısa yoldan çözümlenmesi, yargı makamlarının iş yükünün hafifletilmesi ve yükümlülerin vergiye karşı direncinin azaltılması olarak sayılabilir⁶⁴⁸. Ancak hukuk teorisi bakımından uzlaşma kurumunun vergide anayasal eşitlik ilkesini zedelemeye müsait olduğu, verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmadığı ve idarenin takdir yetkisini genişlettiği yönünde eleştiriler de mevcuttur⁶⁴⁹.

Uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma müesseseleri VUK 4. kitap, 3. kısım, 3. bölüm altında düzenlenmektedir. Ayrıca Kanun tarafından verilen yetki ile çıkarılmış “Uzlaşma Yönetmeliği”⁶⁵⁰ ve “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği”⁶⁵¹ ile uzlaşmaya ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Yükümlüler vergi incelemesi neticesinde yapılan tarhiyatın ardından uzlaşma yoluna başvurma hakkına sahip oldukları gibi aynı zamanda daha evvelden tarhiyat öncesi uzlaşmaya da başvurabilmektedirler. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulması ve uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde tarhiyattan sonra uzlaşma hakkı bulunmamaktadır (VUK, Ek m. 11/f.3).

⁶⁴⁵ Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilere ve bu vergilere ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezalarına ilaveten “5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında” da uzlaşmayı mümkün kılan değişiklik 7338 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmiştir. Değişiklikle ayrıca “Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.” cümlesi düzenlemeye eklenmiştir.

⁶⁴⁶ Oktar, s. 158.

⁶⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 170, 171.; Kaneti, s. 263.

⁶⁴⁸ Özhan Uluatam, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Ankara: Seçkin Yayınevi, Ekim 1995, s. 235.; Kaneti, s. 263.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 170.; Oktar, s. 159.

⁶⁴⁹ İdarenin takdiri olarak cezadan vazgeçebiliyor olmasının ayrıca, vergi suç ve cezalarının esasen idari kabahat ve idari yaptırım oldukları görüşüne ağırlık kazandırdığı savunulmaktadır. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 171.

⁶⁵⁰ (R.G.: 03.02.1999-23600).

⁶⁵¹ (R.G.: 31.10.2011-28101).

Gerek uzlaşma yolu gerekse tarhiyat öncesi uzlaşma yolu VUK m. 359’da düzenlenen kaçakçılık suçları dolayısıyla tarh edilen vergilere ve kesilen vergi ziyai cezalarına kapalıdır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ise 5.000 TL tutarını aşmaları halinde (7338 sayılı Kanun değişiklikleri uyarınca) uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır. Düzenlemeye göre bu cezaların tespitinde, “*cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı*” dikkate alınacaktır.

Uzlaşma yoluna başvurulması VUK’a göre dört halden birinin bulunmasına bağlıdır (Ek m.1). Bu haller; vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması, VUK m. 369’da yazılı yanılma halleri⁶⁵², VUK m. 116, 117 ve 118’de düzenlenen vergi hataları ile her türlü maddi hata ve yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılıklarının bulunduğu ileri sürülmesi şeklinde sayılabilir. Uzlaşma talebinin bu nedenlerden birine dayandırılması ve başvurunun vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir.

Uzlaşmaya konu olan verginin matrah farkları itibarıyla bölünebilmesi şartıyla kısmi uzlaşma yapılması da mümkündür. Kısmi uzlaşmada uzlaşma, toplam matrah farkının ilgili bölümüne isabet eden vergi kısmı için yapılmaktadır⁶⁵³. Böylelikle, birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan yükümlünün, nedenlerden birine itiraz edip diğerini kabul etmesi durumu çözüme kavuşturulmuştur⁶⁵⁴.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması halinde yükümlünün tekrar uzlaşma talebinde bulunma hakkı bulunmamaktadır. Ancak “uzlaşmanın vaki

⁶⁵² “Yanılma ve görüş değişikliği:

Madde 369 – (Değişik: 23/7/2010-6009/14 md.)

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.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

⁶⁵³ Eskiden tarhiyat öncesi uzlaşmada kısmi uzlaşma mümkün olduğu halde Uzlaşma Yönetmeliği’nin 7. maddesinde bulunan “Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.” cümlesi nedeniyle tarhiyat sonrasında kısmi uzlaşma vergi idaresi tarafından kabul edilmemektedir. Söz konusu hüküm, Danıştay 4. Dairesi’nin T. 14.06.2000, E. 1999/5635, K. 2000/2810 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Mevzuatta tarhiyat sonrasında kısmi uzlaşma yapılmasını sınırlayan başkaca bir hüküm olmadığı için bahsi geçen hükmün iptali sonrasında tarhiyat sonrası uzlaşmada da kısmi uzlaşma uygulanır hale gelmiştir.

⁶⁵⁴ Tekin, Çelikkaya, s. 215, dn. 348.

olmadığına dair tutanak” düzenlenirken bu tutanağa idarenin nihai teklifi yazılmakta ve yükümlünün dava açma süresinin sonuna kadar bu teklifi kabul etme imkânı bulunmaktadır.

Yükümlü dilediği takdirde uzlaşma görüşmelerinde, bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilciyi ve 3568 sayılı Kanuna⁶⁵⁵ göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunu (serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir) bulundurabilmektedir. Bu kişiler toplantıda görüş açıklayabilir iseler de temsil yetkileri bulunmadığı için uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar (Uzlaşma Yönetmeliği, m.10/f.5). Yükümlünün kendini temsil ettirmek istemesi halinde “uzlaşma yetkisi”ni barındıran bir vekaletname ile yetki vermesi gerekmektedir. Sadece yükümlünün özel yetkili resmi vekaletini haiz vekilin yükümlüyü temsil yetkisi bulunmaktadır.

Tutulan uzlaşma tutanakları kesindir ve gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmektedir. Uzlaşma gerçekleştiği takdirde yükümlü üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz (VUK, Ek m. 6). Yükümlü, uzlaşmaya konu vergi ve/veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmış ise; vergi mahkemeleri uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasını bekleyecektir. Uzlaşmanın vaki olmaması (gerçekleşmemesi) halinde davanın görülmesine devam edilecektir. Dava, mahkeme tarafından uzlaşma işlemi sonuca bağlanmadan incelenir ve karara bağlanırsa, bu karar hükümsüz sayılmaktadır (VUK, Ek m. 7/f.2).

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde yükümlünün uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren dava açma hakkı bulunmaktadır. Tebliğ tarihinde dava açma süresinin dolmasına 15 günden daha fazla süre var ise dava bu süre içerisinde açılabilir. Tebliğ tarihinde dava açma süresi dolmuş veya 15 günden az süre kalmış ise dava açılacak süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren “15 gün” olarak belirlenmektedir (VUK, Ek m. 7/f.4).

Uzlaşmanın vaki olması halinde ödeme zamanı, uzlaşmaya konu vergi ve cezaların kanuni ödeme zamanlarına göre değişiklik göstermektedir. Ödemenin, uzlaşma tutanağı ilgili ödeme zamanlarından önce tebliğ edildiyse kanuni ödeme zamanında; ödeme zamanları kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edildiyse

⁶⁵⁵ “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, (R.G.: 13.06.1989-20194).

uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde (VUK, Ek m. 8), gecikme faizi ile birlikte yapılması gerekmektedir. Uzlaşılan vergi aslına işletilecek olan gecikme faizi VUK m. 112 uyarınca, ilgili verginin kendi kanununda belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Eğer üzerinde uzlaşılan vergi, uzlaşma sona ermeden ödenmiş ise bu durumda gecikme faizinin normal vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre için işletilmesi gerekmektedir⁶⁵⁶.

Uzlaşılan vergi ve/veya cezaların vadesinde ödenmemesi halinde uzlaşma yine de geçerli olmakta; ceza indirim ve pişmanlık hükümlerinin aksine yararlanma hakkı kaybedilmemektedir. Bu durumda ortaya vadesinde ödenmeyen bir amme alacağı çıkacağı için alacağın gecikme zammı da hesaba katılarak 6183 s. AATUHK hükümleri uyarınca takip ve tahsili yapılacaktır⁶⁵⁷.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde ise ödeme zamanının belirlenmesinde dava açılıp açılmadığı ve kanun yolunda yürütmenin durdurulması kararının mevcudiyeti etkili olmaktadır. Bu durumda VUK Ek m. 8/f. 2 gereği, VUK m.112 ve m. 368⁶⁵⁸ ile İYUK m. 27 göz önünde bulundurulmaktadır.

Uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında, cezada indirimin düzenlendiği VUK m. 376 hükümleri; hakkında cezada indirim hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için ise uzlaşma hükümleri uygulanamamaktadır. Ancak yükümlü, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek cezada indirim hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkına sahiptir (VUK, Ek m. 9).

Uzlaşmanın ardından yükümlünün tekrar vergi incelemesine alınarak uzlaşılan aynı hususlar üzerinden tarhiyata ve cezaya maruz bırakılmaması gerekmektedir. Her ne kadar evvelce inceleme yapılması yeniden inceleme yapılarak

⁶⁵⁶ “Uzlaşılan vergilerin uzlaşma tutanağının düzenlenmesinden önce ödenmesi nedeniyle normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar olan süre için gecikme faizi hesaplanması gerektiğinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizi hesaplanmasında yasal isabet bulunmamaktadır.” T.C. Danıştay 3. D., T. 17.06.1998, E. 1997/1883, K. 1998/2377. Şin, s. 241.

⁶⁵⁷ Şin, s. 242.; Ceyhan İnaltong, “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, Kasım 2012, s. 39.

⁶⁵⁸ “Vergi cezalarının ödenme zamanı:

Madde 368 – (Değişik: 23/6/1982-2686/41 md.)

Vergi Cezaları:

1. Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;

2. Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden:

Başlayarak bir ay içinde ödenir.”

tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmese de, uzlaşmaya varılan konularla ilgili yeniden inceleme yapılması gerek VUK Ek m. 6’da belirtilen uzlaşmanın kesinliği hükmüne gerekse idari bir sözleşme niteliğindeki uzlaşmanın gereği olan ahde vefa ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Şüphesiz ki uzlaşılan konudan farklı hususların tespiti halinde inceleme ve tarhiyatın ikmali mümkündür⁶⁵⁹. Danıştay da vermiş olduğu bir VDDK kararında⁶⁶⁰ aynı görüşü dile getirmektedir.

Vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki toplam uyuşmazlıkların yaklaşık %90’ında uzlaşma yöntemlerine başvurulduğu; uyuşmazlıkların %10’unda ise doğrudan yargı yoluna başvurulduğu gözlemlenmektedir⁶⁶¹. Uzlaşma taleplerinin %85-90 civarında olan büyük çoğunluğu uzlaşma ile sonuçlanmaktadır⁶⁶².

Uzlaşma Yönetmeliği’nin 6. maddesinde “vergi dairesi uzlaşma komisyonları”nın, “defterdarlık uzlaşma komisyonu”nun, “vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu”nun, “vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu”nun ve “Merkezi Uzlaşma Komisyonu”nun teşkili düzenlenmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu, mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulmuştur. HMB, komisyonların uzlaşabilecekleri vergi miktarının üst sınırını belirlemeye yetkili olup bu yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır⁶⁶³.

Her ne kadar mahalli uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri üst sınır belli ise de, uzlaşma neticesinde vergi aslı ve ceza miktarının ne oranda düşürülebileceği belli değildir. Bu hususta takdir yetkisinin uzlaşma komisyonlarına bırakılması, farklı

⁶⁵⁹ İnaltong, s. 39, 40.

⁶⁶⁰ “... Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğindedir. Uzlaşma, uzlaşmaya konu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle ortadan kaldıracağı için yukarıda açıklanan maddede de öngörüldüğü üzere uzlaşmada taraf olan idare, söz konusu matrahın miktarı konusunda uyuşmazlık yaratamayacaktır.

Ancak bu hususun, aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırdığı düşünülemez.” T.C. Danıştay VDDK, T. 13.06.2003, E. 2002/592, K. 2003/333.

⁶⁶¹ İnaltong, s. 56.

⁶⁶² İbrahim Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, Haziran 2006, s. 173.

⁶⁶³ Uzlaşma ve yetki sınırlarına ilişkin çıkarılmış genel tebliğler; 352 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G.: 15.11.2005-25994), 356 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G.: 23.02.2006-26089), 360 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G.: 11.07.2006-26225), 372 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G.: 10.05.2007-26518) ve 393 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (R.G.: 29.12.2009-27447)’dir. 393 Sıra No’lu Tebliğ’e göre, “... Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırı 3.000.000.-TL olarak belirlenmiştir.”

uzlaşma komisyonlarında (hatta bazen aynı uzlaşma komisyonunda dahi), uzlaşılan vergi ve ceza oranlarının farklı olmasına sebebiyet vermektedir⁶⁶⁴.

Uzlaşmada idarenin genel eğilimi vergi aslının tamamını almak ve vergi cezalarının bir bölümünü silmek yönündedir. Somut duruma göre vergi aslında da indirimlerin yapıldığı gözlemlense de esasen daha büyük indirimler vergi cezalarına uygulanmaktadır⁶⁶⁵. Nitekim uzlaşma sağlanan durumlarda vergi asılları %30-40'lar civarında, cezalar ise %90 civarında indirime uğramaktadır⁶⁶⁶.

Uzlaşma müessesesinin faydalarına karşın pek çok açıdan da sakıncalarının bulunduğu uygulamada ve doktrinde dile getirilmektedir. Türkiye’de uygulanmakta olan uzlaşma kurumu esasen Almanya’dan örnek alınmış; ancak bu uygulama Almanya’da Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977 yılında kaldırılmıştır. Fransa uygulamasına bakıldığında ise Türk uygulamasının aksine vergi aslının uzlaşmaya konu olmasının ağır şartlara bağlandığı; dolaylı vergilerin ise hiçbir şekilde uzlaşmaya tabi olmadığı göze çarpmaktadır⁶⁶⁷.

Türk uygulamasında cezanın tamamına yakınının düşülmesi, dolaylı vergilerin de uzlaşmaya konu olması, vergi aslında indirim yapılabilmesi, özellikle Merkezi Uzlaşma Komisyonu’nun çok yüksek tutarlarda dahi indirim yapma yetkisinin olması, uzlaşma konusunda idareye çok geniş takdir hakkı tanındığının ve yeterli miktarda objektif kriter bulunmadığının bir göstergesidir. Ayrıca tarh edilen bir verginin idareye tanınan takdir yetkisi ile alınmaktan vazgeçilebilmesinin başta Anayasa’da yer alan verginin kanuniliği ilkesi ile suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olduğu; her bakımdan eşit durumda iki yükümlüden birinin uzlaşarak daha az miktarda vergi ödemesine karşın diğerinin uzlaşma yoluna başvurmaması, uzlaşmaması veya daha fazla bir miktar üzerinden uzlaşmasının eşitlik ilkesi ve vergi adaleti ilkesi ile çatışarak haksız rekabete yol açtığı; vergileme yetkisinin pazarlık konusu haline getirilmesi neticesinde uzlaşmanın devletin egemenlik gücünü zayıflatığı ve vergi inceleme elemanlarının çalışma motivasyonları üzerinde olumsuz etki doğurduğu; uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılık gücünü azaltması

⁶⁶⁴ Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, s. 171.

⁶⁶⁵ İnaltong, s. 56.

⁶⁶⁶ Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, s. 173.

⁶⁶⁷ Cuma Adibeş, İsmail Akkurt, “Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir? (Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 314, Kasım 2014, s. 59.; Yılmaz Budak, “Uzlaşma Kişiye Özel Vergi Affı(mı)dır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 304, Aralık 2006, s. 15.

neticesinde bir yandan kayıt dışılığa zemin hazırladığı, diğer yandan ise vergisini zamanında ve tam ödeyen yükümlüler bakımından vergiye uyumu engellediği; esasen tüketiciden tahsil edilen dolaylı vergilerin uzlaşma kapsamında olmasının adaletsizliğe yol açtığı; idareye tanınan geniş takdir hakkı neticesinde uzlaşma müessesesinin etkinliğini kaybettiği ve mevcut haliyle kişiye özel vergi affı niteliğine büründüğü dile getirilmektedir⁶⁶⁸.

3.8.2. Cezada İndirim

Cezada indirim müessesesi, yükümlüler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan kısa yoldan çözümlenmesi amacıyla, kanunda belirtilen şartlar ve oranlar dahilinde vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim fırsatı tanınarak yükümlülerin ödeme yapmaya teşvik edilmesidir.

Uzlaşma müessesesi ile benzer amaca sahip olan cezada indirimin uzlaşmadan farklı pek çok yönü bulunmaktadır. Öncelikle adından da anlaşılacağı üzere “cezada indirim”, uzlaşmanın aksine vergi aslına uygulanmamaktadır. İkincisi ise uzlaşmada uygulanacak indirim oranları tamamen uzlaşma komisyonlarının takdirine bırakılmış iken, cezada indirimde bu oranlar kanunla belirlenmektedir. Kaçakçılık suçları kapsamında kesilen cezalar uzlaşmanın kapsamının dışında kalmaktayken; cezada indirimde böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. Uzlaşmada uzlaşılan tutarın ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun’a göre kamu alacağının takibi yapılmakta ancak uzlaşma hükümsüz hale gelmemektedir. Cezada indirimde ise ödeneceği belirtilen vergi ve cezaların kanunda belirtilen sürede ödenmemesi halinde yükümlülerin cezada indirim müessesesinden faydalanma imkanı ortadan kalkmaktadır.

⁶⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 171.; Adıbeş, Akkurt, s. 57-59.; Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, s. 169- 173.; Yılmaz Budak, “Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır”, s. 17-20.; Yılmaz Budak, “Uzlaşmanın Yozlaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 346, Haziran 2010, s. 23, 24.; Erhan Coşkun, “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 370, Temmuz 2019, s. 65.; Ahmet Ozansoy, “Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002, s. 37-41.

Cezada indirim VUK m. 376'da⁶⁶⁹ düzenlenmektedir. Hükme göre yükümlüler, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde (yani dava açma süresi içinde) ilgili vergi dairesine başvurarak tarh edilen vergi aslını ve indirimden artakalan vergi cezalarını vadesinde (veya teminat göstererek vade bitiminden itibaren üç ay içinde) ödeyeceklerini bildirdikleri takdirde cezaları indirilmektedir.

İndirim konusu yapılabilecek cezalar vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasıdır. Vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları da cezada indirimin kapsamı içinde yer almaktadır. Cezalarda uygulanacak indirim oranı, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında $\frac{1}{2}$ 'dir⁶⁷⁰ ve daha önce bu türden bir ceza kesilip kesilmediği indirim oranının belirlenmesinde önem arz etmemektedir. Vergi ziyai cezasında ise birinci seferde cezanın yarısı, daha sonra kesilenlerde cezanın üçte biri indirilmektedir. Vergi ziyai cezasında ilk seferde uygulanacak $\frac{1}{2}$ oranındaki indirim, aynı anda kesilmek kaydıyla bütün vergi ziyai cezaları için uygulanacaktır. Değişik dönemlerde kesilen vergi ziyai cezaları için ayrı ayrı $\frac{1}{2}$ oranında indirim uygulanması mümkün olmayacak; sonradan kesilecek cezalarda $\frac{1}{3}$ oranı uygulanacaktır. Başka bir deyişle yükümlüler vergi ziyai cezası için $\frac{1}{2}$ oranındaki indirimden yükümlülük süreleri boyunca yalnızca bir kez yararlanabilmektedirler⁶⁷¹.

Cezalarda indirimden yararlanılabilmesi için yükümlülerin ödeyeceklerini bildirdikleri vergi ve cezaları vadesinde ya da teminat göstererek vade bitiminden itibaren üç ay içinde ödemeleri ve bu tutarları dava konusu yapmamaları gerekmektedir. Ödemenin belirtilen sürelerde gerçekleşmemesi veya dava açılması halinde VUK m. 376'dan faydalanma fırsatı bulunmamaktadır.

⁶⁶⁹ “Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme

Madde 376 – (Değişik: 22/7/1998-4369/17 md.)

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı;

İndirilir.

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

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

⁶⁷⁰ Bu oran eskiden “üçte biri” iken 21.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun’un 14. maddesi ile “yarısı” şeklinde değiştirilmiştir.

⁶⁷¹ Tekin, Çelikkaya, s. 218, 219.

Cezada indirim müessesesinden yararlanmanın yükümlünün dava açma hakkından vazgeçmesine bağlanması literatürde eleştirilmekte ve bu şartın Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan hak arama özgürlüğünü kısıtladığı⁶⁷² dile getirilmektedir.

Uzlaşmayla ilgili kısımda dile getirildiği üzere yükümlülerin aynı anda hem uzlaşmadan hem de cezada indirimden yararlanma imkanları bulunmamaktadır. Ancak uzlaşma yoluna başvuran yükümlünün uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek cezada indirim hükmünün (VUK m. 376) kendisine uygulanmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla yükümlüler mevcut duruma göre uzlaşma yolu için idarenin teklifini ve cezada indirimden yararlanmaları halinde elde edecekleri menfaati karşılaştırarak kendilerine en yüksek indirim sağlayan müesseseyi tercih edebileceklerdir.

3.8.3. Dava Yolu

Vergi incelemesi neticesinde hukuka aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir vergi ödevlisinin idari ve yargısal başvuru olanaklarına sahip olması, anayasal gerekliliktir⁶⁷³. Dolayısıyla düzeltme, uzlaşma ve cezada indirim gibi idari (barışçıl) yolların haricinde, vergi ödevlilerinin uyuşmazlığı yargısal bir yolla⁶⁷⁴ çözümüleme imkanı da bulunmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir⁶⁷⁵.

İdari işlemin dava konusu edilebilmesi için icrai niteliğe sahip olması gerekmektedir. Bu nedenle kural olarak vergi inceleme raporları dava konusu edilememekte⁶⁷⁶; dava vergi incelemesi neticesinde yapılan tarh ve/veya ceza kesme işlemine karşı açılmaktadır. Bunun için ise öncelikle vergi/ceza ihbarnamesinin vergi ödevlisine tebliği gerekmektedir.

⁶⁷² Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 299, Temmuz 2006, s. 134.

⁶⁷³ Anayasamızın 36. maddesinde “hak arama hürriyeti”, 40. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin korunması bağlamında “başvurma hakkı”, 74. maddesinde ise “dilekçe hakkı” düzenlenmektedir.

⁶⁷⁴ Tekin, Çelikkaya, s. 219.

⁶⁷⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 51.

⁶⁷⁶ Bu kuralın istisnası, çalışmanın bu bölümünde “3.3.3. Yükümlü Hakkında Sonuç Doğuran Vergi İnceleme Raporunun Hukuki Niteliği” başlığı altında incelenmiştir.

Vergi yargılama hukukunun asli kaynağı İYUK'tur. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde İYUK m. 31/f.2 gereği VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmektedir⁶⁷⁷.

Uygulamada “vergi davası” olarak anılan davalar esasen idari dava niteliği taşımaktadırlar. Bu davalar tarh edilen verginin terkinine ve cezaların iptaline yönelik ise idari dava türlerinden “iptal davası”; Hazineye intikal eden verginin geri verilmesi talebini de içeriyorsa iptal davası ile birlikte açılan “tam yargı davası” söz konusudur⁶⁷⁸. İYUK m. 2/f.1/a ve b uyarınca iptal davasının “menfaatleri ihlal edilenler” tarafından; tam yargı davasının ise “kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar” tarafından açılması gerekmektedir. Ayrıca dava hakkı, yasayla kaldırılmamış olmalıdır⁶⁷⁹.

Dava açmaya yetkili kişilerin kimlerden oluştuğu VUK m. 377'de⁶⁸⁰ düzenlenmektedir. Hükme göre “mükellefler”, “kendilerine vergi cezası kesilenler” ve takdir veya tadilat komisyonlarınca belirlenen matrahlarla karşı “vergi daireleri” dava açabilmektedirler. VUK m. 8/f.4 uyarınca “mükellef” tabiri vergi sorumlularını da kapsamaktadır. Bu noktada akla vergi sorumlularının dava açma yetkisine sahip olup olmadığı sorusu gelmektedir. Danıştay içtihatlarına⁶⁸¹ göre vergi kesintisinin hatalı yapılması nedeniyle doğan dava veya düzeltme yoluyla geri isteme hakkı, beyannameyi verip kesintiyi yatırdıktan sonra sorumluluğu sona ermiş bulunan vergi sorumlusuna değil, fazla kesinti nedeniyle malvarlığı eksilen vergi yükümlüsüne

⁶⁷⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ersin Körpınar, **Vergi Yargılama Hukukunda Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Alptekin Aktalay, Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Gaziantep: 2015.

⁶⁷⁸ Kaneti, s. 278.

⁶⁷⁹ Örneğin uzlaşmaya varılması halinde uzlaşma işleminin kesinliği nedeniyle dava açılmayacağı VUK Ek m. 7'de belirtilmektedir (Şin, s. 275).

⁶⁸⁰ “Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar:

Madde 377 –

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.”

⁶⁸¹ T.C. Danıştay 4. D., 24.01.1982, 1710/1767; 12.04.1984, 4428/1613. (İspir, Yağmurlu, Özbacı, s. 18).

aittir. Ancak sorumlunun kendisine düşen ödevleri yerine getirmeyerek hakkında ikmalen veya re'sen tarh yapılmasına yol açtığı hallerde, dava açma hakkının bulunduğunu belirtmek gerekir⁶⁸².

Vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için VUK m. 378 gereği “*verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması*” gerekmektedir.

İdari yargı kolu içerisinde yer alan vergi mahkemelerinin İYUK m. 2/f.2 gereği⁶⁸³ yargı yetkisi hukuka uygunluk denetimi ile sınırlıdır. Vergi mahkemeleri önlerine gelen uyuşmazlıklarda yerindelik denetimi yapamazlar.

Vergi hatalarına ilişkin hükümler saklı olmak üzere yükümlülerin kendi beyanları üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açma hakları bulunmamaktadır (VUK m. 378/f.2). Bu kuralın istisnasını ise “ihtirazi kayıtla beyan” teşkil etmektedir. Yükümlünün beyanını ihtirazi kayıtla yapması halinde kendi beyanına dayalı vergi tarhına karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu durumda dava açma süresi, tahakkuk fişinin kesilip yükümlüye verildiği veya tahakkuk fişinin yükümlüye posta ile ulaştığı tarihte başlamaktadır⁶⁸⁴.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiştir. Bu süreler İYUK m. 7/f.2/b uyarınca “*tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği*” tarihi izleyen günden başlamaktadır. Bununla birlikte vergi ve ceza ihbarnamelerinin düzenlendiğini öğrenen vergi ödevlisinin kendisine yapılacak tebliği beklemeden dava açmasının önünde bir engel bulunmadığı da savunulmaktadır⁶⁸⁵.

⁶⁸² Kaneti, s. 283.

⁶⁸³ “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.”

⁶⁸⁴ Kaneti, s. 285.

⁶⁸⁵ Kaneti, s. 284.

Vergi mahkemelerinde açılacak davalar, vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı ve İYUK m. 3/f.2’de belirtilen⁶⁸⁶ hususları içeren dilekçelerle açılmaktadır. Dilekçeler ve davaya ilişkin her türlü evrak İYUK m. 4 gereği, “*Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına*”; idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ise asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına sunulabilmektedir.

Dava açıldıktan sonra davacının sunmuş olduğu dava dilekçesinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalı tarafından sunulan savunma dilekçesi ve eklerinin birer örneği de davacıya tebliğ olunmaktadır. Davacının bu savunma dilekçesi üzerine sunacağı ikinci dilekçesi de aynı şekilde davalıya, davalının sunacağı ikinci savunma dilekçesi de davacıya tebliğ edilmektedir. İkinci savunmanın üzerine davacının cevap verme hakkı bulunmamakta; ancak dava görülürken davalının ikinci savunmasında davacının cevaplandırması gereken hususların bulunduğu anlaşılması halinde davacıya bu hususlara cevap vermesi için süre tanınmaktadır. Kendilerine yapılan tebliğlere karşı taraflara tanınan cevap verme süresi, tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür. Görevli mahkeme, haklı sebeplerin bulunması halinde ve talep üzerine bu süreyi bir defaya mahsus otuz günü geçmemek üzere uzatabilir (İYUK m. 16).

Her ne kadar aslolan davanın yazılı yargılama usulünde görülmesi ise de dava konusu tutarın (tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezaları toplamının) “yirmibeşbin” Türk lirasını⁶⁸⁷ aşması halinde talep üzerine duruşma yapılmaktadır (İYUK m. 17). Belirtilen parasal sınır, İYUK Ek m. 1 ve VUK mükerrer m. 298 uyarınca HMB tarafından ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır. Bu parasal sınır aynı zamanda tek hakimle görülebilecek davalar için geçerli olan sınırdır. Dava konusu tutarın bahsi geçen sınırı aşması

⁶⁸⁶ “Dilekçelerde;

a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,
b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin dava-larla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası,
Gösterilir.”

⁶⁸⁷ Söz konusu “yirmibeşbin” Türk lirası 2012 yılı itibarıyla yasal sınır olup yeniden değerlendirme oranlarının uygulanması neticesinde 2021 yılı için “57.820” Türk lirasına ulaşmıştır.

halinde dava heyet halinde görülecektir.

İlk derece vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, dava konusu tutarların tahsil işlemlerini durdurmaktadır. Ancak temyiz veya istinaf yoluna başvurulması (İYUK m. 52), işleminden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine dava açılması ve tahsilat işlemlerine karşı dava açılması hallerinde tahsil işlemleri durmamaktadır. Bu durumlarda, tahsil işlemlerinin durması için İYUK m. 27 uyarınca “yürütmenin durdurulması” talebinde bulunulması ve yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme İYUK m. 37’de⁶⁸⁸ düzenlenmiştir. Kural olarak yetkili mahkeme, dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Dava konusu tutarı “beşbin” Türk lirasını⁶⁸⁹ geçmeyen vergi davaları hakkında vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesindir. Konusu istinaf sınırını aşan davalarda vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, kararların tebliğinden itibaren otuz gün içinde, kararı veren mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesi nezdinde istinaf yoluna başvurmak mümkündür (İYUK m. 45). Bölge idare mahkemelerinin ise konusu “yüzbin” Türk lirasını⁶⁹⁰ aşmayan vergi davalarına ilişkin verdikleri kararlar kesindir. Söz konusu temyiz sınırını aşan davalarda bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı, kararların tebliğinden itibaren otuz gün içinde, Danıştay nezdinde temyiz yoluna başvurulabilir (İYUK m. 46).

Danıştay’a, bölge idare mahkemelerine ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri İYUK m. 60 gereği Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır.

⁶⁸⁸ “Vergi uyuşmazlıklarında yetki:

Madde 37 – Bu Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) (Ek: 10/6/1994-4001/17 md.) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir”.

⁶⁸⁹ Söz konusu “beşbin” Türk lirası, yeniden değerlendirme oranlarının uygulanması neticesinde 2021 yılı için “7.630” Türk Lirasına ulaşmıştır.

⁶⁹⁰ Söz konusu “yüzbin” Türk lirası, yeniden değerlendirme oranlarının uygulanması neticesinde 2021 yılı için “225.850” Türk lirasına ulaşmıştır.

BÖLÜM 2: TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİ

1. Vergi İncelemelerinin Tarihçesi

Vergi incelemelerinin geçmişine bakıldığında dönüm noktasının beyan esasına geçiş olduğu göze çarpmaktadır. Bu hususta gerek vergi incelemelerini bizzat düzenleyen mevzuat gerekse denetimi gerçekleştirecek birimlere ilişkin düzenlemeler zaman içerisinde birbirine paralellik arz edecek bir evrim geçirmiştir. Çalışmamızda öncelikle vergi incelemelerine ilişkin düzenlemeler, ardından bu incelemeleri gerçekleştirmekle görevli birimlerde zaman içerisinde meydana gelen gelişim irdelenmektedir.

1.1. Vergi İncelemelerine İlişkin Düzenlemelerin Tarihçesi

Vergi incelemelerinin mevcudiyeti hususunda her ne kadar dönüm noktasını 1950 yılında gerçekleştirilen Büyük Vergi Reformu kapsamında beyan esasına geçiş oluşturmakta ise de bu tarihten önceki dönemde de beyan esasının izlerini bulmak ve denetime duyulan ihtiyacı hissetmek mümkündür. Bu nedenle kronolojik bir sıra izlenerek öncelikle Cumhuriyet öncesi dönemde ve Cumhuriyetin ilk yıllarında nasıl bir vergi sisteminin var olduğu ve denetim ihtiyacının hangi yollarla giderildiği incelenecek; ardından Büyük Vergi Reformu kapsamında değişen sistem ve günümüze kadar vergi incelemelerine ilişkin düzenlemelerde hangi değişikliklerin gerçekleştirildiği hususları üzerinde durulacaktır.

1.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Cumhuriyet öncesi dönemde Osmanlı Devleti’nde her ne kadar vergi denetimi yapılmış ise de teknik olarak vergi incelemesi kavramının varlığı söz konusu değildir.

Osmanlı Vergi Sistemi'nde vergiler şer'î vergiler ve örfî vergiler olarak temelde ikiye ayrılmaktaydı. Şer'î vergiler İslam hukuku kurallarına dayalı vergilerdi. Şer'î vergilerin başlıcalarını tarım ürünlerinden alınan “aşar (öşür)”; toprak üzerinden alınan “harac”; esnaf ve sanatkarlardan alınan “ihtisâb vergileri”; gayrimüslimlerden askerlik hizmetinden muaf tutulmaları karşılığı alınan “cizye”; hayvanlar ve ticari mallar üzerinden alınan ve zekattaki temel esaslara dayandığı için “zekat” olarak anılan vergiler oluşturmaktadır. Örfî vergiler ise dini esaslara dayanmayan, özellikle savaş gibi olağanüstü hallerde yapılan harcamaları karşılamak üzere geçici olarak alınmaya başlayıp zamanla sürekli hale gelen vergilerdir. Başlıca örfî vergiler, *avârız* ve *harç*lardır⁶⁹¹. Osmanlı İmparatorluğu'nun yayıldığı yerlerde önceden mevcut olup Osmanlılarca devam ettirilen ve sonradan konulan bazı diğer vergiler⁶⁹² de örfî vergi sınıfında yer almaktadır.

Tanzimatla birlikte çağdaş anlamda kanunlaştırma hareketlerinin başladığı Osmanlı Devleti'nde vergi ile ilgili olarak da önemli değişiklikler yapılmıştır. Örfî vergiler tamamen kaldırılarak yerine emlak, arazi ve gelirlerinin tahrir edilmesiyle belirlenen ve ödeme gücüne göre vergilendirme esasına dayanan “*ancemaatin*” adında vergi getirilmiştir. Ancemaatin vergi de 1860 yılında kaldırılmış ve yerini nisbî nitelikli emlak, arazi ve temettü vergilerine bırakmıştır⁶⁹³. Genel hatlarıyla 1839 yılına kadarki süreçte ilkel, aynı karakterli, bölgesel ve çağının bir hayli gerisinde olduğu ifade edilen Osmanlı vergi düzeninin, mali ıslahat hareketiyle birlikte aynilikten nakdiliğe ve bölgesellikten merkezîyetçiliğe dönüşümü için çaba harcandığı ifade edilebilir⁶⁹⁴.

1926 yılında yürürlüğe girecek Kazanç Vergisi'nin öncülü olan “*Temettü Vergisi*” ise Osmanlı Devleti'nde tüccar ve esnafın tahmin ve takdir edilen yıllık kazancı üzerinden alınmıştır. Geçmiş, II. Mahmut döneminde uygulanmaya başlayan ihtisab resmine dayanan temettü vergisi temel olarak üç dönem (birincisi 1863-1907; ikincisi 1907-1914; üçüncüsü 1914-1926) geçirmiştir. 1861-1907 yılları arasında vergi, kazançlara dayalı olarak komisyon (Islahat-ı Maliye) tarafından

⁶⁹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. İsmail Can, Yunus Şengöz, Fazıl Aydın, **Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2014, s. 109-123.

⁶⁹² Halil Nadaroğlu, “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu (Kamusal Finansman Sorunları)**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 234, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 53, Eskişehir, 1987, s. 12.

⁶⁹³ Can, Şengöz, Aydın, s. 119.

⁶⁹⁴ Nadaroğlu, a.g.m., s. 12.

belirlenmiştir⁶⁹⁵. 1907 tarihli “Müstakil Temettü Vergisi Nizamnâmesi” ile birlikte hizmet erbablarını da kapsayan bu vergi “idari tahkikat” ve “zahiri karine” esaslarına dayandırılmış; 1914 yılında yürürlüğe konulan “Temettü Vergisi Kanunu” ile bir tür gelir vergisi niteliğinde uygulanan temettü vergisinin mükellefleri arasına şirketler de dahil edilmiştir⁶⁹⁶. 1926 yılında Kazanç Vergisi ile kazanca bağlı vergiye dönüşüm başlamış ise de bu sistem de yine Fransızların patent olarak kabul ettiği götürü vergilendirme özelliklerini taşımıştır⁶⁹⁷.

Osmanlı Devleti’nde ödenmemiş vergi borcunun tahsili için “bakikulu” ve “başbakikulu” denilen memurlar ile Meşrutiyet döneminin ardından Maliye müfettişleri tarafından teftişler yürütülmüştür. Ancak Kazanç Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden önce temettü vergisinin uygulandığı bu yıllarda toplanan vergiler tahrir ve karineye dayandığı için vergi incelemesi şeklinde bir denetime ihtiyaç duyulmamıştır⁶⁹⁸.

1.1.2. Büyük Vergi Reformu Öncesi Dönem

Cumhuriyetin ilanını takip eden süreçte yüzünü artık Batı’ya dönmüş olan Türkiye’de yoğun bir reform hareketine başlanmış; modernleşme sürecinde artan kaynak ihtiyacı da çağdaş finansman yöntemleriyle karşılanmak istenmiştir⁶⁹⁹. Bu doğrultuda ilk aşamada vergilendirmede eski usullerin kaldırılmasına ve beyana dayalı usullerin uygulamaya geçirilmesine odaklanılmıştır.

İlk önemli vergi reformunu 1925 yılında 552 sayılı Kanun⁷⁰⁰’un yürürlüğe konması ile Hazineyi ciddi anlamda gelir kaybına uğratan Aşar Vergisi’nin kaldırılması oluşturmaktadır. Aşar Vergisi’nin kaldırılmasının ardından oluşan gelir kaybını telafi etmek için yakın zamanda Kazanç Vergisi ve Muamele Vergisi getirilecektir⁷⁰¹.

⁶⁹⁵ Harun Şahin, “Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi”, **Cumhuriyet Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Haziran 2013, Cilt: 37, Sayı:1, s. 55.; Mustafa Mıynat, Barış Tunçay, “Osmanlı’dan Cumhuriyete Vergileme Anlayışındaki Değişim”, **Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan**, Manisa: T.C. Celal Bayar Üniversitesi, 2014, s. 43, 48.

⁶⁹⁶ Soydan, s. 88, 89.; Mıynat, Tunçay, s. 48.

⁶⁹⁷ Hüseyin Perviz Pur, **Osmanlı’dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyum 1938-2012**, İstanbul: Otopsi Yayınları, Ekim 2012, s. 231.; Hüseyin Perviz Pur, “Türk Vergi Sistemi ve Kamu Yönetim Reformu”, **Dünya Gazetesi**, 24.02.2004.

⁶⁹⁸ Can, Şengöz, Aydın, s. 446.

⁶⁹⁹ Soydan, s. 89.

⁷⁰⁰ “Aşarın İlgâsıyla Yerine İkâme Edilecek Vergi Hakkında Kânûn” (R.G.: 23.02.1925-84).

⁷⁰¹ Selahattin Tuncer, “Hesap Müttehassısığından Hesap Uzmanlığına”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:

Kazanç Vergisi esasen kaynağını Temettü Vergisi'nden almaktadır. TBMM'nin kurulmasının ardından kaynak ihtiyacı nedeniyle Temettü Vergisi 21.09.1920 tarih ve 24 sayılı Temettü Kanunu ile alınmaya başlamıştır⁷⁰². 1926 yılında yürürlüğe konan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu⁷⁰³ ise Temettü Vergisi'ni kaldırmış; Kazanç Vergisi farklı usullerle bu verginin yerini almıştır.

755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile Cumhuriyet döneminde ilk kez beyan üzerinden alınan gelirlerin vergilendirilmesini hedefleyen bir vergi türü yürürlüğe girmiş; ilk kez gerçek ve tüzel kişilere defter tutma ve beyanname verme zorunluluğu getirilmiştir. Beyan esasının kabulü aynı zamanda beyannamelerin incelenmesi ihtiyacını da ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla ilk vergi incelemesi uygulamaları da söz konusu kanun ile başlamıştır⁷⁰⁴.

Vergi denetimine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 63. maddesi⁷⁰⁵, ilk defa vergi incelemesinin tanımının yapılması ve çerçevesinin çizilmesi bakımından önemlidir. Vergi beyannamelerinin incelenmesi için “*Tahakkuk Teftiş Memurluğu*” adında yeni bir kadro ihdas edilmiştir. Nitekim bu kadro ileride yerini piyasada serbest olarak çalışan muhasebecilerin sözleşmeli olarak çalıştırıldığı “Hesap Mütahassısı” müessesesine bırakacaktır. Günümüzdeki anlamıyla ilk vergi inceleme elemanları olan Tahakkuk Teftiş Memurları⁷⁰⁶ ve Maliye Müfettişleri tarafından yapılacak vergi incelemelerinde zamanaşımı süresi üç yıl olarak belirlenmiş; ihbar veya sair

238 , Haziran 2001, s. 5.

⁷⁰² “Temettü Kanunu” (R.G.: 28.02.1921-4).; Soydan, s. 89.

⁷⁰³ (R.G.: 14.03.1926-321).

⁷⁰⁴ Temettü Vergisinin yürürlükte olduğu 1925 yılında bütçe gelirleri toplamı 153.046.854 lira iken 1926 yılında Kazanç Vergisinin yürürlüğe girmesiyle birlikte bir yıl içerisinde bütçe gelirleri büyük oranda artarak 190.158.000 liraya ulaşmıştır. Muharrem Özdemir, “Vergi İncelemesinde 1926 Modeli”, *Alomaliye.com*, 19 Eylül 2016, <http://www.alomaliye.com/2016/09/19/vergi-incelemesinde-1926-modeli/>, (e.t.: 01.09.2021).

⁷⁰⁵ “**ALTMİŞ ÜÇÜNCÜ MADDE** — Tahakkuk idareleri, tahakkuk teftiş memuru ve Maliye müfettişleri bir senei maliyeye ait kazanç vergisine müteferri muamelât ifa ve vergisi tahsil olunduktan sonra gerek senesi zarfında gerek senei müteakibede vukubulacak her hangi bir ihbar üzerine veya su veri saire ile mükellefin kazancı noksan tebeyyün ve vergisi noksan tahakkuk ettirildiği hakkında malûmat ve delâili cedideye desteres olunca yeniden tahkikata şûru ederek işbu noksanı ikmale ve bunu teminen mükelleften her türlü kuyut ve vesaik ve malûmatı talebe salâhiyettardır. Ancak bir senei maliyenin inkızasından itibaren üç sene mürrurundan sonra hiç bir mükellef mezkûr seneye ait kazanç vergisinin noksanı bahanesile muahaze ve takip edilemez. Bu suretle meydana çıkarılan fazla kazançlar hakkında bidayeten kazançların tebeyyün ve verginin tahakkuk ve tahsilinde cari usul ve merasim aynen meri olur. İkmali noksan için matruh vergiler dahi yüzde yirmi fazlasile tahsil olunur. Ancak mükellef noksanii tahakkukun bir sehivden mümbais olduğunu görüp memurini müteallikasmca teşebbüs vukuundan evvel bizzat ihbarı keyfiyet eylediği halde yüzde yirmi zam tatbik edilmez.”

⁷⁰⁶ Tuncer, “Hesap Mütahassısı”ndan Hesap Uzmanlığına”, s. 5.; Can, Şengöz, Aydın, s. 447.

sebeplerle yapılacak vergi incelemelerinde kazanç vergisinin eksik beyan edildiğinin tespiti halinde mükelleften her türlü defter ve belgenin istenebileceği ve vergilerin tamamlanarak %20 fazlası ile geri alınacağı belirtilmiştir. Söz konusu fazlalık kanun hükmünde “zam” adı altında anılmıştır. Mükellef kendiliğinden eksikliği idareye bildirdiği takdirde %20 zam kendisinden talep edilmeyecektir. Söz konusu düzenleme, günümüzdeki “pişmanlık ve ıslah” müessesesinin bir öncülüdür.

Kazanç Vergisi’nin sekiz yıl boyunca uygulanmasının ardından 755 sayılı Kanun’da çeşitli değişikliklere gidilmesi gerekmiş ve 1934 yılında 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu⁷⁰⁷ yürürlüğe girmiştir. Aynı yıl 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu⁷⁰⁸ da yürürlüğe girmiş olup her iki kanun da beyannameli mükellefiyet alanını kayda değer şekilde genişletmiştir. Bu dönemde vergi incelemesi ile görevli ve yetkili birimler “Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısları” ve “Muamele Vergisi Hesap Mütahassısları” olarak belirlenmiştir⁷⁰⁹.

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile yabancı şirketler ve bankalardan da beyanname ile kâr üzerinden vergi alınmaya başlanmıştır⁷¹⁰. Şirketlerin, işletmelerin, ticari ve sınaî iş yapanların, serbest meslek erbaplarının, hizmet erbaplarının ve dolaysız bir vergiye tabi olmayan benzer iş ve teşebbüs erbaplarının temin ettikleri kazançların tabi olduğu (m. 1) kazanç vergisi, m. 4 gereği gerçek ve tüzel kişiler namına tarh olunmuştur. Sunulacak beyannamelerin içeriğine, şekline, verilme zamanına, düzenlenecek bilançolara, kar ve zarar hesabına, tutulacak defterlere ve bunlar gibi pek çok hususa dair ayrıntılı düzenlemeler içeren bu Kanunda hesapların ve beyannamelerin incelenmesine ilişkin hükümler de yer almaktadır. Beyannamelerin tetkiki ile görevli yeminli hesap mütahassısları ve bu kişilerin nitelikleri 40. maddede düzenlenmiştir.

“*Hesapların tetkiki*” başlıklı 41. maddede, hesap mütahassısları ve varidat tahakkuk memurları tarafından gerçekleştirilen incelemeler sırasında mükelleflerden vergiye ilişkin her türlü hesabın ve bu hesaplara ait vesikaların yazı ile istenebileceği düzenlenmiştir. Mükelleflerin, yazı ile istenme tarihinden itibaren on beş gün içinde istenilen bilgi ve belgeleri vermesi zorunludur. Aksi takdirde re’sen tarhiyat yoluna

⁷⁰⁷ (R.G.: 25.03.1934-2662).

⁷⁰⁸ (R.G.: 15.05.1934-2701). Esasen ilk Muamele Vergisi 1927 yılında 1039 sayılı Muâmele Vergisi Hakkında Kânûn (R.G.: 31.05.1927-598) ile yürürlüğe girmiştir.

⁷⁰⁹ Tuncer, “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”, s. 5.

⁷¹⁰ Pur, a.g.e., s. 231.

gidilecektir. Hesap mütehasısları ve tahakkuk memurları aynı zamanda resmi dairelerden, her türlü kişi ve kuruluştan bilgi isteyebileceklerdir.

“Doğru çıkmayan beyannameler” başlıklı 42. maddeye göre gerçekleştirilen inceleme neticesinde vergiye tabi kazancın beyannamede yazılan miktardan fazla olduğu anlaşıldığında fazla tutarın vergisi alınmaktadır. Söz konusu fazlalık beyan edilenin %10’unu aşmıyorsa ve bin lirayı geçmiyorsa ceza kesilmesine gerek görülmemektedir. Farkın bin lirayı geçmesi halinde mükelleften bilgi istenmekte; mükellefin cevabı üzerine farkın maddi bir hatadan meydana geldiğinin ve kötü niyet bulunmadığının anlaşılması halinde bulunan fark zamsız olarak matraha eklenmektedir. Mükellefin cevap vermemesi veya cevabın kanun hükümlerine uygun olmaması halinde ise farkın matraha eklenmesinin yanı sıra fazlaya ait vergi iki kat olarak tarh edilmektedir. Mükellefin, eksik bildirilen kazancı verginin ait olduğu malî yıl içinde görüp incelemeye başlanmadan önce idareye bildirmesi halinde fazlalığa ilişkin vergi yine cezasız ve zamsız olarak tarh edilecektir.

2395 sayılı Kanun’un 78. maddesinde zamanaşımı süreleriyle ilgili yeni bir düzenlemeye de gidilmiştir. Buna göre tarh zamanaşımı süresi gerçek kişilerde üç yıl, tüzel kişilerde dört yıldır. Tahsil zamanaşımı süresi normalde beş yıldır. Yabancı ülkelerde bulunan kişiler için ise tahsil zamanaşımı on yıl olarak belirlenmiştir.

Kazanç Vergisi Kanunu’nun yanı sıra 1934 yılında yürürlüğe giren 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun 1. maddesine göre sınaî müesseselerin her nevi mamulâtı; her türlü sigorta şirketlerinin, banka ve bankerlerin yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla prim, komisyon, faiz, iskonto gibi isimlerle aldıkları paralar ve yabancı ülkelerde imal edilip Türkiye’ye ithal olunan maddeler Muamele Vergisi’ne tabidir. Mükelleflerin beyanname verme yükümlülüklerine bu Kanun’da da yer verilmiştir. 12. madde uyarınca idarenin, verilen beyannamelerdeki kıymetin doğru olduğu kanaatine varmaması halinde, bildirilen kıymete ait vergi usulen tahakkuk ettirilecek ve ihtilaflı kıymetin incelemeye tabi tutulması için tahakkuk memuru tarafından 15 gün içerisinde tetkik heyetine müracaat edilecektir. Tetkik heyeti kararını bir ay içinde verecektir. Mükelleflerin 14. madde uyarınca tarh edilen vergiye ve takdir edilen kıymete, tebliğ tarihinden itibaren on gün içinde itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Yazılı itirazlar mükellefin bağlı olduğu vergi (varidat) dairesine veya mahallin en büyük malmemurluğuna yapılacaktır. Kanun’un 21. maddesine göre; tutulması gereken defterlerin tutulmaması veya tutulan defterlerin

muhteviyatına dair evrakın muhafaza ve ibraz edilmemesi halinde vergi iki kat olarak; kayıtların defterlere eksik geçirilmesi halinde eksik kısma ait vergi iki kat olarak; defterlerin tahrif edilmesi veya gerçeğe aykırı tanzim edilmesi halinde farka ait vergi üç kat olarak resen tarh edilecektir. Son durumda, tahrif eden veya gerçeğe aykırı tanzim eden kişiler hakkında ayrıca takibat yapılacağına dair düzenleme de yer almaktadır. Beyanname vaktinde verilmediği takdirde verginin tamamı, beyannamenin defter kayıtlarına uygun olmaması halinde ise eksik olan kısım %20 fazlasıyla tahakkuk ettirilecektir. Ayrıca, tekerrür halinde cezalara bir kat zam uygulanacaktır.

Her iki kanunda da (2395 sayılı Kanun'un 43. maddesi ile 2430 sayılı Kanun'un 21. maddesi) re'sen tarhiyatta matrahların, hesap mütehassısının kullanıldığı vilayetlerde en büyük malmemurunun veya vekil edeceği memurun reisliği altında, hesap mütehassıslarından biri ile mükellefin mensup olduğu mesleki kuruluşlar tarafından (bu kuruluşların bulunmadığı yerlerde ticaret odalarınca ve bu da yoksa belediyelerce kendi azalarından veya dışarıdan) seçilecek iki uzmandan kurulacak dört kişilik bir heyet tarafından tayin olunacağı; hesap mütehassıslarının bulunmadığı vilayet merkezlerinde ise mütehassıslar yerine heyetlerde varidat müdürünün veya tevkil edeceği memurun bulunacağı düzenlemesi mevcuttur.

Bu dönemde iş hacminin artması sebebiyle hesap mütehassıslarının sayısının artırılmasına gayret edilmiştir. Ancak bu mütehassıslar devlet memuru olarak kadroya alınmamış; ücretleri ise bütçenin (E) tertibinden ödenmiştir. 1934 yılındaki değişikliklerle birlikte mütehassısların atanma koşulları, nitelikleri, yetkileri, görevlerini yerine getirme şekilleri kanun hükmüne bağlanarak bir denetim örgütünün temelleri atılmıştır. Ancak kadrolarının (E) cetvelinde her yıl yeniden gösterilmesine devam edilmiştir. Bu yasal statü bazı ufak değişikliklerle 1945 yılında kabul edilen 4709 sayılı Kanun'a⁷¹¹ kadar devam etmiştir⁷¹².

Maddi vergi kanunlarının yanı sıra vergilendirmede bir usul kodu oluşturma ve usul kurallarını tek bir çatı altında birleştirme hedefine yönelik olarak ilk adım 1939 tarihinde 3692 sayılı Kanun⁷¹³ ile atılmış; tebligat ile itiraz ve temyiz usullerine

⁷¹¹ "Hesap Uzmanlar Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun" (R.G.: 05.04.1945-5974).

⁷¹² Tuncer, "Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına", s. 5, 6.

⁷¹³ "Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun", (R.G.: 13.07.1939-4257).

ilişkin çeşitli hükümler ayrı ayrı vergi kanunlarından çıkarılarak tek bir kanunda toplanmaya çalışılmıştır. Belli ölçüde faydalı olan bu kanun, vergilendirme alanındaki tüm idari işlemleri kapsayıcı nitelikte olmadığı için hedefe ulaşmada yetersiz kalmıştır⁷¹⁴. Nitekim 3692 sayılı Kanun'da vergi incelemesine; yoklama, arama, bilgi toplama gibi diğer vergi denetim yöntemlerine ya da tarhiyat ve ceza kesme gibi idari işlemlere yer verilmemiştir.

Getirilen düzenlemelerin belli bir süre uygulanmasının ardından 1940'lı yılların başlarında büyük ve kapsamlı bir reforma duyulan ihtiyaç kendini hissettirmeye başlamıştır. Kazanç ve Muamele vergilerinin artık çağın gerisinde kaldığı düşünülmüş; yeni bir vergi sisteminin ve vergiye ilişkin hukuki düzenin kurulmasına dair planlamalar ve çalışmalar başlatılmıştır⁷¹⁵.

1.1.3. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Büyük Vergi Reformu

Cumhuriyet döneminde vergi alanında yapılan ilk çalışmalar Osmanlı Devleti'nden devralınan sistemin tasfiyesine yönelik gerçekleştirilmiş; ardından sıra modern bir vergi sisteminin oluşturulmasına gelmiştir. Kurtuluş Savaşı, 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı ve II. Dünya Savaşı'nın etkileriyle modern bir sisteme radikal şekilde geçiş geciktiyse de II. Dünya Savaşı'nın sona ermesiyle reform gereği kaçınılmaz hale gelmiştir⁷¹⁶.

Hazırlık çalışmaları 1942-1943 yıllarında başlayan, 1950 yılının başında yürürlüğe giren ve Türkiye maliye tarihi bakımından devrim niteliğinde olan "Büyük Vergi Reformu"nun teorik alt yapısının hazırlanmasında başı Prof. Dr. Fritz Neumark ile Hesap Uzmanı Ali Alaybek çekmiştir. Modern bir gelir vergisi, kurumlar vergisi ve vergi usul kanunundan oluşan model, Ankara'da kurulan karma komisyon tarafından tasarı haline getirilmiştir⁷¹⁷.

Büyük Vergi Reformu kapsamında Kazanç Vergisi yürürlükten kaldırılarak yerine, 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁷¹⁸, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁷¹⁹

⁷¹⁴ Erdem, a.g.e., s. 37.; Soydan, s. 93.

⁷¹⁵ Soydan, s. 92.; Tuncer, "Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına".

⁷¹⁶ A. Özkan Buyruk, "Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 372, Ağustos 2012, s. 144, 150, 151.

⁷¹⁷ Tuncer, "Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına", s. 6.

⁷¹⁸ (R.G.: 09.06.1949-7228).

⁷¹⁹ (R.G.: 10.06.1949-7229).

ve 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu⁷²⁰ yürürlüğe sokulmuştur. Böylelikle yapı olarak karışık ve randıman vergisi niteliğindeki kazanç vergisi yerine vergide adalet ilkesinin uygulanmaya çalışıldığı çağdaş, şahsi, artan oranlı ve üniter bir gelir vergisi sisteme dahil edilmiş; gerçek kişilerle kurumların vergileme ilkeleri birbirinden ayrılmıştır. Gelir vergisinden muaf olan ticaret ve sanatla uğraşan esnafın vergileme ilkeleri Esnaf Vergisi Kanunu'nda ayrıca düzenlenmiştir. Gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında da sıkı mali ve teknik ilişkiler kurulmuştur⁷²¹. 1939 yılında yürürlüğe giren 3692 sayılı Kanun'un usul hükümlerini bir araya getirmede yetersiz kalması üzerine Büyük Vergi Reformu kapsamında yeni bir usul yasası da yürürlüğe sokulmuştur. Bu doğrultuda kabul edilen 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)⁷²² ile Türk vergi sisteminde ilk defa usule ve şekle ilişkin hükümleri kapsamına alan bütüncül bir usul kodu oluşturulmuştur⁷²³.

Beyan esasına dayanan yükümlülüklerin tesisi doğal olarak beyanların denetimini gerekli kılmış; beyanların denetimi için ise özel olarak yetişmiş denetim elemanlarına duyulan ihtiyaç artmıştır. 1940'lı yıllarda reform çalışmaları sürdürülürken hesap mütehasşışlığının kaldırılması ve Maliye Bakanlığı bünyesinde teftiş heyetine paralel yeni bir heyetin kurulması gündeme gelmiştir. Yapılan çalışmalar neticesinde 4709 sayılı Kanun, 1945 yılında kabul edilmiş; böylelikle merkez örgütü içerisinde, Maliye Bakanlığı bünyesinde "Hesap Uzmanları Kurulu" kurulmuştur.

Büyük Vergi Reformu'nun bir sonraki aşamasını 1953 yılında çıkarılan ve "Tahsili Emval Kanunu"nun⁷²⁴ yerini alan "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun"⁷²⁵ oluşturmuştur. Reformun son halkası ise dolaylı vergilerde dönüşümü gerçekleştiren; gümrük vergisi dışında kalan tüm harcama vergilerini tek çatı altında toplayan "6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu"⁷²⁶ ile tamamlanmıştır⁷²⁷.

⁷²⁰ (R.G.: 10.06.1949-7229).

⁷²¹ Buyruk, "Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri", s. 149, 150.

⁷²² (R.G.: 15.06.1949-7233).

⁷²³ Erdem, a.g.e., s. 38.; Soydan, s. 93.

⁷²⁴ 5 Ağustos 1325 (1907) tarihli Tahsili Emval Kanunu; "2560 sayılı 5 Ağustos 1325 Tarihli Tahsili Emval Kanununa Müzeyyel Kanun" (R.G.: 12.07.1934-2750).

⁷²⁵ (R.G.: 28.07.1953-8469).

⁷²⁶ (R.G.: 23.07.1956-9362).

⁷²⁷ Buyruk, "Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri",

Büyük Vergi Reformu'na bütün olarak bakıldığında, reformun altyapısını biraz da Prof. Dr. Fritz Neumark'ın etkisiyle Alman Vergi Sistemi'nin oluşturduğu anlaşılmaktadır. Nitekim 1950 yılında çağdaş vergi düzenlemelerinin hemen hemen tamamı, ülkenin özellikleri de göz önünde bulundurularak vergi sistemimize aktarılmıştır⁷²⁸.

Hem 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde⁷²⁹ hem de 5432 sayılı VUK gerekçesinde⁷³⁰; yapılmakta olan vergi reformunun başarılı olabilmesinin ve yeni vergi anlayışı ile sisteminin yerleşmesinin her şeyden önce *“sağlam bir vergi tetkik cihazının kurulmasına ve bu cihazın iyi işlemesine”* bağlı olduğu belirtilmiş ve bunun başlıca dört şartının olduğu ileri sürülmüştür. Belirtilen bu şartlar; şahsiyet sahibi hesap uzmanlarının yetiştirilmesi, hesap uzmanlarının yeterli miktarda olması, vergi tetkik tekniğinin tekemmül ettirilmesi ve istihbarat arşivlerinin kurulmasıdır. İlk iki şartın 1945 yılında 4709 sayılı Kanun ile kurulan Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuvvetlenmesiyle sağlanacağı öngörülmüştür. Üçüncü şartın sağlanması için 5432 sayılı VUK'da vergi tetkiklerinin mükellef nezdinde iş yerinde yapılması, tetkiklerin yapılacağı zamanın mükellefe önceden bildirilmemesi ve gizli kapaklı tetkik yerine mükellefle işbirliği şeklinde açık tetkik usulünün uygulanması gibi esaslara yer verilmiştir. Dördüncü ve son şartın sağlanması için ise mükelleflerin vergi durumları ve vergi ile ilgili muameleleri hakkında muhtelif kanallardan toplanacak bilgilerden vergi tetkiklerinde yararlanılması amacıyla, bilgilerin bir sistem dahilinde tasnif ve muhafaza edilmesinin önemi vurgulanmıştır.

Denetim ve vergi incelemesinin temel taşlarının oluşturulduğu 5432 sayılı VUK'ta kanun tasarısının revize edilmesi sonucu “vergi tetkiki” ifadesi yerine “vergi incelemesi” tabiri tercih edilmiştir⁷³¹. Nitekim 5432 sayılı VUK'un vergi incelemesine ilişkin hükümleri çalışmamız kapsamında özellikle önem taşımaktadır. Bu hükümler zamanla pek çok değişiklikten geçse de hükümlerin yürürlüğe giren ilk

s. 149, 150.

⁷²⁸ Buyruk, “Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri”, s. 151.; Soydan, s. 95.; Kaneti, s. 309.

⁷²⁹ TBMM, **TBMM 147 No'lu Komisyon Raporu** (Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu), 25.04.1947, s. 22-25.; <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf>, (e.t.: 01.09.2021).

⁷³⁰ TBMM, **TBMM 175 No'lu Komisyon Raporu** (Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu), 25.04.1947, s.5, 6. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>, (e.t.: 01.09.2021).

⁷³¹ Muharrem Özdemir, “Vergi İncelemesinde 1926 Modeli”.

hallerinin dahi günümüzde yürürlükte olan 213 sayılı VUK'un vergi incelemesiyle ilgili hükümleriyle sistematik açıdan ve ana hatları itibarıyla benzer nitelikte olduğu söylenebilir. Beş kitaptan oluşan 5432 sayılı VUK içerisinde “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabın “Yoklama ve inceleme” başlıklı yedinci kısmı esas olarak vergi denetim yöntemlerini düzenlemekteydi. Bu kısımda birinci bölüm “yoklama”ya, ikinci bölüm “vergi incelemeleri”ne, üçüncü bölüm “arama”ya, dördüncü bölüm ise “bilgi toplama”ya ayrılmıştır. 124. madde ilâ 131. madde aralığı özel olarak vergi incelemelerine ait düzenlemeler içermekteydi.

“Maksat” başlıklı 124. maddede vergi incelemesinin amacı “*defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lâzımgelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak*” şeklinde günümüzdeki düzenlemeye kıyasla daha dar kapsamlı belirlenmiştir. İktisadi kıymetlerin fiili envanterine ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine ise yer verilmemiştir.

Vergi incelemesi yapmaya kimlerin yetkili olduğu “*İncelemeye yetkililer*” başlıklı 125. maddede düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre inceleme; hesap uzmanları, mahallin en büyük malmemuru, kontrol memurları veya vergi dairelerinin amirleri tarafından yapılabilmektedir. Maliye müfettişleri, müfettiş muavinleri ve gelir kontrolörleri ise her hal ve takdirde inceleme yetkisine sahiptir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın lüzum görmesi halinde vergi incelemelerini yalnız hesap uzmanlarına yaptırma imkanı bulunmaktadır.

“*Hüviyet ibrazı*”nın düzenlendiği 126. madde ve “*İncelemeye tabi olanlar*” başlıklı 127. madde, günümüzdeki düzenlemelerle birebir aynıdır. “*Yerinde inceleme*” başlıklı 129. maddenin ise 213 sayılı VUK hazırlanırken sadece başlığı değişecektir.

“*İnceleme zamanı*” başlıklı 128. maddede vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesinin mecburi olmadığı ve incelemenin tahakkuk zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabileceği belirtilmiştir. Zamanaşımı sürelerinin düzenlendiği 104. maddeye göre “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak üç yıl ve kaçakçılık halinde beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler*” zamanaşımına uğramaktadır. 5815 sayılı

Kanun⁷³²,un 5. maddesi ile 128. maddenin sonuna, önceden inceleme yapılmasının veya matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel olmadığını belirten bir fıkra eklenmiştir. Madde bu haliyle günümüzdeki düzenlemeye oldukça benzerdir. Günümüzdeki düzenlemenin bu düzenlemeden farkları; tahakkuk zamanaşımı ibaresi yerine tarh zamanaşımı ibaresinin tercih edilmesi ile konuyu açıklığa kavuşturmak adına “neticesi alınmamış hesap dönemi”nde de inceleme yapılabileceği hususunun ayrıca yer almasıdır.

“*İncelemede uyulacak esaslar*” başlıklı 130. maddede vergi incelemesi yapanların inceleme sırasında uymaya mecbur oldukları esaslar üç bent halinde sayılmıştır. Bu esaslar; incelemeye başlanmadan önce incelemeye tabi olana mevzuun izahı, inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri haricinde inceleme yapılamaması ve inceleme bitince incelemenin yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılana verilmesidir. 213 sayılı VUK kaleme alınırken bu düzenleme olduğu gibi aktarılmıştır.

“*İnceleme tutanakları*” başlıklı 131. maddenin ilk fıkrası günümüzdeki düzenleme ile aynıdır. Bu fıkra inceleme sırasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olayların ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile *tesbit ve tevsik* olunabileceği; ilgililerin itiraz ve mülahazalarının olması halinde bunların da tutanağa geçirileceği; tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılana bırakılacağı düzenlenmiştir. İkinci fıkra mükellefin hesap ve vergi durumu ile ilgili düzenlenecek raporların birer örneğinin inceleme sonunda mükellefe verileceği; üçüncü fıkra ise re'sen vergi tarhı halinde rapor örneklerinin işin takdir komisyonuna tevdiinden önce mükellefe verileceği düzenlemesi yer almaktadır. Ayrıca 5815 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile 131. maddenin ilk fıkrasının sonuna bir fıkra eklenmesi suretiyle vergi hileleri ile ilgili defter ve vesikaların arama kapsamında incelemeyi yapan memur tarafından alınıp daireye getirilebileceği ve suç delili niteliğindeki belgelerin mahkemeye tevdi edilmek üzere alıkonulabileceği yönünde bir düzenlemeye gidilmiştir.

5432 sayılı VUK'ta vergi incelemesinin doğrudan düzenlendiği bölümdeki hükümler bu şekilde olmakla birlikte; 213 sayılı VUK'ta olduğu gibi diğer denetim

⁷³² “Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun” (R.G.: 24.07.1951-7866).

yöntemlerine ilişkin düzenlemelerde de vergi incelemesi ile ilgili hükümlere rastlamak mümkündür. Özellikle “arama” yöntemine ilişkin üçüncü bölümde yer alan “*İncelemede usul*” başlıklı 134. madde ve “*İncelemenin bitmesi*” başlıklı 135. madde bu bağlamda önemli olup günümüzdeki düzenlemelere paraleldir.

1.1.4. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Günümüze Kadar Yapılan Değişiklikler

1960’lı yıllara doğru gelindiğinde, 1950 yılı ve devam eden yıllarda Büyük Vergi Reformu kapsamında yürürlüğe sokulan vergi kanunlarına eleştiriler yapılmaya başlanmıştır. Bu eleştiriler genel itibarıyla vergi gelirlerinde meydana gelen artışın yeterli olmadığına, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmadığına ve vergi sisteminin kalkınmayı gerektiği kadar desteklemediğine yöneliktir. Reformun temeli başta Alman Vergi Sistemi olmak üzere gelişmiş ülkelerin düzenlemelerine dayalı olduğu için geniş tutulan istisna ve muafiyetlerin kapsamı, esasen Türkiye gibi o dönemde azgelişmiş bir ülkeye tam olarak uyum sağlayamamış; bu nedenle Büyük Vergi Reformu ile kat edilen büyük aşamaya ve kazanılan başarıya rağmen yeni bir reform ihtiyacı kendini hissettirmeye başlamıştır⁷³³.

27 Mayıs 1960 tarihinde gerçekleşen askeri müdahalenin ardından Milli Birlik Komitesi, hissedilen reform ihtiyacı nedeniyle vergi sisteminde regülasyon amacına yönelik yeni birer Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu⁷³⁴ çıkartmış; çeşitli vergi kanunlarında ise değişikliklere gitmiştir⁷³⁵. Bu dönemde çıkartılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), süreç içerisinde uğradığı değişikliklerle birlikte günümüzde hala yürürlüktedir. 213 sayılı VUK’un ihdasının haricinde bu süreçte yapılan önemli değişiklikler arasında tarım kazançlarının vergilendirmeye tabi tutulması; servet beyanı; yatırım indirimi usulü; Gelir, Kurumlar ve Gider vergilerinde oran değişiklikleri sayılabilir⁷³⁶.

27 Mayıs sürecinde yapılan ve “yeniden vergi reformu” şeklinde de adlandırılan revizyonlar uygulamaya konulduktan sonra yeterli görülünceye

⁷³³ Nadaroğlu, a.g.m., s. 18.; A. Özkan Buyruk, “1950 Büyük Vergi Reformunun Sonuçları ve Vergi Reform Komisyonu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 373, Eylül 2012, s. 91, 92.

⁷³⁴ Maliye Bakanlığı esasen 5432 sayılı VUK’un bazı maddelerini değiştiren bir tasarı metni göndermiş ise de Milli Birlik Komitesi tadil yerine gönderilen tasarinin gerekçeleriyle 5432 sayılı VUK’u kaldırmayı ve yeni bir usul yasası olarak 213 sayılı VUK’u ihdas etmeyi tercih etmiştir.

⁷³⁵ Soydan, s. 103, 104.

⁷³⁶ Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1982, s. 133.

eleştirilmiştir. Değişikliklerin ihtilal ortamında yeterli şekilde tartışılmadan ve farklı kesimlerin görüşleri alınmadan aceleye getirilmiş olması eleştirilerin ortak noktasını oluşturmuştur. Bunun neticesinde ise Maliye Bakanlığı bu eksiklikleri kabul ederek 1961 yılından itibaren yeni düzenlemelerin bir kısmından geri dönmeye başlamış; diğer yandan da vergi sisteminin tamamının bir komisyon tarafından tekrar gözden geçirilmesini istemiştir. Netice itibarıyla 1961 yılında, vergi sistemini bir bütün olarak değerlendirip gerekli değişikliklerle ilgili öneride bulunmak üzere Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak sürekli görev yapacak geniş katılımlı bir “Vergi Reform Komisyonu” kurulmuştur. 1960'lı yılların sonunda etkinliği azalan komisyonun faaliyetleri fiilen 1972'de son bulmuştur⁷³⁷.

24 Ocak 1980 Ekonomik Kararları, 12 Eylül 1980 askeri müdahalesi ve ardından halkoyuna sunularak onaylanan ve yürürlüğe giren 1982 Anayasası'nı takip eden dönemde ekonomi anlayışı tamamen değişmiş; değişen anlayış vergi alanına da çeşitli şekillerde yansımıştır⁷³⁸. 213 sayılı VUK'ta yer alan vergi incelemesiyle ilgili hükümler, günümüze gelene kadar, özellikle 1980 senesini takip eden yıllarda pek çok değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliklerin yapıldığı kanunların başlıcaları; 2365 sayılı Kanun⁷³⁹, 2791 sayılı Kanun⁷⁴⁰, 3418 sayılı Kanun⁷⁴¹, 4008 sayılı Kanun⁷⁴², 4369 sayılı Kanun⁷⁴³, yeni ve kapsamlı düzenlemeler getirmesi bakımından kayda

⁷³⁷ Nadaroğlu, a.g.m., s. 17-19 (*Nadaroğlu*, gerçekleştirilen vergi reformlarına yaptığı büyük katkı sebebiyle 1960-1970 yılları arasındaki dönemi “Vergi Reform Komisyonu Dönemi” olarak adlandırmaktadır. Ayrıca bu dönemde Vergi Reform Komisyonu'nun da katkısıyla gerçekleştirilen reform hareketleri neticesinde vergi sistemimize kazandırılan yeni müesseseleri “yatırım indirimi, değer fazlası (*plus-value*) istisnası, yenden değerlendirme, azalan bakiyeler üzerinden hesaplanan (*degresif*) amortisman usulü, zarar nakli, zirai kazançların vergilendirilmesi, servet beyanı, vergi uzlaşması” şeklinde sıralamaktadır.); Buyruk, “1950 Büyük Vergi Reformunun Sonuçları ve Vergi Reform Komisyonu”, s. 93, 94.

⁷³⁸ Soydan, s. 109.

⁷³⁹ 2365 sayılı “4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”, (R.G.: 31.12.1980-17207 Mükerrer).

⁷⁴⁰ 2791 sayılı “4.1.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 21.2.1963 Tarih ve 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, (R.G.: 21.01.1983-17936).

⁷⁴¹ 3418 sayılı “Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası ile 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun”, (R.G.: 31.03.1988-19771 İkinci Mükerrer).

⁷⁴² 4008 sayılı “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İhtikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun”, (R.G.: 24.06.1994-21982).

⁷⁴³ 4369 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Veraset ve İhtikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga

değer olan 6009 sayılı Kanun, vergi inceleme ve denetim birimlerini VDK çatısı altında birleştiren 646 sayılı KHK ve incelemenin yapılacağı yere ilişkin genel kuralı değiştiren 7338 sayılı Kanun şeklinde sayılabilir.

Vergi incelemelerine dair düzenlemeler, bir önceki 5432 sayılı VUK’a sistematik olarak benzer şekilde 213 sayılı VUK’ta da birinci kitabın altında yer alan yedinci kısmın ikinci bölümünde yer almaktadır. 213 sayılı VUK’un 134 ilâ 144. maddelerinde bulunan vergi incelemesiyle ilgili hükümlerin yukarıda bahsi geçen kanun değişiklikleri doğrultusunda geçirdiği evrim aşağıda madde bazında ve kronolojik şekilde ele alınmaya gayret edilecektir.

“Maksat” başlıklı 134. madde incelendiğinde 5432 sayılı Kanun’da yer alan düzenlemeye göre inceleme elemanlarına daha fazla yetki verildiği anlaşılmaktadır. Önceki düzenlemede “*defter ve hesaba*” dayanılarak yapılması öngörülen araştırma ve tespitler, yeni düzenlemede “*defter, hesap ve kayıtlara*” dayanılarak yapılacaktır. Ayrıca yeni düzenlemede ilgili maddeye öncekinden farklı olarak ikinci bir fıkra eklenmiş; böylelikle incelemeye yetkili olanlara gerek görülmesi halinde “*işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına*” ve “*beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikatına*” yönelik yetkiler verilmiştir. Fiili envanter yapılması halinde envanter yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderlerin Hazinece mükellefe ödenmesi öngörülmüştür. Bu düzenleme ışığında defter tutmayan götürü usule tabi yükümlüler ile defter ve kayıtlarda yer almayan servet ve gider bildirimlerinin vergi incelemesi kapsamında inceleme altına alınması mümkün hale gelmiştir⁷⁴⁴. Takip eden süreçte 2365 sayılı Kanun’un 22. maddesi ile 134. maddenin ilk fıkrasında önemli bir değişikliğe gidilmiştir. Maddi ve biçimsel delil sisteminin terk edildiği 2365 sayılı Kanun ile vergi incelemesine de “serbest delil sistemi”nin sirayet etmesi ve vergi incelemelerinin sadece defter, hesap ve kayıtların incelenmesiyle sınırlandırılmaması arzu edilmiştir. Böylelikle hüküm “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*” şeklinde günümüzdeki daha geniş kapsamlı haline kavuşmuştur.

Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, (R.G.: 29.07.1998-23417 Mükerrer).

⁷⁴⁴ Soydan, s. 106.

“İncelemeye yetkililer” başlıklı 135. madde ile 5432 sayılı Kanun’da sayılan inceleme yetkililerinden “mahallin en büyük malmemuru” ibaresi “*ilin en büyük mal memuru*” olarak değiştirilmiş ve “*hesap uzman muavinleri*” inceleme yetkili kişiler arasına eklenmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı’nın lüzum görmesi halinde vergi incelemelerini yalnız hesap uzmanlarına yaptırabileceğine dair olan hüküm çıkarılmıştır. 1988 yılında 3418 sayılı Kanun ile ikinci fıkrada “*stajyer gelir kontrolörleri*”ne de inceleme yetkisi verilmiştir. 1994 yılında 4008 sayılı Kanun ile “kontrol memurları” ibaresi “*vergi denetmenleri*” olarak değiştirilmiş ve “*vergi denetmen yardımcıları*” da inceleme yetkililer arasında sayılmıştır. 1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile ikinci fıkra yeniden değiştirilmiş ve her hâl ve takdirde vergi incelemesine yetkili olan kişiler “*Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar*” olarak belirlenmiştir. Son olarak 2011 yılında 646 sayılı KHK’nın 4. maddesi ile 135. madde baştan düzenlenmiştir. Düzenlemenin 1. fıkrasına göre vergi incelemesi “*Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri*” tarafından yapılacak; 2. fıkrasına göre ise “*Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar*” her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz olacaklardır.

“Hüviyet ibrazı” başlıklı 136. madde ve “İncelemeye tabi olanlar” başlıklı 137. madde, hem içerik hem başlık olarak 5432 sayılı Kanun’daki düzenlemelerin aynısıdır. 139. maddenin de içeriği 5432 sayılı Kanun’daki hüküm ile aynı olmakla birlikte başlığının “*Yerinde İnceleme*” yerine “*İncelemenin yapılacağı yer*” olarak değiştirilerek 213 sayılı Kanun’a alınması uygun bulunmuştur. 2021 yılının Ekim ayında kabul edilen 7338 sayılı Kanun değişikliklerine kadar iş yerinde inceleme esasını muhafaza eden bu madde, değişiklikler sonrasında kural olarak dairede inceleme yapılmasını düzenler hale gelmiştir. Söz konusu değişiklikler 01.07.2022 tarihinde⁷⁴⁵ yürürlüğe girecektir.

⁷⁴⁵ Düzenleme yürürlüğe girdikten sonra madde şu şekilde güncellenecektir:

“İncelemenin yapılacağı yer:

Madde 139 – Vergi incelemeleri, esas itibarıyla **dairede** yapılır.

~~İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.~~

~~Bu takdirde~~ İncelemeye 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.

“İnceleme zamanı” başlıklı 138. madde, 5432 sayılı VUK’ta karşılık geldiği m. 128’e oldukça benzemektedir. Bu maddenin sadece 2. fıkrasında bir değişikliğe gidilmiş ve “İnceleme, tahakkuk zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir.” hükmü, “İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.” şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişikliğin gerekçesi ise incelemenin neticesi alınmamış hesap dönemi içerisinde yapılabilmesine ilişkin uygulamadaki tereddüdün kaldırılmak istenmesi ve usul hukukunda “tahakkuk zamanaşımı” şeklinde tayin edilmiş bir süre bulunmaması⁷⁴⁶ olarak izah edilmiştir. Tarh zamanaşımı süresi ise 213 sayılı VUK’un 114. maddesinin ilk fıkrasında “vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl” olarak tayin edilmiştir.

213 sayılı VUK ilk olarak yürürlüğe girdiğinde, “İncelemede uyulacak esaslar” başlıklı 140. maddenin 5432 sayılı Kanunda kendisine karşılık gelen 130. maddeden bir farkı bulunmamaktaydı. Günümüze gelene kadar bu hükmün geçirdiği esaslı değişiklik 2010 yılında yayımlanan 6009 sayılı Kanun vasıtasıyla gerçekleşmiştir. Bu kanun ile vergi inceleme sürecinde planlama, işbölümü, görevlendirme aşamalarında ve işleme konulmadan önce hukuka uygunluğun idari aşamada gözden geçirilmesinde belirli bir standart getirilmesi ve hukuki zeminin güçlendirilmesi hedeflenmiştir⁷⁴⁷. Temel halinde bir fıkra ve üç bentten oluşan hükme, ilk bentten sonra ikinci bir bent eklenmiş; dolayısıyla değişikliğin öncesinde ikinci ve üçüncü bent olan hükümler, değişiklikten sonra üçüncü ve dördüncü bent olarak maddede yer almıştır. Birinci fıkraya ayrıca beşinci ve altıncı bentler eklenmiş; birinci fıkradan sonra ise 2., 3., 4., 5. ve 6. fıkralar ilave edilmiştir⁷⁴⁸.

İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.

Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

⁷⁴⁶ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, s. 314, 315.

⁷⁴⁷ Erdem, a.g.e., s. 26.

⁷⁴⁸ 6009 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile değişikliğe uğrayan hüküm şu şekildedir:

İncelemede uyulacak esaslar:

Madde 140 – Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;
2. **(Ek: 23/7/2010-6009/9 md.)** Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.
3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet

Böylelikle 6009 sayılı Kanun'un değişikliği gerçekleştiren 9. maddesi ile "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu"⁷⁴⁹, "rapor değerlendirme komisyonları" ve "Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu"nın kurulması; incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemelerinde göz önünde bulundurulacak

tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır);

4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

5. **(Ek: 23/7/2010-6009/9 md.)** Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

6. **(Ek: 23/7/2010-6009/9 md.)** İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

(Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.) Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelir kontrolörleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler nezdinde meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

(Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.) 135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

(Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.) 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.

(Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.) Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.

(Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.) Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.

⁷⁴⁹ Vergi İnceleme Denetim ve Koordinasyon Kurulu daha sonra kaldırılacaktır. VUK m. 140'ın son ek fıkrasında yer alan "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine" ibaresi 7/7/2011 tarihli ve 646 sayılı KHK'nin 4. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (R.G.: 31.12.2010-27802)" ise Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (R.G.: 31.10.2011-28101)'in 28. maddesi ile kaldırılmıştır.

mevzuat, tam ve sınırlı incelemeler ile bu incelemelerin tamamlanma süreleri başta olmak üzere önemli düzenlemeler yapılmıştır. Getirilen değişikliklerin bazı kısımları, çalışmanın önceki kısımlarında da değinildiği üzere eleştiri alabilecek nitelikte olmakla birlikte, bu değişikliklerin çeşitli açılardan katkı sağladığı da dile getirilmektedir. Bu kapsamda özetle vergi incelemesine dair usul ve esasların günün koşullarına ve ihtiyaçlarına göre güncellenmeye gayret edildiği; inceleme aşamalarına ilişkin standartların oluşturulması açısından kurumsal ve yasal altyapının hazırlandığı; etkin ve verimli bir denetim için planlı, uyumlu, eşgüdümlü ve hızlı bir çalışma düzeni oluşturulduğu; değerlendirme komisyonları ile idari aşamada hukuki belirlilik ve birlik sağlanarak ihtilafların azaltılmaya çalışıldığı hususları üzerinde durulmaktadır⁷⁵⁰.

140. maddede 6009 sayılı Kanun’un ardından 646 sayılı KHK ile de çeşitli değişiklikler yapılmıştır. “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu”nun kurulduğu madde (178 sayılı KHK⁷⁵¹, m. 33/B) 646 sayılı KHK ile ilgâ edilmiş; dolayısıyla 140. maddenin 6. fıkrasında geçen “*Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine*” ibaresi, maddeden kaldırılmıştır. Vergi denetim birimlerini VDK altında toplayan 646 sayılı KHK, 140. maddenin 2. fıkrasını da inceleme raporlarını düzenleyecek kişilerin ünvanı; rapor değerlendirme komisyonlarının ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu’nun teşkili ve üyelerinin sayısı bakımından değiştirmiştir. 700 sayılı KHK⁷⁵²’nin yürürlüğe girmesiyle, fıkralarda yer alan “kararname, tüzük” ibareleri “Cumhurbaşkanı kararı”na dönüşmüştür. 7104 sayılı Kanun⁷⁵³ ile maddenin ilk fıkrasının incelemenin tamamlanması gereken süreleri düzenleyen 6. bendine “katma değer vergisi iade incelemeleri”nin en fazla üç ay içinde bitirileceğine ve bu incelemelerde iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceğine ilişkin hüküm eklenmiştir. Son olarak 7338 sayılı Kanun ile 140. maddede 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, dairede inceleme esasını yansıtır değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda 1. fıkranın 2.

⁷⁵⁰ Ayrıntılı değerlendirmeler için bkz. Erdem, a.g.e., s. 357, 359.

⁷⁵¹ 178 sayılı “Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, (R.G.: 14.12.1983).

⁷⁵² 700 sayılı “Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, (R.G.: 07.07.2018-30471 İkinci Mükerrer).

⁷⁵³ 7104 sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (R.G.: 06.04.2018-30383).

bendi yürürlükten kaldırılmış; 1. ve 3. bendi ile 6. fıkrası ise değiştirilmiştir⁷⁵⁴.

“İnceleme tutanakları” başlıklı 141. maddede 213 sayılı VUK yürürlüğe girdikten sonra günümüze kadar bir değişiklik yapılmamıştır. Bu madde kaleme alınırken, karşılık geldiği 5432 sayılı VUK’un 131. maddesi aynen aktarılmamış ve kimi değişiklikler gerçekleştirilmiştir. 5815 sayılı Kanun ile değişik 5432 sayılı VUK’un 131. maddesinin ilk fıkrası aynen korunmuş; ikinci fıkrası değiştirilmiş; üçüncü ve dördüncü fıkraları ise kaldırılmıştır⁷⁵⁵. Kaldırılan fıkralar yerine, inceleme esnasında alıkonulan defter ve belgelerin “suç delili” teşkil ediyor olması ihtimaline binaen 213 sayılı VUK’un 143. ve 144. maddelerinde yer alan “arama” hükümlerine atıf yapan yeni iki fıkra eklenmiştir⁷⁵⁶. Değiştirilen ikinci fıkrada ise genel itibarıyla ilgililerin tutanakları imzalamaktan çekinmeleri halinde ilintili defter ve vesikaların alınmasına ve tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar kesinleşinceye kadar el

⁷⁵⁴ Düzenleme yürürlüğe girdikten sonra madde şu şekilde güncellenecektir:

“**Madde 140** – Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, ~~bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirirler. Ayrıca, yazının bir örneğini bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderirler.;~~
2. ~~Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanı verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.~~
3. **İncelemenin iş yerinde yapılması halinde** nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı 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 uğratmıyacak şekilde yapılır);

.....

Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, **vergi incelemesine ilişkin işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yazı, bildirim ve tutanakların elektronik ortamda düzenlenmesi** ile vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, (...) (1) Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir. (1)

⁷⁵⁵ Kaldırılan üçüncü ve dördüncü fıkralarda yer alan düzenlemelere 213 sayılı VUK’un “İhbarnamenin muhteviyatı” başlıklı 35. maddesinin son fıkrasında yer verilmiştir. Hükme göre; “Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.”

⁷⁵⁶ Gerçekleştirilen değişiklikler sonucunda 213 sayılı VUK’un 141. maddesi şu şekildedir:

“İnceleme tutanakları:

Madde 141 – İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit 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 imzalıyarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

143 üncü madde hükmü, yukarkı şekilde alınan defter ve vesikalar hakkında da uygulanır.

144 üncü maddenin dördüncü ve son fıkraları hükümleri yukarkı şekilde defter ve vesikalar alınan mükellefler hakkında da caridir.”

konulmasına ilişkin yetki düzenlenmektedir. Yine hükme göre defterler suç delili niteliğinde olmadıkça ilgililerin her zaman tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alma imkanı bulunmaktadır.

213 sayılı VUK'un vergi incelemeleriyle ilgili hükümlerini incelemeyi tamamlamadan önce son olarak 1985 yılında getirilen ve kısa süre sonra Anayasa Mahkemesi Kararı ile ortadan kaldırılan bir hükme de değinmek gerekmektedir. 3239 sayılı Kanun'un⁷⁵⁷ 13. maddesi ile 213 sayılı VUK'un 141. maddesini takiben "Yeminli mali müşavirlik" başlıklı bir "Ek Madde"⁷⁵⁸ eklenmiştir. Böylelikle kamu idaresinin teftiş ve inceleme yapma yetkilerini kullanmasına engel teşkil etmemekle birlikte yeminli mali müşavirlere de vergi denetim personelinin sahip olduğu yetkiler tanınmıştır. Keza yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek mali tablolar ve vergi beyannameleri bu düzenleme doğrultusunda incelenmiş belgeler olarak kabul edilecektir. Anayasamızın 128. maddesi gereği kanunla düzenlenmesi gereken hususların ise Bakanlar Kurulu kararı ile düzenleneceği belirtilmiştir. Hükmün Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne götürülmesi üzerine Anayasa Mahkemesi öncelikle yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik işleminin "kamu hizmeti" niteliğinde olduğu ve yeminli mali müşavirler ile Yeminli Müşavirler

⁷⁵⁷ "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklik Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun", (R.G.: 11.12.1985-18955).

⁷⁵⁸ "Yeminli mali müşavirlik :

Ek Madde — Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu : Gerçek ve tüzelkişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda, müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir.

Yeminli Mali Müşavirlerce gerçek ve tüzelkişilerin mali tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde, bu belgeler kamu idaresinin yetkili elemanlarınca tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir.

Ancak, bu Kanunla ve diğer kanunlarla kamu idaresine tanınan, teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılması ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumludurlar.

Yeminli Mali Müşavirlik unvanının kazanılması, bunların yapacağı işler, sorumluluk sınırları, yönetim çalışma ve disipline ilişkin esaslar ve diğer hususlar Bakanlar Kurulunca çıkarılacak Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenir.

Yeminli Mali Müşavirler Odalarının kuruluşuna ilişkin esaslar kanunla düzenlenir.

Yeminli Mali Müşavirler Kurulu biri başkan, biri başkanvekili olmak üzere 20 kişiden oluşur.

Yeminli Mali Müşavirler Kurulunun kuruluş, görev, çalışma ve denetim esasları seçilme usulü ile diğer konular Bakanlar Kurulunca belirlenir.

Kurul üyeleri ve personeli özlük hakları bakımından Sermaye Piyasası Kurulu üyelerinin ve personelinin tabi olduğu özlük hakları rejimine tabidir."

Kurulu üyelerinin “kamu görevlisi” sayılması gerekeceği tespitinde bulunduktan sonra; düzenlemenin Anayasanın 128. maddesinin ikinci fıkrasına, 7. maddesine ve 123. maddesine aykırı olduğu kanaatine varmıştır⁷⁵⁹.

1.2. Vergi İncelemesine Yetkili ve Görevli Birimlerin Tarihçesi

Vergi incelemesi yapmaya yetkili ve görevli birimlerin zaman içerisinde geçirdiği evrim, çalışmamızda Cumhuriyet öncesi dönemden başlayarak iz bırakan oluşumlar ışığında kronolojik sırayla ele alınmaktadır.

1.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk yıllarında Osmanlı Devleti’nden devralınan vergi denetim sistemi kullanılmıştır⁷⁶⁰.

Osmanlı Devleti’nde Padişah tarafından konulan bir verginin şer’i hukuk kurallarına uygunluğunun denetimi kadılar tarafından yerine getirilmiş⁷⁶¹; gecikmiş vergi borcunun tahsili, menkul ve gayrimenkul malların tespitiyle ilgili teftiş ve mali soruşturma yürütme görevleri için ise müfettiş niteliğinde “bakikulu” adı verilen görevliler kullanılmıştır⁷⁶². Bakikulu adındaki memurların amiri konumundaki “başbakikulu”, merkezi mali yönetimdeki defterdarlıklar ile eyalet defterdarlıkları emrinde görevli olup emri altında çalışan bakikulu görevlileriyle birlikte hazinenin alacaklarını takip etmekte; hapis cezası ve tazyik önlemlerini kullanarak borcunu ödemeyenlerden tahsilat yapmaktaydılar. Tanzimat’ın ilanından önce kaldırılan bu müessese, Meşrutiyet döneminde yerini Maliye Müfettişlerine bırakana kadar anılan

⁷⁵⁹ T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 19.03.1987, E. 1986/5, K. 1987/7 (R.G.: 12.11.1987-19632). Anayasa Mahkemesi bu kararında, “Yeminli mali müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirler Kurulu ile ilgili açıklamaları Anayasa’nın 128. maddesi ile karşılaştırdığımızda; kanunla düzenlenmesi gereken, kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ile diğer özlük işleri; 3239 sayılı Yasa’nın 13. maddesiyle 213 sayılı Yasaya eklenen ek maddenin beşinci fıkrasında yeminli mali müşavirler ve, aynı maddenin sekizinci fıkrasında da Yeminli Mali Müşavirler Kurulu üyeleri yönünden Bakanlar Kurulu’na bırakılmış olduğundan bu düzenleme, Anayasa’nın 128. maddesinin ikinci fıkrasına ve 7. maddesine aykırıdır. ,..., Bu nedenle yukarıda incelenen madde hükümlerinin Anayasa’nın 128. ve 7. maddelerine aykırılığı yanında “İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzelkişiliği” başlığını taşıyan 123. maddesine de aykırıdır. Çünkü 123. maddenin birinci fıkrası “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.” demektedir. Yeminli Mali Müşavirler Kurulu’nun hem kuruluş ve hem de görev olarak; yeminli mali müşavirlerin ise görev itibarıyla idarenin bütünlüğü içinde yer aldığı ve bu nedenle kanunla düzenlenmesi gerektiği halde, bu yetkinin Bakanlar Kurulu’na bırakılmış olması; Anayasa’nın 123. maddesine de aykırı bir durumdur. Özetle, ek 13. maddenin inceleme konusu fıkralarının getirdiği düzenlemenin Anayasa’nın 128., 123. ve 7. maddelerine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.” gerekçesine yer vermiştir.

⁷⁶⁰ Ünal, s. 16.; Organ, s. 94.

⁷⁶¹ Organ, s. 94.

⁷⁶² Can, Şengöz, Aydın, s. 445.

vergi denetimi faaliyetlerini yerine getirmiştir⁷⁶³.

İltizam usulünün Tanzimat’la birlikte kaldırılmasını takip eden dönemde aynı zamanda “muhasıllık” uygulamasına başlanmıştır. Geniş yetkilerle donatılmış maaşlı devlet memuru olan muhasılların görevi vergilerin doğrudan doğruya devlet hazinesi adına tahsilini sağlamaktır. Nitekim istenen faydanın sağlanamaması üzerine muhasıllıklar da 1842 yılında kaldırılmıştır⁷⁶⁴.

19. yüzyılın sonlarına doğru baş gösteren devletin gelirlerini ve giderlerini denetim altına alma ihtiyacı doğrultusunda “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” çalışmaları yürütülmüş ve 25 Temmuz 1879 tarihli “İrade-i Seniye” dönemin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülmüştür. İrade-i Seniye’ye dayanılarak çıkartılan 22 Ocak 1880 tarihli “Maliye Nezareti Heyetin Teşkilatı ile Vazifelerini Gösterir Nizamname”nin ise Türk vergi denetim örgütünün temelini oluşturduğu kabul edilmektedir⁷⁶⁵. Söz konusu örgütlenmede vergi politikasından ve vergi yönetiminden Maliye Bakanı sorumludur. Doğrudan bakana bağlı olan ve bakan adına denetim yapan “Teftiş Kurulu”⁷⁶⁶, örgütün genel denetimi ile sorumlu kılınmıştır. Vergi yasalarının hazırlanması ve vergilerin doğrudan yönetimi “Gelirler Genel Müdürlüğü”ne bırakılmıştır. Taşra örgütünde ise illerde defterdar, ilçelerde mal müdürü söz sahibidir. Gelir müdürlüğü ve kamu alacağının tahsili ile görevli vergi daireleri defterdara bağlıdır. Vergi inceleme yetkisine de sahip olan defterdar, bu yetkiyi kendisine bağlı kontrol memurları aracılığıyla kullanmaktadır⁷⁶⁷.

1.2.2. 646 sayılı KHK Öncesi Dönem

Cumhuriyet döneminde vergi denetimine ilişkin ilk düzenlemeler çalışmanın önceki kısımlarında detaylandırıldığı üzere beyan esasının geliştirildiği 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile yapılmış; bu kanun ile aynı zamanda “tahakkuk teftiş memurluğu” adında yeni bir kadro oluşturulmuştur. İlk defa vergi incelemesinin tanımını yapan 755 sayılı Kanun’un 63. maddesine göre bu incelemeyi gerçekleştirmeye yetkili birimler “tahakkuk idareleri”, “tahakkuk teftiş memuru” ve

⁷⁶³ Can, Şengöz, Aydın, s. 445.

⁷⁶⁴ Merter, s. 68.

⁷⁶⁵ Organ, s. 94.; Ünal, s. 16.; Can, Şengöz, Aydın, s. 446.; Tekin, Çelikkaya, s. 233.

⁷⁶⁶ Fransa’daki Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak oluşturulan Maliye Teftiş Kurulu (Heyet-i Teftiş-i Maliye), kurulduğu ilk yıllarda salt Osmanlı ordusunun harcamalarını denetleme yetkisine sahip iken zamanla Kurulun sahip olduğu yetki genişleyerek devletin tüm gelir ve giderlerini kapsar hale gelmiştir. Merter, s. 69.

⁷⁶⁷ Ünal, s. 16.; Tekin, Çelikkaya, s. 233.

“Maliye Müfettişleri”dir. Dolayısıyla tahakkuk teftiş memurları esasen maliye müfettişlerinin haricinde vergi denetimi ile görevlendirilmiş ilk inceleme elemanlarıdır. Bununla birlikte görevlendirilen tahakkuk teftiş memurlarının mesleki formasyonları ve deneyimleri yeterli olmadığı için bu kadrodan beklenen fayda elde edilememiş; bu nedenle vergi denetiminde piyasadan sağlanan serbest muhasebecilerden sözleşmeli personel olarak yararlanılmıřtır⁷⁶⁸.

1934 yılında 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte “hesap m tehasssısı” kavramı ön plana çıkmıştır. Piyasadan tedarik edilerek sözleşmeli çalıştırılan serbest muhasebecilerin oluşturduğu hesap m tehasssıları, söz konusu vergilerin yürürlüğe girmesiyle “kazanç vergisi hesap m tehasssıları” ve “muamele vergisi hesap m tehasssıları” olarak ikiye ayrılmışlar ve prensip olarak vergi denetiminde bu kişilerden yararlanılması kabul edilmiştir. 2395 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle birlikte hesap m tehasssılarının nitelikleri, atanma koşulları, yetkileri ve görevlerini ifa şekilleri kanun hükmüne bağlanarak bir denetim örgütünün temeli atılmıştır.

1940 yılında, 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nu değiştiren 3840 sayılı Kanun⁷⁶⁹ ile hesap m tehasssılarının yanı sıra “hesap m tehasss muavinliği” de düzenlenmiştir.

Başlangıçta devlet memuru kadrosunda yer almayan ve ücretle çalıştırılan hesap m tehasssıları, ilk kez 4644 sayılı Kanun⁷⁷⁰ ile kadrolu olarak atanmışlar; ancak hesap m tehasssılarının defterdarlık bünyesinde yer alma ve mahalli karakterli olma durumları devam etmiřtir⁷⁷¹. Hesap m tehasssılığına dair yasal statü, esasen 1945 yılında “Hesap Uzmanları Kurulu”nun kurulmasıyla birlikte değişmiştir.

Diğer denetim birimlerinin aksine sadece vergi incelemesi yapmakla görevli ve bu alanda uzman olan Hesap Uzmanları Kurulu, 1945 yılında 4709 sayılı Kanun ile kurulmuştur. Böylelikle kazanç vergisi hesap m tehasssıları ve muamele vergisi hesap m tehasssıları “hesap uzmanı” ünvanını almıřlardır⁷⁷².

⁷⁶⁸ Tuncer, “Hesap M tehasssılığından Hesap Uzmanlığına”, s. 5.; Can, şengöz, Aydın, s. 448.

⁷⁶⁹ “2395 ve 2729 sayılı Kanunların Tadili Hakkında Kanun”, (R.G.: 29.05.1940-4521).

⁷⁷⁰ “Devlet Memurları Aylıklarının Tevhit ve Teadülüne Dair Olan 3656 sayılı Kanuna Ek Kanun”, (R.G.: 12.08.1944-5781).

⁷⁷¹ Organ, s. 98.

⁷⁷² 2011 yılında çıkarılan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile “Baş Hesap Uzmanı” kadro  nvanı “Vergi Başmüfettişi” şeklinde; “Hesap Uzmanı” kadro  nvanı “Vergi Müfettişi” şeklinde;

Tahakkuk teftiş memurluğunun yerine kullanılan sözleşmeli serbest muhasebecilerden hesap mütehassıslığına, hesap mütehassıslığından ise hesap uzmanlığına uzanan sac ayağının yanı sıra Cumhuriyet döneminde Maliye teşkilatında gerçekleştirilen değişikliklere de ayrıca değinmek gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı 1923 yılında kurulmuş olmasına rağmen, bakanlığın örgüt yapısının temelini oluşturan 2996 sayılı Kanun⁷⁷³, 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir. 2996 sayılı Kanun'dan önce, vergi denetimi için gerekli birimler, 18.05.1929 tarih ve 1452 sayılı Kanun⁷⁷⁴'un kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait “Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu”na ekli cetvellerde gösterilmiş “müfettiş”, “pul tahakkuk müfettişi” ve “tahsilat müfettişi” gibi unvanlar taşıyan denetim elemanlarından oluşmaktaydı. 2996 sayılı Kanun’la birlikte ise bu unvanların yerine “Varidat Umum Müdürlüğü” altında “Varidat Kontrolörlüğü” kadrosu ihdas edilmiştir⁷⁷⁵.

2996 sayılı Kanun ile esasen Gelirler Genel Müdürlüğü; “Varidat Umum Müdürlüğü”, “Tahsilat Müdürlüğü” ile “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”ndan oluşan üç kısma ayrılmıştır. Merkez teşkilatında bakana bağlı “Tetkik Kurulu”, taşra teşkilatında ise defterdarlıklar bünyesinde “gelir” ve “tahsilat” servisleri oluşturulmuş; böylelikle iki dereceli denetim sistemine geçilerek merkezi denetim elemanlarının haricinde yerel memurlar aracılığıyla da denetim yapılmasına imkan sağlanmıştır⁷⁷⁶. Söz konusu denetim sistemi ancak altı yıl uygulanabilecektir.

1942 yılında 4286 sayılı Kanun⁷⁷⁷ ile 2996 sayılı Kanun’da yapılan değişiklikler neticesinde Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılarak yerine dolaylı vergilerin yönetimi için “Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü”, dolaysız vergilerin yönetimi için “Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü” kurulmuş; Tahsilat Müdürlüğü ise “Tahsilat Umum Müdürlüğü”ne dönüştürülmüştür. Korunan “Varidat Kontrolörlüğü” unvanının yanı sıra “Tahsilat Kontrolörlüğü” unvanı getirilmiştir. 1944 yılında 4644 sayılı Kanun⁷⁷⁸ ile bu kadrolara ayrıca Vasıtasız Vergiler Umum

“Hesap Uzman Yardımcısı” kadro ünvanı ise “Vergi Müfettiş Yardımcısı” şeklinde değiştirilecektir.

⁷⁷³ “Maliye Vekâleti Teşkilât ve Vazifeleri Hakkında Kanun”, (R.G.: 05.06.1936-3322).

⁷⁷⁴ “Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne dair Kanun”, (R.G.: 30.06.1929-1229).

⁷⁷⁵ Sarılı, s. 65.

⁷⁷⁶ Tekin, Çelikkaya, s. 233.; Ünal, s. 16, 17.

⁷⁷⁷ “Maliye Teşkilâtına Dair 2996 sayılı Kanun ile Devlet Memurları Aylıklarının Tevhit ve Teadülü Hakkındaki 3656 ve Buna Ek 3888 ve 3968 sayılı Kanunlara Bağlı Cetvellerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, (R.G.: 14.08.1942-5184).

⁷⁷⁸ “Devlet Memurları Aylıklarının Tevhit ve Teadülüne Dair Olan 3656 sayılı Kanuna Ek Kanun”,

Müdürlüğü'ne dahil "Varidat Kontrolör Muaviniği" eklenmiştir⁷⁷⁹.

1946 yılında sistem tekrar değiştirilmiş ve 4910 sayılı Kanun⁷⁸⁰ ile daha önce iki kola ayrılmış olan Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri, "Gelirler Umum Müdürlüğü" çatısı altında birleştirilmiştir. Ayrıca "Gelirler Kontrolörlüğü" ve "Gelirler Kontrolör Yardımcısı" adı altında yeni kadrolar ihdas edilmiştir. Bu değişiklikten dört yıl sonra 1950 yılında ise 5655 sayılı Kanun⁷⁸¹ ile Tahsilat Umum Müdürlüğü ve Gelirler Umum Müdürlüğü, "Gelirler Genel Müdürlüğü" adı altında birleştirilmiş; ayrıca Varidat Kontrolörleri ile Tahsilat Kontrolörleri, "Gelirler Kontrolörü" kadrolarına aktarılmışlardır⁷⁸².

1983 yılında 178 sayılı KHK⁷⁸³ ile "Maliye ve Gümrük Bakanlığı" kurulmuş ise de 1993 yılında 484 sayılı KHK⁷⁸⁴ ile bakanlığın adı "Maliye Bakanlığı"na dönüşmüş; gümrük idaresi ise 485 sayılı KHK⁷⁸⁵ ile ayrı bir müsteşarlık olarak örgütlenmiştir. Nitekim, 484 sayılı KHK'nın 1. maddesi ile 178 sayılı KHK'nın adı da "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" olarak değiştirilmiştir.

1994 yılında 543 sayılı KHK⁷⁸⁶ ile "vergi denetmeni" unvanı ortaya çıkmıştır. 543 sayılı KHK'nın 14. maddesi ile 178 sayılı KHK'nın 43. maddesi değiştirilmiş ve kanunlarda kontrol memurlarına yapılmış olan atıfların ilgisine göre denetmenlere ve denetmen yardımcılara yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Maliye örgütü 2005 yılında 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun⁷⁸⁷ ile tekrar önemli değişikliklere uğramıştır. Bu Kanun ile "Gelirler Genel Müdürlüğü" kaldırılmış ve yerine "Gelir İdaresi

(R.G.: 12.08.1944-5781).

⁷⁷⁹ Sarılı, s. 65, 66.

⁷⁸⁰ "Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 2996 sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun", (R.G.: 07.06.1946-6327).

⁷⁸¹ "Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkında 2996 sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun", (R.G.: 03.04.1950-7473).

⁷⁸² Sarılı, s. 66.

⁷⁸³ "Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname", (R.G.: 14.12.1983-18251 Mükerrer).

⁷⁸⁴ "Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname", (R.G.: 13.07.1993-21636 Mükerrer).

⁷⁸⁵ "Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname", (R.G.: 13.07.1993-21636 Mükerrer).

⁷⁸⁶ "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname", (R.G.: 24.06.1994-21970).

⁷⁸⁷ (R.G.: 16.05.2005-25817).

Başkanlığı” kurulmuştur. Böylelikle Maliye Bakanlığı’nın vergi denetiminden sorumlu birimlerini; maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelir kontrolörleri ve vergi denetmenleri oluşturmuştur. Merkez teşkilatında; Maliye Bakanı’na bağlı maliye müfettişleri ve yardımcıları, hesap uzmanları ve yardımcıları ile Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri görev yapmıştır. Taşra teşkilatında ise Maliye Bakanı’na bağlı olan defterdarlar ile Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında bulunanlar, vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları yetkili olmuşlardır⁷⁸⁸. Maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri hem dış denetim niteliğinde vergi incelemesi yapma yetkisine hem de iç denetim niteliğinde teftiş ve soruşturma yürütme yetkisine sahip olmakla birlikte; hesap uzmanlarına sadece vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır⁷⁸⁹.

Bahsi geçen teşkilat çok başlı olduğu yönünde eleştiriler almış ve 2011 yılında 646 sayılı KHK ile VDKB kurulana kadar çalışmasını sürdürmüştür.

1.2.3. 646 sayılı KHK ve Günümüzde Yetkili Birimler

10.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 sayılı KHK ile denetim sisteminde güçlü bir değişikliğe gidilmiş ve doğrudan Maliye Bakanlığı’na bağlı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur.

646 sayılı KHK öncesinde Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde çalışan tüm vergi incelemesine yetkili elemanlar, bu KHK ile “Vergi müfettişi” unvanıyla, VDK çatısı altında toplanmıştır.

646 sayılı KHK ile 213 sayılı VUK’un “*İncelemeye yetkililer*” başlıklı 135. maddesi de değiştirilmiş ve madde günümüzdeki haline ulaşmıştır.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK’da da 646 sayılı KHK kapsamında önemli değişiklikler yapılmıştır. 178 sayılı KHK’nın 20. maddesi değiştirilmiş; VDKB’nin “*doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi*

⁷⁸⁸ Organ, s. 99, 100.

⁷⁸⁹ Ünal, s. 17.

Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden” oluşacağı belirtilerek grup başkanlıkları kurulmuştur. Bu maddede ayrıca VDK’nın görev ve yetkileri de belirlenmiştir. Bu görev ve yetkilerin başlıcaları; vergi incelemeleri yapmak, Risk Analiz Sistemi üzerinden gerçekleştirilecek faaliyet analizi suretiyle risk alanlarını tespit etmek, vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek; inceleme ve denetim sonuçlarını izleyerek istatistikler oluşturmak; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmelerin takibi ve önleme yöntemleri konusunda araştırmalar yapmak şeklinde sayılabilir.

2018 yılında 703 sayılı KHK⁷⁹⁰’nın 13. maddesi ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmıştır. Hemen ardından çıkarılan “1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”⁷⁹¹ ile mülga Maliye Bakanlığı ve mülga Hazine Müsteşarlığı, “Hazine ve Maliye Bakanlığı” olarak teşkilatlandırılmıştır⁷⁹². İlgili düzenlemeler, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (CK.)’nin “Hazine ve Maliye Bakanlığı” başlıklı yedinci bölümü altında m. 217 ilâ m. 253 arasında yer almaktadır. VDKB, HMB’nin hizmet birimlerinden biri olarak grup başkanlıkları ile görev ve yetkileriyle birlikte 228. maddede düzenlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’na ilişkin düzenlemeler ise “4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”⁷⁹³’nin “Gelir İdaresi Başkanlığı” başlıklı on ikinci bölümünde, m. 134 ilâ m. 157 arasında bulunmaktadır.

Son iki yılda HMB’nin teşkilat yapısını düzenleyen 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nde de pek çok değişikliğe gidilmiş olup güncel düzenlemelere, çalışmamızın bir sonraki bölümünde değinilmektedir.

⁷⁹⁰ “Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, (R.G.: 09.07.2018-30473-3. Mükerrer).

⁷⁹¹ (R.G.: 10.07.2018-30474).

⁷⁹² T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **2018 Yılı Faaliyet Raporu**, s.13., <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Hazine-ve-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2018-Y%C4%B1%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf>, (e.t.: 01.09.2021).

⁷⁹³ (R.G.: 15.07.2018-30479).

2. Vergi İncelemesinde İdari Yapı

Vergi incelemesi gerçekleştirmeye yetkili ve görevli birimlerin tarihçesinden bir önceki bölümde bahsedilmişti. Bu kısımda ise genelde vergi denetimini özelde ise vergi incelemelerini hayata geçiren idari yapı ve bu yapının aktörleri ele alınmaktadır.

2.1. Vergi İdaresi ve Denetim

Vergi idaresinin alt unsurlarına ve vergi idaresinin vergi denetiminden sorumlu birimlerine değinilmeden önce bu idarenin üst unsurlarının kısaca gözden geçirilmesinde fayda bulunmaktadır. En üst unsur olarak kamu idaresi (idare) ele alındığında, alt kolu olarak mali idare kavramı, bir alt kolda ise gelir idaresi kavramı karşımıza çıkmaktadır. Genelden özele doğru uzanan bu ayrımada vergi idaresi ise gelir idaresinin bir unsuru olarak belirmektedir.

İdare kavramının organik boyutu, Devletin belirli organlarını ve kuruluşlarını ifade etmek için kullanılmaktayken; işlevsel boyutu Devletin belli tür faaliyetlerini ifade etmek için kullanılmaktadır. Kendisini meydana getiren parçaların Anayasa’da yer aldığı “organik anlamda idare” belli ölçüde yürütme organı ile özdeşleşmekte⁷⁹⁴ ancak yürütme organının tamamını değil sadece bir kısmını oluşturmakta; yani yürütme organının bir parçasını⁷⁹⁵ teşkil etmektedir.

Bir alt başlıkta karşımıza çıkan “malî idare”; büyük çoğunluğunu vergilerin oluşturduğu ancak vergilerle sınırlı olmayan devlet gelirlerini toplayan, ödenekleri dağıtmak suretiyle devlet harcamalarını gerçekleştiren, devlet gelir ve giderlerinin denkleştirilmesine hizmet veren devlet bütçesini hazırlayan, uygulayan ve sonlandıran idari yapıyı ifade etmekte; “vergi idaresi” de malî idarenin ve daha özelde gelir idaresinin vergi sisteminin işlemesi ve vergilerin toplanması ile sorumlu kılınmış kısmını teşkil etmekte ve merkezi idarenin bir parçası olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmektedir⁷⁹⁶.

“Vergi idaresi”, vergi yükümlüsü ile devlet arasında, yükümlülüğün ilk tesisinden yükümlülüğün çıkışa kadar vergi ile ilgili tüm faaliyetleri yerine getiren

⁷⁹⁴ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2003, s. 3, 9.

⁷⁹⁵ Gözler, Kaplan, s. 12-14.

⁷⁹⁶ Soydan, s. 390.

kamu idaresi⁷⁹⁷ şeklinde tanımlanabilir. VUK kapsamına girmeyen gümrük vergileri ve benzeri vergi, resim, harçlar ile yerel idarelerin topladıkları vergilerin yönetim, toplama ve denetim sorumluluğunu üstlenen birimlerin kapsam dışında olduğunu⁷⁹⁸ ise belirtmek gerekir.

Vergi idaresinin temel işlevleri; tahakkuk işlevi, tahsil işlevi ve denetim işlevi olarak üçe ayrılmaktadır⁷⁹⁹. Netice itibarıyla vergi idaresi de HMB'nin bulunduğu; tahakkuk ve tahsil işlevleri bakımından GİB'in, denetim işlevi bakımından ise VDK Başkanlığı'nın ön planda yer aldığı üçlü bir yapıda⁸⁰⁰ bulunmaktadır.

2.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görev ve yetkileri, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin "Görev" başlıklı 217. maddesinde⁸⁰¹ düzenlenmektedir. Özetle

⁷⁹⁷ Şeker, s. 83. Şeker, vergi idaresini ayrıca geniş bir biçimde "*Vergi Yönetimi, gelir politikalarını hazırlayan ve tercihlere karar veren, vergi sisteminde yasa normu veya bağlayıcı diğer genel düzenleyici işlemler haline gelmiş bu politikaları, yine yasalarda yer alan verginin tarhi, tahakkuku, tahsili, hesabı ve vergi denetimi gibi usulî kural ve kurumlar aracılığıyla yerine getirmekle sorumlu olan kamu yönetim birimidir.*" şeklinde tanımlamaktadır. Şeker, s. 84.

⁷⁹⁸ Soydan, s. 391.

⁷⁹⁹ Şeker, s. 84.

⁸⁰⁰ Soydan, s. 392.

⁸⁰¹ Maddenin en son 17.04.2020 tarihli ve 60 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (RG:18.04.2020/31103) göz önünde bulundurularak güncellenmiş hali şu şekildedir:

"Madde 217

(1) Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak,
- b) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
- c) Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- ç) Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmaların koordinasyonunu sağlamak, uygulamayı izlemek (Değişik bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.1),
- d) Her türlü gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkı sağlamak (Değişik bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.1),
- e) Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
- f) Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- g) Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak,
- ğ) Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak (Ek bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.1),
- h) Hazine işlemleri, kamu finansmanı, kamu sermayeli kuruluş ve işletmeler ve devlet iştirakleri, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ve bölgesel ekonomik ve mali kuruluşlarla ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe alınması ve verilmesi ile ilgili işlemleri yapmak ve Hazinesinin Cumhurbaşkanı kararı ile yurtiçindeki ya da yurtdışındaki şirketlere iştirak etmesini sağlamak (Değişik bent: 06.08.2019 t. 43 s. CK. m.1),
- ı) Ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemleri yapmak,
- i) Kambiyo rejimine ilişkin faaliyetleri düzenlemek, uygulamak, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmek.

belirtmek gerekirse; maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanması ve uygulanması, bütçe yönetimi, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele, kambiyo rejimine ilişkin faaliyetlerin düzenlenmesi, gelir politikasının oluşturulmasında koordinasyon sağlanması, gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkıda bulunulması gibi pek çok görev HMB'ye bırakılmıştır. Konumuz özelinde ise ilgili maddenin (g) ve (ğ) bentleri önem taşımaktadır. Zira, “*vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak*” ile “*vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak*” da Bakanlığın görevleri arasında sayılmaktadır.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin “*Teşkilat*” başlıklı 218. maddesine göre HMB; merkez teşkilatı, taşra teşkilatı ve yurtdışı teşkilatından oluşmaktadır. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanı'na “*gerek gördüğü illerde doğrudan merkeze bağlı olarak temsilcilik, şube veya ofis*” kurma yetkisi verilmiştir.

178 sayılı KHK'da “*merkez teşkilatı*”; ana hizmet birimlerinden, danışma ve denetim birimlerinden ve yardımcı birimlerden oluşmakta iken 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde bu ayrımlar kaldırılmış ve “*hizmet birimleri*”

j) Finansal piyasalara ilişkin yurtiçi ve yurtdışı gelişmeleri izlemek, değerlendirmek, finansal sektörü geliştirici ve finansal istikrarı güçlendirici çalışmalar yapmak (Ek bent: 06.08.2019 t. 43 s. CK. m.1),
k) Bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının ekonomi politikalarını ilgilendiren faaliyetlerine katılım sağlamak,

l) Uluslararası kuruluşlarla iletişim içerisinde çalışarak ileriye dönük stratejiler geliştirme amacıyla çalışmalar yapmak ve topluma perspektif sağlayan politika önerilerini katılımcı bir yaklaşımla belirleyerek özel kesim için orta ve uzun dönemde belirsizlikleri giderici genel bir yönlendirme görevini yerine getirmek,

m) Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı Programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı ile sektörel plan ve programları, ilgili kamu idareleri ile Cumhurbaşkanlığı bünyesinde bulunan Politika Kurullarının görüşlerini de almak suretiyle Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile müştereken hazırlamak ve makro dengelerini oluşturmak (Ek bent: 24.07.2018 t. 13 s. CK. m.27),

n) Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanı yıllık programı ile sektörel plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerektiğinde (k) bendinde belirtilen usule uygun olarak değişiklik yapmak veya teklif etmek (Ek bent: 24.07.2018 t. 13 s. CK. m.27),

o) Kamu harcamalarında etkinlik, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik sağlamak amacıyla gerekli standartları tespit etmek ve sınırlamalar koymak; bu hususlarda tüm kamu kurum ve kuruluşları için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmak ve tedbirleri almak (Ek bent: 24.07.2018 t. 13 s. CK. m.27),

ö) Bölgesel, çok taraflı ve ikili kalkınma ve ekonomik ilişkilerin kalkınma planları ve Cumhurbaşkanlığı yıllık programlarında belirtilen ilke, hedef ve politikalarla uyumlu ve etkili bir şekilde yürütülmesi için gerekli çalışmaları yapmak (Ek bent: 24.07.2018 t. 13 s. CK. m.27),

p) Faaliyet alanına giren konularda bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği ve koordinasyonu sağlamak (Ek bent: 24.07.2018 t. 13 s. K. m.27),

r) (Mülga bent: 17.10.2019 t. 47 s. CK. m.20)

s) Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmak.”

219. maddede topluca sayılmıştır. İlgili maddeye göre hizmet birimleri⁸⁰²; “a) Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, b) Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü, c) Muhasebat Genel Müdürlüğü, ç) Risk Analizi Genel Müdürlüğü (Ek bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.2), d) Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü, e) Borçlanma Genel Müdürlüğü (Ek bent: 11.09.2019 t. 45 s. CK. m.2), f) Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, g) Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, ğ) Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü, ı) Ekonomik Programlar ve Araştırmalar Genel Müdürlüğü, i) Personel Genel Müdürlüğü, j) Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü, k) Teftiş Başkanlığı, l) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, m) Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı, o) Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, ö) Strateji Geliştirme Başkanlığı, p) Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, r) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, s) Özel Kalem Müdürlüğü.” şeklinde sayılabilir.

Yukarıda belirtilen hizmet birimleri 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 219 ilâ taşra teşkilatının düzenlendiği m. 239 arasında tek tek düzenlenmektedir. Belirtmek gerekir ki 219. maddede hizmet birimleri arasında sayılmamakla birlikte, 238. maddede⁸⁰³ bir danışma organı olan “Vergi Konseyi”nin kurulması öngörülmektedir. 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 8. maddesiyle ise Kararnameye 238/A maddesi eklenmiş ve “Mükellef haklarının korunmasına yönelik temel ilke ve kuralları belirlemek, bu ilke ve kuralların benimsenmesi ve uygulanmasını sağlamak, mükellef haklarına yönelik başvuruları değerlendirmek ve Bakanlığa önerilerde bulunmak üzere”, “Mükellef Hakları Kurulu”nun kurulacağı belirtilmiştir.

Taşra teşkilatının düzenlendiği 239. maddede ve yurtdışı teşkilatının düzenlendiği 240. maddede sadece bakanlığın bu teşkilatları kurmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Bakanlığın taşra teşkilatı illerde “Defterdarlık”lar ve ilçelerde

⁸⁰² 17.10.2019 tarih ve 47 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (R.G.: 18.10.2019/30922)’nin 20. maddesi uyarınca “Sigortacılık Genel Müdürlüğü”nün düzenlendiği (h) bendi ve “Sigorta Denetleme Kurulu Başkanlığı”nın düzenlendiği (n) bendi mülğadır.

⁸⁰³ “Vergi Konseyi

Madde 238:

(1) Bakanlığa vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere Vergi Konseyi kurulur. Vergi Konseyi bir danışma organıdır.

(2) Vergi Konseyinin oluşumu, üyelerin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

(3) Vergi Konseyinin başkan ve üyelerine; 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 29 uncu maddesi uyarınca Bakanlık bütçesinden huzur hakkı ödenir.”

Defterdarlıklara bağlı “*Malmüdürlükleri*” aracılığıyla hizmet vermektedir. Defterdarın yönetimi altında, Defterdarlıklara bağlı üç temel birim; “*muhakemat birimi*”, “*muhasabat birimi*” ve “*personel müdürlüğü*” şeklinde tasnif edilebilir. Malmüdürlükleri, saymanlık müdürlükleri ve muhasebe müdürlükleri ise muhasabat birimlerinin altında hizmet vermektedir⁸⁰⁴.

Bahsi geçen birimler ile bu birimlerin görev ve yetkileri, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi m. 243 ilâ m. 250 arasında düzenlenmektedir. Bakanlığın merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatının yanı sıra bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları da bulunmakta olup bu kuruluşlara aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

Tablo 2.1: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı- Bağlı, İlgili ve İlişkili Kuruluşlar

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI		
Bağlı Kuruluşlar	İlgili Kuruluşlar	İlişkili Kuruluşlar
- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü - Gelir İdaresi Başkanlığı - Kefalet Sandığı Başkanlığı - Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü - Özelleştirme İdaresi Başkanlığı - Türkiye İstatistik Kurumu	- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu - Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü - Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu - Merkezi Finans ve İhale Birimi - Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı - Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası - Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi - Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi - Türkiye Kalkınma Bankası Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü - Türkiye Vakıflar Bankası Türk Anonim Ortaklığı	- Kamu İhale Kurumu - Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu

⁸⁰⁴ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı**, s. 36., https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/03/2019-2023-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-Stratejik-Plan%C4%B1_Bas%C4%B1lacak-Versiyon.28.02.2020.pdf (e.t.: 01.09.2021).

Netice itibarıyla çalışmamızın aşağıdaki başlıklarında yer verilen GİB, VDK Başkanlığı ve MASAK Başkanlığı'nın teşkilat yapısı içerisindeki yerlerine bakıldığında; GİB'in Bakanlığın bağlı kuruluşu olduğunu, VDK Başkanlığı ve MASAK Başkanlığı'nın ise Bakanlığın merkez teşkilatının hizmet birimleri arasında yer aldıklarını belirtmek gerekmektedir.

2.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)

Gelir bütçesinin hazırlanması, bütçe yorumu ve raporlama, gelir politikalarının uygulamaya konması, vergi denetimi ve vergilerin toplanması gibi esaslı görevlere sahip olan Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak 2005 yılına dek faaliyetlerini sürdürmüştür; 2005 yılında 5345 sayılı Kanun ile kaldırılarak yerini Gelir İdaresi Başkanlığı'na bırakmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluş kanunu olan 5345 sayılı Kanun'un hükümleri ise 02.07.2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile mülga hale gelmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın teşkilatı, görevleri ve birimleri günümüzde⁸⁰⁵ 15.07.2018 tarihli ve 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin onikinci bölümünde düzenlenmektedir. 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 137. maddesinde⁸⁰⁶

⁸⁰⁵ 5345 sayılı Kanun'un GİB'e ilişkin hükümlerinin mülga hale gelmesinin ardından 25.03.2020 tarihli ve 7226 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G.: 26.03.2020/31080-1. Mükerrer)'un 25. maddesi ile 5345 sayılı Kanun'un 33. maddesi yeniden düzenlenmiştir. "Atıflar ve yetkiler" başlıklı bu maddeye göre; "Diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanına; Başkanlığın görev alanına giren konularda mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne yapılmış sayılır.". Ancak bu düzenlemenin neden tüm hükümleri mülga olan bir Kanun'a yapıldığı; bu hükmün neden GİB'in düzenlendiği 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne eklenmediği tarafımızca anlaşılamamaktadır.

⁸⁰⁶ "Görevler

Madde 137

(1) Başkanlığın görevleri şunlardır:

- a) Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve Devlet gelirlerinin maliye politikalarıyla uyumlu şekilde tatbikini sağlamak (Değişik bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.13).
- b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- ç) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- d) Devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlamak ve gerekli koordinasyonu sağlamak, Devlet gelirlerine etkisi olan mevzuatı Devlet gelirleri, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek (Değişik bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.13).
- e) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- f) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu

GİB'in görevleri yer almaktadır. Gelir politikalarının oluşturulmasına ilişkin çalışma yürütmek, yükümlülere ilişkin hizmetleri yerine getirerek onları bilgilendirmek ve vergiye uyumlarını kolaylaştırmak, devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlamak, alacakları tahsil etmek, yargı sürecine intikal eden uyuşmazlıkları takip etmek, şikâyet başvurularını karara bağlamak, bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek ve istatistik toplamak, uluslararası vergi ilişkilerine ve anlaşmalara dair çalışmaları yürütmek gibi pek çok göreve sahip GİB'e, (h) bendi uyarınca "*Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak*" görevi de yüklenmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki VDK'nın kurulmasını takiben vergi denetimi GİB'e münhasır bir görev olmaktan çıkmıştır. GİB'in merkez teşkilatının hizmet birimleri arasında yer alan "*Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı*"nın görevleri; uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak, vergi denetimleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak (4 sayılı CK. m. 145) gibi konularla sınırlanmıştır. GİB'in taşra teşkilatının görev ve yetkilerinde ise vergi incelemesine rastlamak mümkündür.

VUK m. 135 uyarınca GİB bünyesinde faaliyet gösteren "*ilin en büyük mal memuru*" vergi incelemesi yapabilmektedir. Ayrıca "*Gelir İdaresi Başkanlığının*

merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.

g) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.

ğ) Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ve değerlendirmek, vergi yükü ile gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak, vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek (Değişik bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.13).

h) Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.

ı) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı çalışmaları yapmak ve gerekli tedbirleri almak (Değişik bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.13).

i) Gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.

j) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.

k) Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları, gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek, görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak (Değişik bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.13).

l) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.

m) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

n) Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

o) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

ö) Kanunlarla, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle ve ilgili mevzuat ile Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak (Değişik bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.13)."

merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”. 4 sayılı CK.’nın 153. maddesinin 2. fıkrasında; Vergi Dairesi Başkanlığı’nın sayılan diğer görev ve yetkilerin yanı sıra “vergi inceleme ve denetimi” ile de görevli ve yetkili olduğu⁸⁰⁷ belirtilmektedir. Bu yetki ve görevin kapsamının belirlenmesi açısından öncelikle GİB’in teşkilat yapısının incelenmesinde fayda bulunmaktadır.

4 sayılı CK.’nın “*Teşkilat*” başlıklı 136. maddesine göre GİB, merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmektedir. Başkan, Başkanlığın en üst amiridir ve doğrudan Bakana karşı sorumludur (m. 138). Görevlerin yürütülmesinde Başkana yardımcı olmak üzere görevlendirilen ve Başkana karşı sorumlu olan altı tane başkan yardımcısı bulunmaktadır. HMB’nin teşkilat yapısının son halinde olduğu gibi GİB’in merkez teşkilatında da “hizmet birimleri” bulunmaktadır. 140. maddede sayılan hizmet birimleri şunlardır:

- “a) Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı.*
- b) Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.*
- c) Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı.*
- ç) Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı.*
- d) Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı.*
- e) Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı (Ek bent: 17.04.2020 t. 60 s. CK. m.14).*
- f) Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı.*
- g) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.*
- ğ) Personel Daire Başkanlığı.*
- h) Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı.*
- ı) Hukuk Müşavirliği.*
- i) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği.”*

Taşra teşkilatına bakıldığında ise m. 152 uyarınca “*doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları*” ve vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde “*vergi dairesi müdürlükleri*” göze çarpmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde defterdarlıklara bağlı şekilde hizmet veren ve görevlerini yerine getiren vergi dairesi

⁸⁰⁷ Farklı bir görüş için bkz. Soydan, s. 395.

Soydan, GİB ilk kurulduğunda ana hizmet birimleri arasında yer almakta olan “*Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı*”nın vergi denetimi ve incelemelerine ilişkin günümüze kıyasla kapsamlı görevleri bulunmakta iken 646 sayılı KHK ile vergi denetimi birim ve elemanlarının VDK çatısı altında toplanması üzerine bu görevlerin budandığını ve VDK uhdesine devrolunduğunu belirtmekte; VUK m. 135 uyarınca GİB bünyesinde faaliyet gösteren personelin vergi incelemesine yetkili olup vergi incelemesiyle görevli olmadıklarını savunmaktadır.

müdürlükleri, gelir müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesindeki bağlı vergi daireleri bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde kurulan vergi dairesi müdürlükleri, “*Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkileri haiz*”dir.

Vergi Dairesi Başkanlığının görev ve yetkileri 153. maddenin 2. fıkrasında⁸⁰⁸ sayılmaktadır. Çalışmamız bakımından önem taşıyan “*vergi inceleme ve denetimi*” de bu görev ve yetkilerdendir. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde ayrıca “*mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, personel, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler*” kurulacağı m. 153/f.3’te belirtilmektedir.

Türkiye’de 2020 yılı sonu itibarıyla GİB taşra teşkilatı bünyesinde 29 farklı ilde toplam 30 tane vergi dairesi başkanlığı (VDB)⁸⁰⁹; 173 Grup Müdürlüğü, 405 Müdürlük, 57 Daimi Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 465 Vergi Dairesi; Malmüdürlüğü bünyesinde 575 Bağlı Vergi Dairesi ile Eskişehir VDB bünyesinde 5 şube bulunmaktadır.⁸¹⁰

İllerde Defterdara bağlı olarak kurulan gelir müdürlükleri; Defterdar adına görev alanındaki vergilendirmeye ilgili soruları cevaplamak; teftiş raporlarına cevap

⁸⁰⁸ “(2) Vergi Dairesi Başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemler ile personel atama, disiplin, terfi, sicil, harcırah ve benzeri özlük işlemlerinden dolayı idarî yargı mercileri nezdinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek, vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmek, mükellefi hakları konusunda bilgilendirmek ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetmek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir.”

⁸⁰⁹ Bahsi geçen vergi dairesi başkanlıkları şunlardır: Büyük Mükellefler VDB, İstanbul VDB, Edirne VDB, Tekirdağ VDB, Sakarya VDB, Kocaeli VDB, Bursa VDB, Balıkesir VDB, Zonguldak VDB, Samsun VDB, Trabzon VDB, Eskişehir VDB, Ankara VDB, Kayseri VDB, Erzurum VDB, Malatya VDB, Konya VDB, Kahramanmaraş VDB, Diyarbakır VDB, Şanlıurfa VDB, Gaziantep VDB, Adana VDB, Hatay VDB, Mersin VDB, Antalya VDB, Denizli VDB, Muğla VDB, Aydın VDB, Manisa VDB, İzmir VDB.

⁸¹⁰ İstanbul’da, İstanbul VDB’nin yanı sıra “büyük ölçekli mükelleflere doğrudan ve bütünsel bir yaklaşımla hizmet sunmak üzere” “Büyük Mükellefler VDB” de bulunmaktadır. Büyük Mükellefler VDB ile Eskişehir VDB’nin vergi dairesi ve tahsil dairesi sıfatları bulunmaktadır. GİB, **Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 314, Şubat 2019, s. 20.; GİB, **Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 349, Şubat 2020, s. 17.; GİB, **Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 387, Şubat 2021, s. 19.

hazırlamak, istatistik toplamak ve terkin gereken amme alacaklarına ilişkin işlemleri yürütmekle görevlidir⁸¹¹.

Takdir komisyonları vergi dairesi başkanının, başkanlık bulunmayan illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün veya vergi dairesi müdürünün yahut bu kişiler tarafından görevlendirilecek memurların başkanlığı altında, ilgili vergi dairesinin iki yetkili memuru ve iki seçilmiş üye ile kurulmaktadır. Bu komisyonlar; yetkili makamca talep edilen matrah ve servet takdirlerini yapmakla ve vergi kanunlarında yazılı ücret, fiyat veya benzeri matrah ve kıymetleri takdir etmekle görevlidirler. Daimi komisyon bulunmayan yerlerde takdir işleri geçici komisyonlar tarafından yürütülmektedir⁸¹².

Vergi daireleri; vergi yükümlülerini tespit etmekte; vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmektedirler. Vergi dairelerinin ilçe merkezlerinde iş hacmi göz önünde bulundurularak bağlı vergi dairesi (malmüdürlüğü) şeklinde de örgütlenmesi mümkündür. Başkanlık veya müdürlük şeklinde kurulan vergi daireleri ana hizmet birimleri ile diğer hizmet birimlerinden oluşmakta iken bağlı vergi daireleri, tahakkuk ve tahsilat servislerinden müteşekkildir. Bağlı vergi daireleri dışındaki vergi dairelerinde ise vergilendirme servisi, muhasebe servisi, kovuşturma servisi, tarama ve kontrol bölümü ve diğer hizmet birimleri bulunmaktadır⁸¹³.

Aşağıdaki tablo, GİB'in 2014 yılından 2020 yılına fiili kadro durumunu göstermektedir⁸¹⁴.

Tablo 2.2: GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları (2014-2020)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Merkez	765	721	577	496	479	733	706
Taşra	39.967	41.405	40.659	37.972	38.029	37.287	36.103
TOPLAM	40.732	42.126	41.236	38.468	38.508	38.020	36.809

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere 2018 yılında fiili kadronun %1.2'sini merkez teşkilatı, %98.8'ini ise taşra teşkilatı; 2019 yılında ise fiili kadronun

⁸¹¹ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, s. 18.

⁸¹² Can, Şengöz, Aydın, s. 426.

⁸¹³ Mustafa Göktuğ Kaya, Hüseyin Kamil İlik, Hakan Türkmen, **Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler**, 2. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, Haziran 2017, s. 29.

⁸¹⁴ GİB, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 26.; GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, s. 23.; GİB, 2020 Yılı Faaliyet Raporu, s. 26.

%1,9'unu merkez teşkilatı, %98,1'ini taşra teşkilatı oluşturmaktadır. 2015 yılının ardından çalışan sayılarında kayda değer bir düşüş yaşanmıştır. 2018 yılına kıyasla 2019 yılında merkez teşkilatındaki kadrolar yarıdan fazla bir oranla artırılmış; ancak taşra teşkilatının kadro sayısı azalmaya devam etmiştir. 2020 yılında ise hem merkez hem taşra teşkilatı çalışan sayılarında düşüş gözlemlenmektedir.

Taşra teşkilatı tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerine göz atıldığında GİB'e mensup 81 İl Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından 2018 yılı içerisinde 4.085 vergi yükümlüsü nezdinde vergi incelemesi gerçekleştirildiği dikkat çekmektedir. Bu incelemeler neticesinde 5.064 vergi inceleme raporu düzenlenmiş; 1.139.396.507 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 100.384.007 TL vergi tarh edilmiştir⁸¹⁵. 2019 yılında ise bu sayılar bir miktar artmış; 4.782 vergi yükümlüsünün incelenmesi neticesinde 5.297 vergi inceleme raporu düzenlenmiş; bulunan 1.206.848.744 TL matrah farkı üzerinden 161.090.698 TL vergi tarh edilmiştir⁸¹⁶. Pandemi koşullarının 2020 yılı ve sonrasına damgasını vurduğu göz önüne alındığında bu rakamlarda keskin bir düşüş olacağı öngörüsünde bulunmak mümkündür. Nitekim 2020 yılının rakamlarına bakıldığında sadece 3.061 vergi yükümlüsünün incelemeye tabi tutulduğu; 3.974 vergi inceleme raporu düzenlendiği; bulunan 101.734.020 TL matrah farkı üzerinden 66.658.208 TL vergi tarh edilebildiği⁸¹⁷ görülmektedir.

2.1.3. Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı

Vergi Denetim Kurulu daha önce de belirtildiği üzere HMB'nin "hizmet birimleri" arasında yer almakta ve 1 sayılı CK.'nin "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" başlıklı 228. maddesinde düzenlenmektedir.

228. madde, 60 sayılı CK. ile ciddi bir değişikliğe uğramış ve "*uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla*" kurulması öngörülen grup başkanlıkları (Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı ve Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı) kaldırılarak yerine "*sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ile işbölümünün sağlanması amacıyla*" dört adet daire

⁸¹⁵ GİB, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 103.

⁸¹⁶ GİB, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, s. 81.

⁸¹⁷ GİB, 2020 Yılı Faaliyet Raporu, s. 102.

başkanlığı getirilmiştir. Söz konusu daire başkanlıkları; “*Denetim Daire Başkanlığı*”, “*Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı*”, “*Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı*” ve “*Sektörel Denetim Daire Başkanlığı*” şeklindedir. Bu başkanlıkların ihtiyaç doğrultusunda, uygun görülen yerlerde birden fazla sayıda kurulması mümkündür (m. 228/f.3).

Grup başkanlıklarının daire başkanlıklarına dönüşmesinin ardından m. 228/f. 1 uyarınca denilebilir ki VDK Başkanlığı; doğrudan Bakana bağlı bir Başıandan, Başkan Yardımcılarından, Daire Başkanlarından ve Vergi Müfettişlerinden oluşmaktadır. “*Vergi Müfettişi*” kavramından Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı anlaşılmaktadır.

60 sayılı CK.’nın 9. maddesi ile 1 sayılı CK.’ya Geçici Madde 1 eklenmiş ve daire başkanlıklarının kurulacağı tarihe kadar grup başkanlıklarının faaliyetlerine devam edeceği belirtilmiştir. Ayrıca “...daire başkanlıklarının kurulduğu tarih itibarıyla, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görev yapanlar Denetim Daire Başkanlıklarında; Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığında görev yapanlar Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı ve Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca görevlendirilir.” hükmü ile mevcut durumda grup başkanlıklarında görev yapan personelin hangi daire başkanlıklarına alınacağı netleştirilmiştir.

Kurul’un görev ve yetkileri m. 228/f.4’te on bir bent halinde sayılmaktadır. Topluca bakıldığında en önemli görev ve yetki olarak karşımıza vergi incelemelerinin yapılması çıkmaktadır⁸¹⁸. Bilgi, veri ve istatistiklerin toplanması,

⁸¹⁸ “*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*
Madde 228

...

(4) Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek,
ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak,
d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların

Risk Analiz Sistemi'nin kullanılması suretiyle analizlerin ve mukayeselerin gerçekleştirilmesi, denetim sonuçlarının takip edilerek istatistiklerin oluşturulması, ihbar ve şikayetlerin takibi, vergi incelemelerine ve raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi gibi vergi incelemelerine ilişkin pek çok hususta VDK kapsamı görev ve yetkilere sahiptir.

Maddeye eklenen 6. fıkra uyarınca Vergi Müfettişlerinin görev yapacakları daire başkanlıklarının belirlenmesine ve değiştirilmesine ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenecektir.

Vergi Denetim Kurulu'nun ayrıca kendi faaliyet alanına dair ilke ve standartları bulunmaktadır. Bu ilke ve standartların temel amacı, yapılacak görevlendirmelerde Vergi Müfettişlerinin *“iş ve işlemlerini verilen görevin amacına uygun şekilde, verimli, etkin ve uygulama birliği içinde, mesleki etik ilkeler de gözetilerek gerçekleştirmesinde yol göstermek”* olup müfettişlerin *“iş ve işlemlerde adalet ve güven ilkelerinden taviz vermeden hareket ederek görevini bu ilkelerle çelişmeyecek şekilde”* sonuçlandırması hedeflenmektedir⁸¹⁹. İlke ve standartları; “etik ilkeler”, “standartlar” ve “stratejiler” olarak üç ayrı başlıkta ele almak mümkündür.

Etik ilkeler bağlamında VDK, görevlerin mesleki etik ilkelere uygun olarak gerçekleştirilmesini Vergi Müfettişliği kimliğinin vazgeçilmez unsurlarından biri olarak gördüğünü beyan etmekte; Vergi Müfettişlerinin *“bağımsızlık ve objektiflik gibi etik ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalarak, iş ve işlemlerini nezaket ve saygı kuralları çerçevesinde”* gerçekleştirmesini⁸²⁰ arzu etmektedir.

Standartlar; vergi inceleme standartları, teftiş standartları, soruşturma standartları, çalışma standartları ve raporlama standartları olarak çeşitli alt başlıklara ayrılmaktadır. Vergi inceleme standartları kapsamında Vergi Müfettişlerinin, *“Hazineci yaklaşım”*dan uzak bir anlayış ile vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin

uyacakları etik kuralları belirlemek,

f) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,

g) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,

ğ) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,

h) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.

ı) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.”

⁸¹⁹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, “İlke ve Standartlar Genel”, <https://www.hmb.gov.tr/ilke-ve-standartlar-genel> (e.t.: 01.09.2021).

⁸²⁰ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, “Etik İlkeler”, <https://www.hmb.gov.tr/vdk-etik-ilkeler> (e.t.: 01.09.2021).

işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitine yönelik çalışma yürütecekleri; vergi ödevlilerinin yasal haklarına saygı gösterecekleri; başta vergi mahremiyeti ilkesi olmak üzere yasal yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirecekleri⁸²¹ belirtilmektedir.

Stratejiler; denetim stratejisi, insan kaynakları stratejisi, eğitim stratejisi, istihdam stratejisi, araştırma geliştirme (AR-GE) stratejisi, risk odaklı veri analiz stratejisi (ROVAS)⁸²² ve görev alanına ilişkin gelişmelerin izlenmesi şeklinde başlıklara ayrılmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu ile ilgili açıklamalara son vermeden önce Kurul'un kuruluşu aşamasında ve sonrasında örgütsel yapısına ve faaliyet alanına ilişkin eleştirilere yer vermek yerinde olacaktır.

Gelir İdaresi'nin yeniden yapılandırılması sürecinde önceden de belirttiğimiz üzere GİB kurulduğunda vergi denetmenleri ve gelirler kontrolörleri GİB bünyesinde faaliyet göstermekte iken hesap uzmanları ve maliye müfettişleri merkezi denetim birimi olarak Bakan'a bağlı kalmışlardır⁸²³. Vergi denetiminde koordinasyonsuzluk ve çok başlılık tartışmaları bu dönemde oldukça ağırlık kazanmıştır. 646 sayılı KHK ile VDK'nın kurulmasıyla birlikte vergi denetim birimleri birleştirilmiş olup gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri de GİB yerine VDK bünyesinde faaliyet göstermeye başlamışlardır.

Vergi denetiminin tek çatı altında toplanmasının gereksiz olduğu düşüncesiyle çoğunlukla eski hesap uzmanları ve müfettişler tarafından eleştiriler⁸²⁴

⁸²¹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, "Vergi İnceleme Standartları", <https://www.hmb.gov.tr/vergi-inceleme-standartlari> (e.t.: 01.09.2021).

⁸²² Soydan'a katıldığımız üzere, sistem için toplanacak verilerin yükümlü haklarıyla olan bağlantısı nedeniyle İdare'nin bilgi toplama bakımından sınırsız bir yetkiye sahip olmadığı ve VDK'nın ROVAS kapsamında kendine tanınan yetkiyi dikkatli kullanması gerektiği hususu ise ayrıca ve önemle belirtilmelidir (Soydan, s. 407).

⁸²³ Gerçek'e göre bunun nedeni 5345 sayılı Kanun'la oluşturulan GİB'in arzu edilen güç ve özerklikte olmaması ve merkezi denetim birimlerinin statülerini ve prestijlerini koruma yönünde tavır sergilemesidir. Adnan Gerçek, "Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 224, Ağustos 2011, s. 31.

⁸²⁴ Ceylan ve Tunalı; temel görev ve nitelikleri itibarıyla çok farklı inceleme süreçleri içerisinde yer alan inceleme elemanlarının aynı işi yaptığını ve bu nedenle çok başlılık olduğunu savunmanın açık bir değerlendirme hatası olduğunu; bu hatalı yargının zaman içerisinde ezber halini alarak sloganlaştığını ve bu sloganın argümanların muhatabı olan inceleme elemanlarının görüşleri dinlenmeden kabul gördüğünü belirtmektedir. Yazarlara göre "çok başlılık" sorununun çözümü için inceleme birimlerine farklı sorumluluk alanlarında görev vermek yeterlidir. Mehmet Ali Ceylan, Ahmet Tunalı, "646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: "Vergi Denetim Kurulu" Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, Ağustos 2011, s. 28, 29. Ozansoy; vergi inceleme elemanlarının %90'ından fazlasının zaten tek bir idarenin çatısında olduğunu belirterek denetimde çok başlılığın olmadığı, bütün inceleme elemanlarının aynı işi yapmadığı, kast

de dile getirilmiştir⁸²⁵. Ancak ağırlıklı görüş bu düzenlemeyi, çok başlı yapıyı ve denetim elemanları arasındaki kast sistemini ortadan kaldıran, birimler arasındaki çekişmeyi sona erdiren bir reform olarak⁸²⁶ kabul etmiştir.

Nihayetinde vergi denetim birimlerinin VDK nezdinde birleşmesi idari yapılanma bakımından tartışmalara son vermemiştir. Keza artık mevcut durumda denetim fonksiyonuna sahip birim GİB değil VDK'dır. Vergi yönetiminin ve vergi denetiminin birbirinden ayrılmaması gerektiğini; vergi incelemelerinin gerek vergilendirme sürecinin ayrılmaz bir parçası olduğunu gerekse çağdaş gelir idarelerinin en önemli fonksiyonunu teşkil ettiğini savunan görüşe göre denetim birimlerinin birleştirilmesi olumlu olsa da genelde vergi denetiminin özelde vergi incelemelerinin VDK'ya devredilmesi, Vergi İdaresi'nin vergi yasalarına uyum bakımından en önemli görev ve fonksiyonunun elinden alınması anlamına gelmektedir⁸²⁷. Ayrıca denetim elemanları ile Gelir İdaresi'ne bağlı elemanlar arasında yaşanması olası olan yorum farklılıkları ve yetki karmaşasının idarenin bütünlüğü ilkesine aykırılık teşkil etmesi, idarenin etkin ve verimli çalışmasını engellemesi riski mevcut olup söz konusu problemin çözüm yolu denetim fonksiyonunun özerk, çağdaş, güçlü, katılımcı ve demokratik bir Gelir İdaresi omurgası içine taşınmasıdır⁸²⁸. Ancak belirtmek gerekir ki günümüzde GİB de belirtilen olumlu niteliklere sahip bir Vergi İdaresi görünümünde kabul edilmemekte; 5345 Sayılı Kanun ile oluşturulan yapının, yeniden yapılandırmaya ilişkin beklentileri tam olarak karşılamadığı dile getirilmektedir⁸²⁹.

sisteminin bulunmadığı ve VDK'da birleşen birimlerin hacimleri arasındaki büyük farklılıklar (Kurul'un %80'inden fazlasının Vergi Denetmenlerinden oluşması nedeniyle) yüzünden ortak bir kültür oluşturulamayacağı görüşündedir. Ahmet Ozansoy, "Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 226, Ekim 2011, s. 80-86.

⁸²⁵ Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, Çağa Hukuk Ödülü 2011, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2013, s. 28.

⁸²⁶ Gerçek, "Vergi Denetim Birimlerinin...", s.34.; Üstün, a.g.e., s. 28.

⁸²⁷ Gerçek, "Vergi Denetim Birimlerinin...", s. 35.

Yumuşak, bu uygulamayı "...mantık olarak askerinin TSK; polisinden EGM dışında örgütlenmesinin..." benzetiminin abartılı bir yaklaşım olmayacağı kanaatindedir. İbrahim Yumuşak, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırk Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, Ağustos 2011, s. 23.

⁸²⁸ Gerçek, "Vergi Denetim Birimlerinin...", s. 36.; Yumuşak, s. 26.; Soydan, s. 399-401.; Üstün, a.g.e., s. 30-31.

⁸²⁹ Ömer Faruk Batırel, "Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 282, Şubat 2005, s. 24-26.; Keramettin Tezcan, Adnan Gerçek, Mustafa Ali Sarılı, "OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, Haziran 2006, s. 124.; Soydan, s. 399.

Denetim fonksiyonunun GİB'in elinden alınarak VDK'ya verilmesi haricinde VDK'nın kuruluşuna ilişkin başka eleştiriler de yapılmıştır. Bu eleştiriler temel olarak VDK Başkanlığı'nın doğrudan doğruya Maliye Bakanı'na bağlı olarak kurulduğu; idarenin siyasi iktidarın etkisi altında kalarak denetime ilişkin yetkilerini siyasi amaçlarla kullanabileceği; bu durumun siyasi iktidarın iş dünyasının kontrolünü elde tutma amacına hizmet edeceği ve elinde bir güç haline geleceği⁸³⁰; Grup Başkanlıklarının ihtiyaçlar temel alınarak hazırlanmadığı ve bu hususta getirilen ölçütlerin birbiriyle uyumsuz olduğu⁸³¹; vergi dairelerinin de grup başkanlıkları paralelinde mükellef yapıları itibarıyla yeniden yapılandırılmalarının gerektiği⁸³²; birimin yatay örgütlenme modeli baz alınarak kurulduğu; farklı eğitimlerde ve deneyimlerde olan personellerin aynı statüye sahip olmasının olumsuzluk yaratacağı; yeniden yapılanmanın ciddi maliyetlere ve kaynak israfına sebebiyet vereceği⁸³³ hususlarına ilişkindir. Ayrıca yeni düzenleme ile vergi müfettişlerinin statüsünün eski maliye müfettişleri ve hesap uzmanlarına göre ciddi anlamda düşürüldüğü; tek çatı altında toplanma neticesinde mevcut kadroların kazanılmış haklarının zedelendiği ve bu durumun hukuk güvenliği ilkesine aykırı olduğu⁸³⁴ da dile getirilmiştir. Nitekim düzenlemenin üzerinden kısa bir süre geçmekle birlikte geçmiş yıllarla kıyaslanamayacak boyutta Hesap Uzmanı kökenli vergi inceleme elemanının istifa ederek VDK'dan ayrıldığı ve bu durumun Kurul'un geleceği açısından ciddi endişelerin habercisi olarak değerlendirilmesi gerektiği⁸³⁵ belirtilmiştir.

Belirtmek gerekir ki eleştirilen Grup Başkanlıkları, bahsetmiş olduğumuz üzere Daire Başkanlıklarına dönüştürülmüştür. Ancak bahsi geçen değişiklik henüz çok yeni tarihli olup uygulamada ihtiyaçlara daha uygun olup olmadığını önümüzdeki süreç gösterecektir.

⁸³⁰ Gerçek, "Vergi Denetim Birimlerinin...", s. 35, 36.; Üstün, a.g.e., s. 30.

⁸³¹ Yumuşak, s. 21, 24.; Ceylan, Tunalı, s. 29.

⁸³² Mehmet Koç, "Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanma ve Vergi Dairelerinin Mükellefiyet Yapısı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 361, Eylül 2011, s. 47-50.

⁸³³ Yumuşak, s. 21, 25.; Üstün, a.g.e., s. 30.; Soydan, s. 402.

⁸³⁴ Gerçek, "Vergi Denetim Birimlerinin...", s. 35.; Necdet Gökmen "Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 370, Haziran 2012, s. 8.; Üstün, a.g.e., s. 29.; Ozansoy, s. 83-84 (*Ozansoy*; her ne kadar ücretler değişmeyecek olsa da kariyer planı, mesleki statü, çalışma koşulları, yetkiler, coğrafi çalışma yerleri gibi faktörlerin de en az ücret kadar önemli özlük haklarından olduğunu belirtmektedir.).

⁸³⁵ Gökmen, s. 13.

Eleştirilerde belirtilen sakıncalardan uygulamada en az şekilde etkilenilmesi için VDK ile GİB arasında sıkı bir koordinasyonun şart olduğu *kanaatindeyiz*. Vergi incelemelerinde GİB ile eşgüdümün ve işbirliğinin sağlanması her ne kadar VDKB'nin görevleri arasında yer almakta ise de bu görevin teorik ve işlevsiz kalmaması için somut mekanizmaların devreye sokulması gerekmektedir. Kökten, modern ve kalıcı bir çözüm için ise GİB'in statüsünün güçlendirilerek özerk hale getirilmesi ve VDK'nın GİB'e bağlanması⁸³⁶ opsiyonu değerlendirmeye alınmalıdır.

2.1.4. Malî Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) Başkanlığı

Öncelikle belirtmek gerekir ki MASAK Başkanlığı, HMB'nin ana hizmet birimlerinden biri olmakla birlikte vergi incelemelerini hayata geçiren bir idari yapı değildir. Bununla birlikte kayıt dışılık ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli bir rolü bulunması vesilesiyle GİB'e ve VDK Başkanlığı'na yardımcı bir işlev gördüğünden⁸³⁷ bahsetmek isabetli olacaktır. Nitekim VDK Başkanı da 1 sayılı CK.'nın 232. maddesinde düzenlenen "Mali Suçlarla Mücadele Koordinasyon Kurulu"nun bir üyesidir. Bu sebeplerle çalışmamızda idari yapıdan bahsederken MASAK Başkanlığı'na da kısaca yer verilmesinin uygun olacağı düşüncesindeyiz.

19.11.1996 tarihinde yürürlüğe giren 4208 sayılı Kanun⁸³⁸ ile kurulan ve 17.02.1997 tarihinde faaliyetine başlayan MASAK günümüzde HMB'nin ana hizmet birimi olan bir Başkanlıktır ve 1 sayılı CK.'nın 231. maddesinde⁸³⁹ düzenlenmektedir. Anılan maddede görev ve yetkileri ayrıntılı şekilde sayılmakta⁸⁴⁰

⁸³⁶ Gerçek, "Vergi Denetim Birimlerinin...", s. 36.

⁸³⁷ Soydan, s. 163.

⁸³⁸ "13.11.1996 tarihli ve 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine, 2313 Sayılı Uyuşturucu Maddelerin Murakabesi Hakkında Kanunda, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununda ve 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (R.G.: 19.11.1996-22822).

⁸³⁹ Madde en son 06.08.2019 tarih ve 43 sayılı CK.'nın 17. maddesi ile değiştirilmiştir.

⁸⁴⁰ "Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı

Madde 231

(1) *Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı doğrudan Bakana bağlı olup görev ve yetkileri şunlardır:*

- a) *Suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi amacıyla plan, program, politika, strateji hazırlama ve geliştirme süreçlerine katkıda bulunmak, kurum ve kuruluşlar arasında ulusal düzeyde risk değerlendirme çalışmaları da dâhil olmak üzere koordinasyonu sağlamak,*
- b) *Faaliyet alanıyla ilgili mevzuat çalışmaları yapmak,*
- c) *Suç gelirlerinin aklanmasının, terörizmin finansmanının ve ekonomik güvenliğe yönelik risklerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi kapsamında gelişmeleri izlemek, önlemler geliştirmek, analiz, araştırma ve inceleme yapmak,*
- ç) *Suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi kapsamında veri toplamak, şüpheli işlem bildirimlerini almak, analiz etmek ve bunları kaydetmek, istihbarat üretmek, gerekli görüldüğünde üretilen istihbarat ve analiz sonuçları hakkında ilgili birimleri bilgilendirmek,*

olan Başkanlık özetle suç gelirlerinin aklanmasının ve terörizmin finansmanının önlenmesine yönelik; “politika belirleme ve mevzuat geliştirme”, “veri toplama, analiz, değerlendirme”, “yükümlük denetimi”, “koordinasyon”, “dış ilişkiler” ve “inceleme” fonksiyonlarını⁸⁴¹ icra etmektedir. Dolayısıyla günümüzde 5549 sayılı Kanun⁸⁴² ve 6415 sayılı Kanun⁸⁴³ ile bu alt mevzuat MASAK açısından hayati öneme sahiptir.

İlk kurulduğunda görev ve yetkileri sadece aklama suçu ile sınırlı olan MASAK’ın sorumluluk alanı malvarlığının elde edilmesindeki yasadışılığa ilaveten malvarlığının kullanılma alanının yasadışılığını da ilgilendirir şekilde genişlemiştir.

1 sayılı CK.’nın 231. maddesinin 3. fıkrası uyarınca “*Başkanlık, görev alanına giren konuların araştırılması ve incelenmesini hazine ve maliye uzmanları ve*

d) 11/10/2006 tarihli ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, ilgili mevzuat ve bu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi kapsamına giren hususlar ile ilgili olarak analiz, araştırma ve inceleme yapmak veya yaptırmak,

e) Aklama veya terörizmin finansmanı suçunun işlendiğine dair ciddi şüphelerin mevcut olması durumunda konuyu ilgili Cumhuriyet savcılığına intikal ettirmek,

f) Yapılan analiz, araştırma ve inceleme sonucunda aklama ve terörizmin finansmanı suçunun işlendiği hususunda olguların varlığının tespiti halinde, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre gerekli işlemler yapılmak üzere Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunmak,

g) Aklama ve terörizmin finansmanı suçlarına ilişkin olarak Cumhuriyet savcısı, hâkim veya mahkeme tarafından intikal ettirilen konuları analiz etmek ve incelemek,

ğ) Analiz, araştırma ve inceleme sürecinde gerekli hallerde kolluk ve diğer birimlerden kendi görev alanlarında inceleme ve araştırma yapılması talebinde bulunmak,

h) Suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi amacıyla istihbarat ve kolluk birimleri ile işbirliği yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak,

ı) Suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi kapsamında risk kategorileri belirlemek ve gerekli hallerde yükümlülükleri bilgilendirmek,

i) 5549 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında yükümlülük denetimi yapmak veya yapılmasını sağlamak,

j) Yabancı ülke kanunlarına göre yükümlülük denetimine yetkili mercilerin, merkezi yurtdışında bulunan yükümlülerinin Türkiye’deki birimleri nezdinde yükümlülük denetimi yapmasına ve bu kapsamdaki bilgi taleplerinin cevaplandırılmasına karşılıklılık ilkesi de dikkate alınarak izin vermek,

k) Gerekli hallerde merkezi Türkiye’de bulunan yükümlülerin yurtdışındaki birimleri nezdinde yükümlülük denetimi yapmak ve bilgi talep etmek,

l) Görev alanına giren konularda uluslararası ilişkileri yürütmek, yabancı ülkelerdeki muadil kurumlarla görüş ve bilgi alışverişinde bulunmak, bu amaçla uluslararası anlaşma niteliğinde olmayan mutabakat muhtırası imzalamak,

m) Kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan her türlü bilgi ve belgeyi istemek,

n) Bilgi ve ihtisasına ihtiyaç duyulması halinde, diğer kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların Başkanlık bünyesinde geçici olarak görevlendirilmelerini talep etmek,

o) Kamuoyu duyarlılığını ve desteğini artırmaya yönelik çalışmalar yapmak,

ö) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak,...”

⁸⁴¹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, MASAK, “Görev ve Yetkiler”, <https://masak.hmb.gov.tr/gorev-ve-yetkiler> (e.t.: 01.09.2021).

⁸⁴² 11.10.2006 tarihli ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun (R.G.: 18.10.2006-26323).

⁸⁴³ 07.02.2013 tarihli ve 6415 sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanun (R.G.: 16.02.2013-28561).

uzman yardımcılarının yanı sıra denetim elemanları vasıtasıyla da yerine getirir.” Görevlendirilecek bu elemanlar 4. fıkra uyarınca “...görevlendirme konusuna giren hususlarda bilgi ve belge istemeye, araştırma ve inceleme yapmaya, uygulamayı takip ve denetlemeye, bu maksatla her türlü evrakın tetkikine yetkili olup ayrıca kanunların kendilerine verdiği yetkileri de kullanırlar.”.

Malî Suçları Araştırma Kurulu, vergi denetimi ve incelemeleriyle birkaç yönden ilişkili bulunmaktadır. Öncelikle MASAK’ın kendi görev alanına ilişkin yürüttüğü faaliyetler ve sahip olduğu yetkiler vergi müfettişlerinin faaliyetleri ile benzerlik göstermektedir. Keza MASAK’ın denetim elemanı portföyünün önemli bir kısmını da vergi müfettişleri oluşturmaktadır⁸⁴⁴. MASAK, faaliyetlerini suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finanse edilmesinin önlenmesi amaçlarıyla yürütmekle birlikte uygulanan önleyici ve bastırıcı tedbirler dolaylı olarak vergi kayıp ve kaçakıyla mücadeleye de fayda sağlamaktadır. Nitekim MASAK’a ulaşan adli talepler ve bildirimlere göz atıldığında 2010 yılında ilk sırayı “vergi mevzuatına aykırılıklarla ilgili olanlar” almıştır⁸⁴⁵.

2018, 2019 ve 2020 yıllarının Faaliyet Raporlarına⁸⁴⁶ göz atıldığında MASAK Başkanlığı’na gönderilen adli/kolluk araştırma taleplerinin ve ihbarların 2015 yılı sonrasında katlanarak arttığı; 2015 yılında toplam 642 talep ve ihbar alınmış iken bu sayının 2016 yılında 6.640; 2017 yılında 27.209; 2018 yılında 23.194; 2019 yılında ise 22.436 olduğu göze çarpmaktadır. 2018 yılı içerisinde alınan bildirimlerin 22.317 tanesi; 2019 yılı içerisinde alınan bildirimlerin 20.858 tanesi; 2020 yılı içerisinde alınan bildirimlerin ise 11.537 tanesi terör veya terörizmin finansmanı konuludur. 2019 yılı verilerinde ayrıca aklama suçu ve aklama suçuna dayanak teşkil eden öncül suçlara ilişkin bildirim sayılarında yaklaşık %80 oranında bir artış yaşandığı belirtilmektedir. Dolayısıyla 2010 yılında bildirim sayısı bakımından zirveye yerleşmiş olan vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığı konulu bildirimler günümüzde listenin çok daha alt sıralarında kendine yer bulabilmektedir. 2018 yılında alınan bildirimlerin sadece 23 tanesi, 2019 yılında alınan bildirimlerin

⁸⁴⁴ Soydan, s. 161.

⁸⁴⁵ Murat Kaya, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK’ın Rolü-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 363, Kasım 2011, s. 144-146.

⁸⁴⁶ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, MASAK, **Faaliyet Raporu 2018**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/FAAL%C4%B0YET-RAPORU-v7.pdf> (e.t.: 01.09.2021), s. 27.; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, MASAK, **Faaliyet Raporu 2019**, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/09/FR2019-V15_Kontrol_Onur_v4_FINAL.pdf (e.t.: 01.09.2021), s. 25, 26.; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, MASAK, **Faaliyet Raporu 2020**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/12/2021/09/Faaliyet-Raporu-2020.pdf> (e.t.: 01.11.2021), s. 23.

sadece 45 tanesi, 2020 yılında alınan bildirimlerin ise sadece 51 tanesi vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığına ilişkindir.

Merkezi bir mali istihbarat birimi niteliğinde olan MASAK Başkanlığı'nın bünyesinde çalışan vergi müfettişlerinin önüne vergi kayıp ve kaçakıyla ilintili bir husus geldiğinde vergi müfettişlerinin formasyonu ve deneyimi vergi kayıp ve kaçakının önlenmesi hususunda fayda sağlamakta; böylelikle kayıt dışılık ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli düzeyde vergi istihbaratı elde edilmekte ve bu bilgiler GİB ve VDK ile paylaşılmaktadır⁸⁴⁷. Rakamlara göz atmak gerekirse MASAK tarafından 2018 yılında 4.541 kişi hakkında GİB'e; 230 kişi hakkında VDK'ya; 2019 yılında ise 4 kişi hakkında GİB'e, 734 kişi hakkında VDK'ya istihbarî nitelikte bilgilendirme yapıldığı faaliyet raporlarından⁸⁴⁸ anlaşılmaktadır.

2.2.Vergi Müfettişleri ve İncelemeye Yetkili Diğer Elemanlar

Vergi incelemesi gerçekleştirmeye kimlerin yetkili olduğu VUK m. 135'te sayılmıştır. Sayılan yetkilileri bağlı bulundukları idari teşkilata göre sınıflandırdığımızda; öncelikle VDK Başkanlığı'na bağlı Vergi Müfettişlerinden, Vergi Başmüfettişlerinden ve Vergi Müfettiş Yardımcılarından; “ilin en büyük mal memuru” şeklinde anılan Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmamış yerlerde HMB'nin taşra teşkilatında yer alan defterdarlardan, kurulmuş yerlerde GİB'e bağlı Vergi Dairesi Başkanlarından; Vergi Dairesi Müdürlerinden ve Başkanlığın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlardan bahsetmek; son olarak ise takdir komisyonlarının incelemeye ilişkin yetkilerine değinmek gerekmektedir.

2.2.1. Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı

Vergi denetiminin asli unsuru olarak kabul edilen Vergi Müfettişliği, bir kariyer mesleği olup Vergi Müfettiş Yardımcılığı ile başlamakta ve VDKY'de belirtilen koşullar sağlandığında Vergi Başmüfettişliği ile sonlanmaktadır⁸⁴⁹.

Vergi Müfettişleri devlet memuru statüsünde olmaları nedeniyle 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu⁸⁵⁰ (DMK)'na tabidirler. DMC düzenlemelerinin yanı sıra

⁸⁴⁷ Murat Kaya, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK'ın Rolü-II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 364, Aralık 2011, s. 213.; Soydan, s. 162, 163.

⁸⁴⁸ MASAK, **Faaliyet Raporu 2018**, s. 34.; MASAK, **Faaliyet Raporu 2019**, s. 34.

⁸⁴⁹ Can, Şengöz, Aydın, s. 462.; Soydan, s. 407, 408.

⁸⁵⁰ (R.G.: 23.07.1965-12056).

Vergi Müfettişlerinin görevleri, yetkileri, sorumlulukları; mesleğe alınma, yetiştirilme, yeterlik ve yükselme koşulları ile Grup Başkanlıklarının yerini alan Daire Başkanlıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esaslar özel olarak VDKY’de düzenlenmektedir.

Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanabilmek için yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamada uygulanacak giriş sınavını kazanmak gerekmektedir. VDKY m. 12’de giriş sınavına katılabilme şartları⁸⁵¹ ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. Sözlü sınava katılabilmek için adayın yazılı sınavdan başarılı olması gerekmektedir. Adaylar yazılı sınavda Maliye, İktisat, Hukuk ve Muhasebe dallarının konularının yanı sıra İngilizce, Fransızca veya Almanca dillerinden birisine ilişkin yabancı dil konusundan da sorumludur (VDKY m. 14)⁸⁵². Yazılı sınav neticesinde, en yüksek puan alan atama yapılacak kadro sayısının iki katı kadar aday sözlü sınava çağrılmaktadır (VDKY m. 15/f. 3). Sözlü sınav puanı ve yazılı sınav puanının aritmetik ortalaması giriş sınavı puanını oluşturmakta ve giriş sınavı puanı en yüksek kadro sayısı kadar aday atanmaya hak kazanmakta (VDKY m. 18); Bakan onayı ile de Vergi Müfettiş Yardımcılığına atanmaktadırlar (VDKY m. 20). En az üç ay temel eğitime tabi tutulan Vergi Müfettiş Yardımcıları, temel eğitimlerini tamamlamalarının ardından temel eğitim seminer notları ve tercihleri de dikkate alınarak ve ihtiyaçlar gözetilerek Daire Başkanlıklarından birinde Başkanlık tarafından görevlendirilmektedirler (VDKY m.21-23).

Yardımcılık dönemi üç yıldır ve Vergi Müfettiş Yardımcıları bu dönemi turne, eğitim ve benzeri faaliyetler haricinde bağlı oldukları Daire Başkanlıklarında geçirmekte (VDKY m. 24); Vergi Müfettişlerinin gözetimi altında çalışarak onların göstereceği işleri yerine getirmektedirler (VDKY m. 26/f.1/b). Mesleğe girişten itibaren fiilen on sekiz ay sonra Müfettiş Yardımcıları yetki sınavına tabi tutulmakta; bu sınavdan başarılı olanlara ise re’sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisi verilmektedir (VDKY m. 27). Fiilen üç yıl çalışan ve performans değerlendirmesine göre başarılı bulunan Vergi Müfettiş Yardımcıları, mesleğin gerektirdiği bilgi ve

⁸⁵¹ Önemli şartları özetlemek gerekirse; adaylar öncelikle DMK m. 48’de yazılı nitelikleri haiz olmalı; 35 yaşını doldurmamış olmalı; en az dört yıllık lisans eğitimi veren Hukuk, Siyasal Bilgiler, İktisat, İşletme, İktisadi ve İdari Bilimler ve Mühendislik, Eğitim, Fen-Edebiyat Fakültelerinin sayılan bölümlerinden mezun olmalı; daha önce bu sınava en fazla iki kez katılmış olmalı; Kamu Personeli Seçme Sınavı (KPSS)’nda Başkanlıkça belirlenen asgari puan şartı ve maddede belirtilen diğer şartlar sağlanmalıdır.

⁸⁵² Ancak Başkanlık m. 14/f.4 uyarınca dilediği takdirde yabancı dil konusunu sınav konularından hariç tutabilme yetkisine sahiptir.

niteliklerin ölçüldüğü yeterlik sınavına girmeye hak kazanmakta (VDKY m. 28); yazılı ve sözlü olarak iki aşamada gerçekleştirilen yeterlik sınavında başarı gösterenler “Vergi Müfettişi” olarak atanmaktadırlar. Başarısız olanların bir defaya mahsus ikinci sınav hakkı (VDKY m. 31) bulunmaktadır. Mazeretsiz ikinci defa sınava girmeyenler ile ikinci kez girdiği yeterlik sınavında başarılı olamayanlar “*Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına*” atanmaktadırlar (VDKY m. 33).

Bir Vergi Müfettişinin Başmüfettişliğe yükselmesi için, yardımcılık dönemi de dahil en az on yıl çalışması ve Vergi Müfettişliğine atanma tarihinin sonrasında en az altı yıl performans değerlendirmesine tabi tutularak bu değerlendirmelerde başarılı olması (VDKY m. 34) gerekmektedir.

Vergi müfettişlerinin görev, yetki ve sorumluluklarını; kamu görevlisi ve devlet memuru statüsünden kaynaklanan “genel yetki ve sorumluluklar” ve vergi incelemelerinden kaynaklanan “özel yetki ve sorumluluklar” olarak ikiye ayırmak mümkündür⁸⁵³. En temel genel ödev ve yükümlülükler arasında Anayasa’ya ve Devlete bağlılık, tarafsızlık, hukuka aykırı emre ilişkin kurallar saklı kalmak üzere emirlere uyma, işbaşında bulunma, mal bildiriminde bulunma, uyumlu giyinme, görev yerinde oturma, resmi belge, araç ve gereçleri geri verme, etik davranış ilkelerine uyma; en temel yasaklar arasında ise başka görev alma yasağı, grev ve birlikte çekilme yasağı, ticaret ve kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı, hediye ve çıkar sağlama yasağı, siyasal partilere girme yasağı, gizli bilgileri açıklama yasağı ve ayrıldığı kuruma karşı görev ve iş alma yasağı sayılabilir⁸⁵⁴.

Vergi müfettişlerinin vergi incelemelerinden kaynaklanan özel görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin hükümlere VUK’ta, İnceleme Yönetmeliği’nde ve VDKY’de rastlamak mümkündür⁸⁵⁵. VDKY m. 36’da⁸⁵⁶ düzenlenen görev ve

⁸⁵³ Soydan, s. 411-417.

⁸⁵⁴ Vergi müfettişlerinin devlet memurluğundan kaynaklanan genel yükümlülükleri, hakları, disiplin ve ceza kovuşturmaları çalışma konumuzun dışında kalmakta olup bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. Günday, s. 536-566.; Gözübüyük, Tan, s. 948-969, 977-1015.; Tan, 518-544.; Gözler, Kaplan, s. 649-674.; İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, Kahraman Berk, **İdare Hukuku**, 6. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 2013, s. 658-947.; Can, Şengöz, Aydın, s. 473-494.

⁸⁵⁵ Sadece Vergi Müfettişlerinin değil incelemeye yetkili tüm elemanların VUK ve düzenleyici işlemlerden kaynaklanan yükümlülüklerine çalışmamızda vergi incelemesinin yasal sınırları kapsamında “3.2.2.1. *İnceleme Elemanlarının Sorumlulukları*” alt başlığında yer verilmektedir. VDKY’de ise özel olarak sadece vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri ile sorumluluklarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Dolayısıyla çalışmamızın bu başlığında VDKY’de yer alan hükümlere yer verilmiştir.

yetkiler temel olarak vergi incelemelerinin, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaların yapılması, görüş ve öneri bildirilmesi, araştırma ve etütlerin gerçekleştirilmesi, Vergi Müfettiş Yardımcılarının yetiştirmelerine katkıda bulunulması hususlarına ilişkindir. Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkilerini aynı zamanda “dış denetime ilişkin görev ve yetkiler”, “iç denetime ilişkin görev ve yetkiler” ve “diğer görev ve yetkiler” şeklinde üçe ayırmak mümkün⁸⁵⁷ olup esasen en asli görev ve yetkiyi “vergi incelemesi yapmak” olarak belirlemek isabetli olacaktır.

Vergi Müfettişlerinin VDKY m. 39’da özel olarak düzenlenen sorumlulukları genel hatlarıyla iş ve görevlerin süresinde ve eksiksiz tamamlanmasına, nazik, ölçülü ve saygılı davranılmasına, mesleğin saygınlığının ve tarafsızlığın sarsılmasına neden olabilecek davranışlardan kaçınılmasına, refakate verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yetiştirilmesinde özen gösterilmesine ve Başkanlıkça izin verilmedikçe belli faaliyetlerde bulunulamamasına ilişkindir⁸⁵⁸.

⁸⁵⁶ “Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri

Madde 36

(1) Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmak.
- c) 20/2/1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.
- ç) 11/10/2006 tarihli ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.
- d) 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek.
- e) Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek.
- f) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye, işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak.
- g) 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37 nci maddesi ve ilgili mevzuat kapsamında denetim yapmak.
- ğ) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak.
- h) Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek.
- ı) Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.
- i) Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak.

(2) Birinci fıkrada belirtilen görevler Vergi Müfettişlerine, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen hallerde ilgili Daire Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re’sen, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamazlar.”

⁸⁵⁷ Belirtilen üç başlık altındaki görev ve yetkilere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Can, Şengöz, Aydın, s. 466-473.

⁸⁵⁸ “Vergi Müfettişlerinin sorumlulukları

Madde 39

(1) Vergi Müfettişleri, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki temel kurallara uyarlar.

- a) Yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlarlar.
- b) Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar.

Disiplin hukukunun haricinde Vergi Müfettişlerinin görevleriyle ilgili işleyebilecekleri, özel soruşturma ve kovuşturma usulüne tabi kimi suçlar bulunmaktadır. Başta TCK ve VUK'ta yer alan bu yasak ve suçların başlıcalarını zimmet; irtikap; denetim görevinin ihmali; rüşvet; nüfuz ticareti; görevi kötüye kullanma; suçu bildirmeme; suç delillerini yok etme, gizleme veya değiştirme; vergi mahremiyetini ihlal etme; yakınlarına ait inceleme ve takdir işleriyle uğraşma ve mükellefin özel işlerini yapma şeklinde sıralamak⁸⁵⁹ mümkündür.

2531 sayılı Kanun⁸⁶⁰'un 2. maddesinin 2. fıkrasında⁸⁶¹ ise vergi incelemesine yetkili olanların tümü bakımından geçerli önemli bir yasak bulunmaktadır. Hüküm uyarınca “Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler.”

c) Refakatine verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine özel bir önem verirler ve bu amaçla refakat boyunca Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetişmelerini gözetirler.

ç) Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yaparlar.

d) Meslektaşlarına, diğer kamu görevlilerine ve ilgili diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve saygılı davranırlar.

e) İnceleme, teftiş ve soruşturma görevli bulundukları sırada, bu işlerle ilgili bulunanlara konuk olamazlar, doğrudan veya dolaylı olarak soruşturma ile ilgili olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışveriş yapamazlar, borç alıp veremezler.

f) Toplumun Başkanlığa ve kendilerine duyduğu güveni sarsabilecek davranışlardan kaçınırlar.

g) Dijital platformların kullanımında mesleğin gerektirdiği tarafsızlık, saygınlık, güven, nezaket ve saygı ilkelerine yakışır bir şekilde hareket ederler.

ğ) Başkanlıkça izin verilmedikçe; Başkanlık adına panel, sempozyum ve komisyonlara, kurs ve seminerlere katılamazlar, yayın yapamazlar, beyanda bulunamazlar, mesai saatleri içerisinde lisansüstü eğitim yapamazlar, bu amaçla verilen kurslara katılamazlar.”

⁸⁵⁹ Soydan, s. 415.

⁸⁶⁰ “Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun” (R.G.: 06.10.1981/17480).

⁸⁶¹ Bahsi geçen fıkra 02.07.2018 tarih ve 703 sayılı KHK'nın 14. maddesiyle 2531 sayılı Kanun'un 2. maddesine eklenmeden önce de günümüzde yürürlükte olmayan 178 sayılı KHK'da “Yapılamayacak İşler” başlıklı Ek Madde 30'da bulunmaktaydı.

2.2.2. Defterdarlar, Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar

Vergi Müfettişleri ve Müfettiş Yardımcılarının yanı sıra VUK m. 135/f.1'de vergi incelemelerinin “ilin en büyük mal memuru” ve “vergi dairesi müdürleri” tarafından yapılabileceği hükmü yer almaktadır.

1 sayılı CK. m. 243 uyarınca “Defterdar”, “*bulunduğu ilde Bakanlığın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri*” konumundadır. 4 sayılı CK. m. 152'ye göre GİB'in taşra teşkilatı “*doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları*” ve vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde “*Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden*” oluşmaktadır. 4 sayılı CK. m. 153/f.2'de sayılan Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görev ve yetkileri arasında “*vergi inceleme ve denetimi*” de yer almaktadır.

“İlin en büyük mal memuru”na verilen inceleme yetkisine, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuş yerlerde Vergi Dairesi Başkanı; kurulmamış yerlerde ise Defterdar sahiptir. Bu bağlamda, Vergi Dairesi Başkanlığının kurulduğu yerlerde defterdarların inceleme yetkisinin kalmadığını belirtmek⁸⁶² yanlış olmayacaktır. Defterdar ve Vergi Dairesi Başkanı, amir sıfatıyla vergi incelemelerinde rol almakla birlikte bu kişilerin idari görevleri nedeniyle fiilen etkin bir şekilde vergi incelemesi gerçekleştirmeleri güçtür⁸⁶³.

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde Başkanlığa, kurulmayan yerlerde ise Defterdarlığa bağlı olarak faaliyetlerini yürüten “vergi dairesi müdürleri” de VUK m. 135/f.1 uyarınca vergi incelemesi ile yetkili ve görevlidir. Keza VUK m. 135/f.2 uyarınca GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapan herkesin vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır. Vergi Dairesi Müdürlüğü kurulmayan ilçelerde Malmüdürlerinin de Vergi Dairesi Müdürleri'nin sahip olduğu inceleme yetkisini kullanabileceklerini söylemek mümkündür⁸⁶⁴.

⁸⁶² Özyer, s. 317.

⁸⁶³ Tekin, Çelikkaya, s. 252.; Soydan, s. 418.

⁸⁶⁴ Soydan, s. 418.; Özyer, s. 322.

646 sayılı KHK ile yapılan değişikliklerle “vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek” görevinin GİB’in görevleri arasından çıkartılmasını ve VDK’nın asli görevi haline getirilmesini takiben vergi dairesi müdürlerinin vergi incelemesi gerçekleştirip gerçekleştiremeyecekleri tartışılmış ise de VUK m. 135’in açık hükmü karşısında vergi dairesi müdürlerinin vergi inceleme yetkisine sahip olmadıklarını belirtmek mümkün değildir. Nitekim, belli hallerde kimi incelemelerin vergi dairelerinde gerçekleştirilmesine ihtiyaç duyulması ya da Vergi Müfettişleri tarafından yapılmasına gerek görülmeyen vergi incelemelerinin Vergi Dairesi Müdürleri tarafından gerçekleştirilmesinin istenmesi de mümkündür. Ancak, VDK ile vergi daireleri arasında vergi incelemelerine dair yaşanması olası yetki ve görev karmaşalarının önüne geçilebilmesi adına mevzuatta Vergi Dairesi Başkanlıklarının ve Vergi Dairesi Müdürlüklerinin hangi hallerde ve hangi nitelikte incelemeleri gerçekleştirebileceklerinin açıklığa kavuşturulmasına⁸⁶⁵ ihtiyaç bulunmaktadır.

2.2.3. Takdir Komisyonları

Takdir komisyonları, VUK m. 72/f.1’e göre “*illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden*” kurulmakta olup kendilerine verilen görevleri yerine getirirken VUK m. 75/f.1⁸⁶⁶ uyarınca inceleme yetkisine sahiptirler.

Takdir komisyonlarının sahip olduğu inceleme yetkisi mutlak bir yetki olmayıp⁸⁶⁷ matrah ve servet takdiri gibi komisyona verilen görevlerle sınırlı bir inceleme yetkisidir. Nitekim takdir komisyonlarının kıymet takdirlerini gerçekleştirirken, takdire ilişkin araştırma ve inceleme yoluyla elde edilebilecek somut dayanaklar ortaya koymaları; hiçbir araştırma ve inceleme yapmaksızın genel ve soyut ifadelerle keyfi matrah, fiyat ya da ücret takdir etmemeleri gerekmektedir⁸⁶⁸.

⁸⁶⁵ Mehmet Koç, “Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 278, Kasım 2011, s. 46.; Soydan, s. 419.

⁸⁶⁶ “72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir.”

⁸⁶⁷ Özyer, s. 318.

⁸⁶⁸ Adil Nas, “Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 358, Haziran 2011, s. 144, 145.; Soydan, s. 419.

Ayrıca bkz. “..., takdir komisyonunun Vergi Usul Kanununun 75. maddesiyle kendisine verilen incelenen yetkisini kullanmadığı ve hiç bir inceleme ve araştırma yapmadan matrah takdirinde

Takdir komisyonlarının ayrıca VUK m. 75/f.2 uyarınca “servetleri, sinai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat” etme konusunda takdir yetkileri bulunmaktadır. Çözümü özel veya teknik bilgi gerektiren bu hallerde alınacak bilirkişi raporları, Takdir Komisyonunu bağlamayan ve Takdir Komisyonu kararına esas alınması zorunlu olmayan takdiri delil niteliğindedir⁸⁶⁹.

2.2.4. Vekaleten Görev Yapanların İnceleme Yetkisi

Vekaleten görev yapan kişiler, vekalet ettikleri süre zarfında ve vekalet ettikleri görevin yetki ve sınırları içerisinde kalmak üzere vekalet edilen asılın bütün hak ve yetkilerine sahiptir. İnceleme yetkisi de bu yetkiler içerisinde kalmaktadır⁸⁷⁰. Örneğin vergi dairesi müdürlüğüne vekalet edenler ya da bağımsız vergi dairesi bulunmayan yerlerde malmüdürüne vekalet edenler, vekalet ettikleri sürece inceleme yetkisine sahip olmaktadır. Denetim kadrolarında ise vekaletin söz konusu olmadığı; dolayısıyla vergi müfettişlerine ve yardımcılara vekalet edilemeyeceği ayrıca belirtilmelidir⁸⁷¹. Danıştay da vermiş olduğu kararlarda⁸⁷² vekaleten görev yapanların

bulunduğu anlaşıldığından, dayanaksız takdir komisyonu kararına göre salınan vergiler ve kesilen cezalarda yasal isabet görülmemiştir.” T.C. Danıştay 3. Daire, T. 01.10.1998, E. 1998/2824, K. 1998/3314.

“...Ancak re'sen takdir yoluyla matrahın tayin ve takdirinde yetkili komisyonlar, 74. maddede sayılan görevleri dolayısıyla sınırsız yetkiye sahip değillerdir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 75. maddesinde belirtildiği gibi, görevleri dolayısıyla inceleme yetkisine haiz olduklarından herşeyden önce takdir edilen matrahın dayandığı belge ve bilgilerin belirtilmesi, leh ve aleyhteki takdir unsurlarının gözönünde tutulması, taraflarca ibraz edilebilecek belgelerin incelenmesi, murisin ekonomik ve sosyal durumunun da dikkate alınmak suretiyle incelemeye ilişkin sonuçların kararda açıklanması gerekirken, gerekli inceleme ve araştırmaya dayanmayan takdir komisyonu kararına dayalı tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararında kanuna uyarlık bulunmamaktadır.” T.C. Danıştay 9. Daire, T. 12.06.1996, E. 1996/1251, K. 1996/2206.

⁸⁶⁹ Nas, s. 146.

⁸⁷⁰ Erdem, a.g.e., s. 66, 67.

⁸⁷¹ Özyer, s. 322.

⁸⁷² “Olayda; davacının 28.08.1997-29.11.2010 tarihleri arasında 4 ayrı mal müdürlüğünde mal müdürü vekili olarak görev yaptığı ve halen bu göreve devam ettiği, 3568 Sayılı Kanun'un Geçici 9. maddesinin yürürlüğe girdiği tarihe (26.07.2008) kadar 11 yıl 4 ay mal müdürü vekili sıfatıyla asilin yapabildiği işlemlerinin tümünü yaparak vergi inceleme yetkisini kullandığı açıktır.

Bu durumda; vekaleten görev yaptığı dönemde asilde aranan tüm şartları taşıyan davacının kesintisiz olarak görev yaptığı sürelerin toplamının 8 yılı aştığı, bu süreler boyunca da davacının vergi inceleme yetkisini fiilen kullandığı dikkate alındığında 3568 Sayılı Kanun'un Geçici 9. maddesinde belirtilen şartları sağladığı sonucuna varılmış olup kendisine sınavsız bir şekilde serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı verilmesi istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin dava konusu işlemde hukuka uyarlık, aksi yöndeki İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.” T.C. Danıştay 8. Daire, T. 13.05.2019, E. 2014/7637, K. 2019/4544.

“Müdür yardımcısının, müdürün izinli olduğu dönemde vekil olarak vergi inceleme raporunu imzaladığı hususu tartışmasızdır. Vekil, vekalet ettiği görevin yetki ve sınırları içinde kalmak şartıyla asılın bütün hak ve yetkisine sahip olduğu vekalet kurumunun niteliği gereğidir.

Vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleme, uzlaşmaya varma ve dava açıldığında hertürlü usul işlemini yapma yetkisi olan vekilin, bunların dayanağını oluşturan ve bunlardan ayrılması mümkün olmayan

fiilen inceleme yetkisini kullanabilecekleri, görevin sınırları içinde kalmak şartıyla inceleme yapabilecekleri ve vergi inceleme raporunu imzalayabilecekleri görüşündedir.

2.2.5. İncelemeye Yetkili Olmayan Kişilerce Gerçekleştirilen İncelemeler

Şimdiye değin sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler haricinde kimseler tarafından vergi incelemesi gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olmayan kişilerce gerçekleştirilen kimi incelemeler neticesinde hazırlanan raporlara dayanılarak tarhiyat yapılması ve/veya ceza kesilmesi halinde, idari işlem yetki unsuru bakımından usulen sakatlanacaktır. Dolayısıyla muhtelif kurum veya kuruluşların vergi incelemesine yetkili olanlar arasında sayılmayan denetim elemanları tarafından inceleme gerçekleştirilmesi ve vergi dairesine rapor intikal ettirilmesi halinde bu raporlara dayanılarak tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin tesisi hukuka aykırı olacaktır. Ancak bu durum, söz konusu raporların “ihbar” niteliğinde ele alınmasına engel değildir⁸⁷³.

Danıştay içtihatları da VUK m. 135 bağlamında vergi incelemesine yetkili olduğu belirtilmeyen Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü⁸⁷⁴, Sayıştay Denetçisi⁸⁷⁵, adalet müfettişi⁸⁷⁶, iş müfettişi⁸⁷⁷ gibi kimseler tarafından düzenlenen raporlara

"vergi inceleme raporunu" imzalama yetkisine sahip olmadığı düşünülemez.

Aksi düşüncenin kabulü, vekaleten yürütülen görevlerin uzun süre devam etmesi durumunda, inceleme raporunun düzenlenmesinde belli sürelerle kayıtlı bulunan idarenin bu süreleri kaçırmaması dolayısıyla hak kayıplarına uğraması sonucunu doğuracağından, isabetli değildir." T.C. Danıştay 11. Daire, T. 25.10.1995, E. 1995/2828, K. 1995/2794. Benzer gerekçe için ayrıca bkz. T.C. Danıştay 11. Daire, T. 17.02.2000, E. 1998/2640, K. 2000/615.

⁸⁷³ Erdem, a.g.e., s. 64.; Soydan, s. 420.

Ayrıca, 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde Vergi İdaresi, 1991/6 sayılı Uygulama İç Genelgesi ile VUK ve Bankalar Kanunu ile yetki verilenler haricindeki denetim elemanları tarafından düzenlenen raporlara istinaden tarhiyat yapılamayacağını ancak bunların ihbar addedilip incelemeye sevk edileceğini duyurmuştur. (Özyer, s. 320.) Mülga Bankalar Kanunu ile vergi inceleme yetkisi verilebileceği hususunda idarenin görüşüne katılmadığımızı ayrıca belirtmeliyiz.

⁸⁷⁴ "Bu bakımdan; uyuşmazlıkta, takdir komisyonunca alınmış bir karar veya vergi inceleme raporuyla belirlenmiş bir matrah ya da matrah farkı bulunmaksızın, 213 Sayılı Kanunda yoklama veya vergi incelemesi yetkisini haiz olanlar arasında yer almayan Deniz Ticareti Genel Müdürlüğüne davalı İdareye gönderilen yazı üzerine davaya konu işlemin tesis edildiği, mahkemece de söz konusu işlemin 213 Sayılı Kanunda yer alan tarh yöntemlerinden hangisine göre yapıldığının ve olayda uygulanması gereken tarhiyat türünün belirlenmesi yoluna gidilmeksizin genel hükümlere göre dosyanın incelendiği anlaşıldığından, belirtilen inceleme yapılmaksızın verilen kararda isabet görülmemiştir." T.C. Danıştay 7. Daire, T. 28.03.2017, E. 2016/783, K. 2017/2232.

⁸⁷⁵ "Vergi kanunlarınca kendisine yetki verilmeyen Sayıştay Deneticinin yazısı üzerine yapılan tarhiyatta ağır ve bariz yetki tecavüzünün bulunmasından dolayı yoklukla maluldür." T.C. Danıştay 3. Daire, T. 16.06.1998, E. 1997/2939, K. 1998/2348.

⁸⁷⁶ "Olayda, icra dairelerinin 2004 yılı olağan teftişi sırasında Kadıköy 3. İcra Müdürlüğü işlemleri üzerinde adalet müfettişinin yaptığı inceleme sonucu vergi dairesine gönderdiği yazı dikkate alınarak tarhiyat yapıldığı anlaşılmakta olup, 213 sayılı Kanunun sözü edilen madde hükmüne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bir inceleme yapılmadan adalet müfettişinin Kadıköy 3.

istinaden tarhiyat yapılamayacağı yönündedir.

Geçmişte mülga 3182 sayılı Bankalar Kanunu⁸⁷⁸, nun ve mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu⁸⁷⁹, nun bankalar yeminli murakıplarına vergi inceleme yetkisi vermesi üzerine, VUK'ta düzenlenen vergi incelemesi müessesesi için VUK haricinde başka kanunlar ile vergi incelemesine yetkili tayin edilip edilemeyeceği hususunda doktrinde ve içtihatlar da fikir birliğine varılamamıştır. Danıştay'ın VUK'u genel bir kanun, Bankalar Kanunu'nu ise özel bir kanun olarak görerek yasa koyucunun iradesinin bankalar yeminli murakıplarına vergi inceleme yetkisinin verilmesi yönünde olduğunu; bu yüzden bankalar yeminli murakıpları tarafından gerçekleştirilen incelemelerin hukuki sonuçlar doğurabileceğini kabul ettiği kararı⁸⁸⁰ olduğu gibi aksi yönde kararları⁸⁸¹ da bulunmaktadır. Aksi yöndeki kararlarda

İcra Müdürlüğü işlemleri üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazı esas alınarak yapılan dava konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatında hukuka uyarlık bulunmadığı anlaşıldığından vergi mahkemesince bu husus dikkate alınmadan yazılı gerekçe ile davanın reddi yolunda karar verilmesinde yasal isabet görülmemiştir.” T.C. Danıştay 9. Daire, T. 03.06.2008, E. 2007/3816, K. 2008/2766.

⁸⁷⁷ “Yoklama fişi ile gerçek durum tespit edilmeye çalışılmış ise de iş müfettişliği raporunda sözü edilen işçinin yoklama tarihinde işyerinde çalışmaması nedeniyle ifadesine başvurulmadığı gibi, diğer işçileri veya şantiye şefi nezdinde bir yoklama ya da vergi incelemesi yapılmadığı anlaşıldığından, sadece iş müfettişliği raporundaki tespitler esas alınarak tarhedilen vergi ve cezanın terkinde isabetsizlik görülmemiştir.” T.C. Danıştay 3. Daire, T. 04.03.1998, E. 1996/4412, K. 1998/695.

⁸⁷⁸ (R.G.: 02.05.1985-18742). 3182 sayılı Kanun'un 61. maddesinin 2. fıkrasında “Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları; Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümlerine aykırı hareket eden banka ve ilgililer hakkında adı geçen Kanunun Ek 1 inci maddesindeki yetkilere ve Bankalar Kanununda yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahip oldukları gibi Devlet Sanayi ve İşçi Yatırım Bankası ve tüm bankaların kuruluş kanunları hükümleri ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulamasını da denetlemeye yetkilidirler.” Hükmü yer almaktaydı.

⁸⁷⁹ (R.G.: 23.06.1999-23734). 4389 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 2. fıkrasında “Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları, bu Kanunda yazılı görevleriyle kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine ve 20/2/1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümlerine aykırı hareket eden banka ve ilgililer hakkında adı geçen Kanunun ek 1 inci maddesindeki yetkilere sahip oldukları gibi tüm bankaların kuruluş kanunu hükümleri ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasını da denetlemeye yetkilidirler.” Hükmü yer almaktaydı.

⁸⁸⁰ “Vergi incelemesine yetkili olanları düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu genel, bankalar yeminli murakıplarına vergi inceleme yetkisi veren 4389 sayılı Kanun ise özel bir kanundur. Bankalar yeminli murakıpları gibi bazı kamu görevlilerine özel kanunlarında vergi inceleme yetkisi verilmesinin hukuki sonuçlar doğurması doğaldır. 4389 sayılı Kanunla bankalar yeminli murakıplarına bu Kanunda yazılı konularda vergi inceleme yetkisi verilmesi, yasa koyucunun iradesinin de bu yolda olduğunu göstermektedir. Bankalar yeminli başmurakıbbı ve murakıp yardımcısı tarafından düzenlenen 13.3.2001 gün ve R-2 sayılı kısmi vergi inceleme raporunda, davacı bankanın repo ve ters repo işlemleri, bir başka anlatımla, Bankalar Kanunda yazılı bankacılık işlemleri banka ve sigorta muameleleri vergisi yönünden incelenmiş olup, 4389 sayılı Kanunun özel bir alanda bankalar yeminli murakıplarına vergi inceleme yetkisi verdiği kuşkusuzdur.

Bu durumda, bankalar yeminli murakıplarının vergi inceleme yetkisine sahip olmadıkları ve bu incelemenin hukuki sonuçlar doğuramayacağı yolundaki mahkeme kararında yasal isabet bulunmamaktadır.” T.C. Danıştay 7. Daire, T. 26.10.2005., E. 2002/1255, K. 2005/2559.

⁸⁸¹ “..., 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 61. maddesi 2. bendinde bankalar yeminli murakıpları ve

Danıştay, Bankalar Kanunu'nda verilen yetki ile VUK uyarınca yapılacak bir incelemenin kastedilmediğini belirtmekte; bankalar yeminli murakıplarının vergi inceleme yetkisine sahip olduğunun kabulü halinde vergi yükümlülerinin inceleme hakkında izahat gerekliliği, itirazların tutanağa geçirilmesi, tarhiyat öncesi uzlaşma gibi vergi usul hukukuna dair pek çok haktan yararlanamayacakları görüşünü benimsemektedir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu⁸⁸² ile birlikte söz konusu tartışma son bulmuş ise de nihayetinde VUK'ta düzenlenen vergi inceleme müessesesinin bir bütün olarak ele alınması gerektiği; başka kanunlardan yetki alsalar dahi VUK m. 135'te sayılmayan kişilerce vergi incelemesi yapılabileceğinin kabulü halinde vergi yükümlülerinin VUK tarafından inceleme bağlamında kendilerine sağlanan hakları kullanma imkanından ve güvencelerden yoksun kalacakları; vergi incelemelerinde yetki karmaşasının ortaya çıkacağı ve bu durumun aynı zamanda idarenin bütünlüğü ilkesine aykırılık teşkil edeceği *görüşündeyiz*. Başka kanunlarla VUK m. 135 uyarınca yetkili kılınmamış kimselere görevleriyle bağlantılı olmak üzere mali

yardımcılarının Bankalar Kanunu'nda yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahip oldukları yolunda yer alan hüküm ise, adı geçenlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapacakları bir vergi incelemesini değil, aynı Kanunun yukarıda değinilen 61. maddesinin 1. bendinde belirlenmiş olan görevlerini yerine getirirken denetledikleri kuruluşların vergi mükellefi yada vergi sorumlusu olarak yerine getirmek zorunda bulundukları vergi ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediikleri hususunun incelenmesini anlatmaktadır. Bu nedenle 213 sayılı Kanunda vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları belirlenmiş olanlar tarafından ve adigeçen kanun hükümleri uyarınca yapılmış bir vergi incelemesi bulunmadıkça bankalar yeminli murakıpları veya yardımcıları tarafından düzenlenen raporlara dayanılarak vergi tarhiyatı yapılamayacağından sonucu itibarıyla yerinde bulunan vergi mahkemesi kararına yönelik temyiz isteminin reddine 14.10.1999 gününde esasta oybirliğiyle gerekçe de oyçokluğuyla karar verildi." T.C. Danıştay 3. Daire, T. 14.10.1999, E. 1998/705, K. 1999/3359.

"..., İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 14.3.2002 günlü ve E: 2001/1253, K: 2002/346 sayılı kararıyla, ..., bu düzenlemelere göre bankalar yeminli murakıplarının bankalarla ilgili olarak yukarıda bahsedilen konularda olmak üzere sınırlı bir vergi incelemesi yapmasına olanak tanınmış olmakla birlikte, Vergi Usul Kanununun 135 nci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanların açık bir şekilde gösterildiği ve bankalar yeminli murakıplarının bu maddede sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler arasında sayılmadığı, öte yandan, Vergi Usul Kanununun vergi incelemesine ilişkin olarak getirdiği düzenlemelerden olan, inceleme hakkında izahat yapılması gerekliliği, tespit edilen hususların tutanağa bağlanması ve mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının bu tutanağa geçirilmesi gibi bir takım hak ve yükümlülükler ile, bunların yanı sıra ""tarhiyat öncesi uzlaşma"" müessesesinden yararlanılarak uyuşmazlığın yargı önüne getirilmeden mükellefler ile idare arasında sulh ile halledilmesi gibi olanaklardan bankalar yeminli murakıplarının yapmış olduğu inceleme nedeniyle mükelleflerin yararlanabilmelerinin mümkün olmadığı, bu nedenle Kanununda vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler arasında sayılmayan, sadece kendi kanununa göre belirlenen konularda kısmi vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olan bankalar yeminli murakıpları tarafından düzenlenen rapora göre ikmalen yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. ..., KARAR : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir." T.C. Danıştay 4. Daire, T. 21.01.2004, E. 2002/2885, K. 2004/75.

⁸⁸² (R.G.: 01.11.2005- 25983 mükerrer).

hususlarda inceleme yetkisi verilmesi doğaldır. Ancak *kanaatimizce* bu yetki vergi inceleme yetkisi şeklinde görülmemeli; söz konusu incelemeler ve raporlar dayanak olarak alınarak, üzerine ayrıca vergi incelemesi yapılmaksızın tarh ve/veya ceza kesme gibi idari işlemler gerçekleştirilmemelidir. Böyle bir durumda bahsi geçen inceleme ve raporlar ihbar niteliğinde kabul edilerek yetkililer tarafından VUK kapsamında vergi incelemesi süreci başlatılmalıdır.

Son olarak re'sen vergi tarhının ardından yargıya taşınmış uyuşmazlıklarda, önceden inceleme için ibraz edilmemiş defter ve/veya belgelerin sonradan yargı yerine ibrazı durumunda; bu belge ve/veya belgelerin incelenmesinin idari yargı yerinin vergi incelemesi yaptığı anlamına gelip gelmediği tartışmasına değinmek gerekmektedir. Yargı yerlerinin defter ve belgeleri inceleyerek veya bilirkişiye inceleme yaptırarak karar vermesinin, yargı yerlerinin bir bakıma inceleme yetkisinin olup olmadığı sorusunu gündeme getireceği⁸⁸³ literatürde dile getirilmiş ise de *kanaatimizce* yargı makamlarının görevleri gereği yapacakları incelemelerin “vergi incelemesi” şeklinde ele alınması isabetli değildir. Yargı makamlarının vergi inceleme yetkisinin bulunmadığı tartışmasız olmakla birlikte verecekleri kararlara dayanak oluşturacak bilgi ve/veya belgeleri incelemelerinin idari bir yetki çerçevesinde değil re'sen araştırma ilkesi ve adil yargılanma hakkının savunma hakkı boyutuyla ele alınması⁸⁸⁴ gerekmektedir.

3. Vergi İncelemesinin Hukuki Dayanakları, Sınırları ve Yükümlü Hakları

Vergi incelemesinin bir tarafında incelemeyi gerçekleştiren devletin anayasal ve yasal hak, görev ve yetkileri; diğer tarafında ise incelemeye tabi olan kişinin hukuku yer almaktadır⁸⁸⁵. Dolayısıyla devletlerin vergi toplaması ve vergileri etkin bir şekilde toplayabilmek için denetim gerçekleştirmesi, esasen Anayasa ve Uluslararası Sözleşmeler ile teminat altına alınmış kişi hak ve özgürlüklerine yapılan bir müdahale niteliği taşımaktadır.

Müdahale edilen hak ve özgürlükler ile vergi incelemesi görünümünde gerçekleştirilen müdahale arasında denge kurulabilmesi için her şeyden önce müdahale ile gerçekleştirilmek istenen amacın (kamu geliri elde etmek) ve

⁸⁸³ Soydan, s. 421.

⁸⁸⁴ Söz konusu husus detaylıca çalışmamızın üçüncü bölümünde “1.2.3. Adil Yargılanma Hakkı” başlığı altında incelenmektedir.

⁸⁸⁵ Şeker, s. 49.

müdahalede kullanılan aracın (vergi incelemesi) anayasal ve yasal dayanaklarının mevcut olması gerekmektedir.

Müdahale amacının ve aracının anayasal ve yasal dayanaklarının mevcudiyeti yine de devlete sınırsız bir yetki sağlamamaktadır. Zaten, verginin gerekliliği ile kişi hak ve özgürlükleri arasındaki duyarlı denge, kişilere fazladan güvence temin edilmesini gerektirmektedir⁸⁸⁶. Bu nedenle devlet ile bireyler arasında kurulması hedeflenen dengenin sağlıklı bir şekilde tesis edilebilmesi için müdahale aracına dair sınırların çizilmesi ve bu kapsamda yükümlülerin sahip oldukları hakların düzenlenmesi hayati öneme sahiptir.

Vergi incelemesine ilişkin söz konusu sınırların öncelikle anayasa olmak üzere yasalar ile çizilmesi esastır. Bu yapılırken ise uluslararası sözleşmeler ile teminat altına alınmış kişi hak ve özgürlükleri özellikle göz önünde bulundurulmalıdır. Son olarak, idarenin de takdir yetkisini kullanarak kendine sınır koyabildiğini belirtmek gerekir.

Bu doğrultuda çalışmamızda öncelikle vergi incelemelerinin anayasal ve yasal hukuki dayanakları ve bu dayanaklar kapsamında yükümlülerin vergi incelemesine ilişkin ödevleri; ardından vergi incelemesinin anayasadan, yasadan, uluslararası hukuktan ve idarenin takdir yetkisinden kaynaklanan sınırları ve bu sınırlar kapsamında yükümlülerin hakları incelenmektedir.

3.1. Vergi İncelemesinin Hukuki Dayanakları ve Yükümlü Ödevleri

3.1.1. Anayasal Dayanakları

Genelde devletin vergi toplayabilmesinin, özelde ise denetim yapabilmesinin ve vergi incelemesi vasıtasıyla kişi hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunabilmesinin anayasal dayanakları; çalışmamızda öncelikle devletin mali egemenliğine dayanan yetki ve ödevler, ardından vergi incelemesinin dayandığı anayasal ilkeler ve son olarak vergi incelemesinin gerçekleşmesine fayda sağladığı anayasal vergilendirme ilkeleri bağlamında ele alınacaktır.

⁸⁸⁶ Güneş, s. 1.

3.1.1.1. Devletin Mali Egemenliğine Dayanan Yetki ve Ödevler

3.1.1.1.1. Mali Egemenlik

Egemenlik, “insan topluluğu” ve “ülke”nin yanında devleti oluşturan üçüncü unsur olan “iktidar” unsuruna karşılık gelen kavramdır. İktidar unsuru; kural koyma, savaş ya da barış ilân etme, para basma, yargılama yapma, cebir kullanma gibi yetkilerin yanı sıra konumuzla bağlantılı olan vergi koyma yetkisini de içermektedir. Türk Anayasası’nın sisteminde egemenliği oluşturan bu yetkiler; yasama, yürütme ve yargı yetkileri şeklinde gruplandırılmaktadır⁸⁸⁷.

Anayasamızın “Egemenlik” başlıklı 6. maddesinin 1. fıkrasına göre “*Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir.*”. Egemenlik belli bir ülkede belli bir anda yaşayan insan topluluğu konumundaki halka değil de, geçmişi ve geleceği kucaklayan “millet” tüzel kişiliğine bırakıldığı için Türkiye Cumhuriyeti, “millet egemenliği” teorisini kabul eden grupta yer almaktadır⁸⁸⁸. Egemenlik türediği kaynak bakımından kayıtsız şartsız, mutlak nitelikte millete aittir; kullanılışı bakımındansa kayıtlı şartlı, yani sınırlı ve nispî niteliğe sahip olup bu nedenle millet adına kullanılan bütün devlet yetkilerinin anayasadan çıkması ve egemenliğin kullanılmasının hukuka ve anayasaya uygun olması gerekmektedir⁸⁸⁹.

Egemenlik kavramının malî alandaki yansımasına “malî egemenlik” denilmektedir. Mali egemenlik, devlete uluslararası hukuk bakımından, diğer devletlere karşı bağımsız malî politika belirleme yetkisini sağlamaktayken iç hukuk bakımından ise devletin, egemen olduğu alanlarda vergilendirme, harcama yapma, bütçe yapma, borçlanma ve kamu mallarını yönetme gibi yetkilere sahip olmasını sağlamaktadır⁸⁹⁰. Vergilendirme yetkisi de böylelikle malî egemenliğin somutlaştığı alanlardan birisini teşkil etmektedir⁸⁹¹.

3.1.1.1.2. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi açıklanırken öncelikle bu yetkinin neyi ifade ettiğini, dar ve geniş anlamlarını irdelemek gerekmektedir.

⁸⁸⁷ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Güncelleştirilmiş 18. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015, s. 92.

⁸⁸⁸ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2015, s. 115-117.; Gözler, s. 92.

⁸⁸⁹ Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 119.

⁸⁹⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 2, 3.

⁸⁹¹ Soydan, s. 247.

Devletin ülkesi ve vatandaşları üzerindeki iktidarının malî alana yansımaları olan vergilendirme yetkisi, temelinde “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü”⁸⁹² ifade etmektedir.

Anayasa ile yüklenen amaç ve görevleri⁸⁹³ devletin yerine getirebilmesi ve kamu hizmeti yürütebilmesi için her şeyden önce mali kaynak temin edebilmesi gerekmektedir. İhtiyaç duyulan mali kaynakların temini ise esasen vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla mümkündür.

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, farklı çağlarda ve devlet anlayışlarında farklı şekillerde açıklanmıştır. Jandarma devlet anlayışında mutlak ve sınırsız bir yetki olarak görülmekte iken liberal devlet anlayışında karşılık ve mübadele kavramları ön plana çıkmıştır. 19. yüzyılda kolektivist devlet anlayışına göre fedakarlık ve ulusal görev kavramları ile açıklanan vergilendirme yetkisi, günümüzde çağdaş devlet anlayışına göre devlet egemenliği temeline dayandırılmaktadır⁸⁹⁴.

Vergilendirme yetkisi dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı şekilde ele alınabilir⁸⁹⁵. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin tüm kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini içermekte iken; geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsamı

⁸⁹² Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 3.; Soydan, s. 247.

⁸⁹³ Bu hususta özellikle Anayasa’nın “Devletin temel amaç ve görevleri” başlıklı 5. maddesi ön plana çıkmaktadır. Maddeye göre; “Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.”

⁸⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 33.

⁸⁹⁵ Anayasa Mahkemesi’nin de vergilendirme yetkisini dar anlamda ve geniş anlamda sınıflandırdığı kararları bulunmaktadır. Örneğin bkz.

“Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan malî kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzelkişilere getirdiği her türlü malî yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa’nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzelkişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla malî güçlerine göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya malî politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır.” T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 16.09.1998, E. 1997/62, K. 1998/52.

altına almaktadır⁸⁹⁶.

Vergilendirme yetkisi, vergilendirme sürecinin aşamalarına göre de sınıflandırılmaktadır. Vergi konulması, vergiye ilişkin muafiyet ve istisna tesis edilmesi, konulmuş vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılması hususlarında kural olarak yasama organı yetkili olup anayasal yetki devri koşullarının bulunması halinde yürütme organı da yetkili kılınabilmektedir. Subjektif ve bireysel idari işlem niteliğinde tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinde ise vergilendirme yetkisi kapsamında İdare'nin idari yetkisi söz konusudur⁸⁹⁷. Genelde vergi denetimine, özelde vergi incelemesine ilişkin yetkinin de bu doğrultuda vergilendirme yetkisinin görünüm alanlarından biri olduğunun kabulü gerekmektedir⁸⁹⁸.

Vergilendirme yetkisi, devlet tarafından bizzat kullanılabileceği gibi yerel idarelere ve federal devletlerde federe devletlere belli ölçülerde devredilebilmektedir. Bina, arazi ve arsa vergileri gibi yerel niteliği ile ön plana çıkan vergilerin yerel idarelerin yetki alanları içinde bırakılmasının demokratik devlet ilkesine daha uygun olduğu da savunulmaktadır⁸⁹⁹. Anayasamızda esasen “Mahalli idareler” başlıklı 127. maddenin 6. fıkrasının son cümlesinde yer alan “...*Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.*” ifadesi, yerel idarelerin sınırlı da olsa malî özerkliğine dayanak oluşturmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin uluslararası alanda da sınırları bulunmaktadır. Nitekim bir devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi için vergi yükümlüsü yahut vergi konusu ile arasında asgari ve yeterli bir ilişkinin bulunması gerekmekte olup çifte vergilendirmenin önlenmesi⁹⁰⁰ için devletlerin vergilendirme yetkilerini bu doğrultuda sınırlandırmaları şarttır. Bu sınırlandırma esasen vergi incelemeleri bakımından da önemli ve belirleyici olmaktadır.

3.1.1.1.3. Bütçe Hakkı

Klasik anlamda “devlet bütçesi”, “*kamu kurum ve kuruluşlarının, belli bir dönem için gelir ve giderlerini tahmin eden, bunların uygulanmasına önceden izin*

⁸⁹⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 33.

⁸⁹⁷ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 5.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 34.

⁸⁹⁸ Soydan, s. 249.

⁸⁹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 34, 38.

⁹⁰⁰ Bahsi geçen konu çalışmamızın üçüncü bölümünde yer alan “2.2.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlığı altında OECD'nin çalışma yürüttüğü alanlardan biri olarak incelenmektedir.

veren hukuki bir doküman”⁹⁰¹ olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir deyişle bütçe, “*kamu ekonomisi karar birimlerinin (merkezi hükümet, yerel idareler vb.) maliyetlerini göstererek, kendi bürokrasilerine yaptıkları bir kamu hizmeti sipariş listesi*”⁹⁰²dir.

Bütçe hakkı ise esasında vergi ve benzeri kaynaklardan elde edilen kamu gelirleriyle kamu harcamalarının nevi ve miktarını belirleme ve tasdik etme hakkıdır⁹⁰³. Vergi alınmasının hükümdarların yetkilerinden çıkarılmasını ve parlamentoların yetkili kılınmasını takip eden süreçte, giderlerin yapılacağı hizmetlerin de parlamento tarafından tespit edilmesi gereği gündeme gelmiş; böylelikle devletin gelirlerinin ve giderlerinin idaresi, devletin halk temsilcilerinden oluşan yasama organının önceden izin ve yetki vermesine bağlanmıştır⁹⁰⁴. Vergi alma hakkı, harcama yapma hakkı ve yıllık bütçeyi onama hakkı olmak üzere üç aşamada vücut bulan bütçe hakkının elde edilmesinin, ülkelerin demokratik parlamenter sisteme geçişleri ile paralellik arz ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır⁹⁰⁵.

Devletin mali egemenliğinin görünümünden biri olan “bütçe yapma yetkisi”, devletin bütçe hakkından kaynaklanmakta; temelde devletin vergilendirme hakkı ve yetkisi, harcama yapma hakkı ve yetkisi ile bütçe hakkı ve yetkisi üzerine kurulu “üçlü sacayağı”, devletin egemenliğini sürdürmesine hizmet etmektedir⁹⁰⁶.

Yasama organı, kamu gelirlerinin toplanması ve kamu giderlerinin yapılması hususunda yürütme organına her yıl şekli anlamda bir kanun olan bütçe kanunu ile yetki ve izin vermekte; yürütme organı da aldığı izin ve yetkilere göre hukuki işlem ve tasarruflarda bulunmaktadır⁹⁰⁷. Bu nedenle yürütme organının iki yönden sınırlandığı belirtilmelidir. Öncelikle yürütme organı kendi istediği hizmetleri değil sadece bütçe listesinde yer alan hizmetleri sunabilecektir. İkinci olarak ise ancak

⁹⁰¹ Cumhuriyet Dülger ve diğerleri, **Devlet Bütçesi**, edt: Tayfun Moğol, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.4.

⁹⁰² Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş: Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, 7. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 172.

⁹⁰³ H. Dilek Yılmazcan, “Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları”, **XIII: Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul: 2000, s. 163.

⁹⁰⁴ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 17. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2003, s. 159.

⁹⁰⁵ Yılmazcan, s. 163.

⁹⁰⁶ Soydan, s. 251, 252.

⁹⁰⁷ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 163.

kendisine ayrılmış ödenek miktarının izin verdiği ölçüde hizmet sunabilecektir⁹⁰⁸.

Anayasamızın 87. maddesine göre, “...bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek”, TBMM’nin görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Bütçe ile ilgili esas düzenlemeler ise Anayasamızın “Bütçe ve kesinhesap” başlıklı 161. maddesinde yer almaktadır. 161. maddenin 1. ve 2. fıkraları⁹⁰⁹ aynı zamanda “bütçenin zorunlu ve yıllık olması ilkesi”nin de dayanağını teşkil etmektedir.

Belli bir mali yılda tahsil edilecek vergilerin, o yılın bütçe kanununun C cetvelinde yer alması gerekmektedir. “Ön izin ilkesi” denilen bu ilke uyarınca, C cetvelinde yer almayan bir vergi yasası, yürürlükte olsa bile o yıl için uygulanamamaktadır⁹¹⁰. Dolayısıyla bir verginin toplanmasına ilgili yılın bütçe yasası ile izin veril(e)memiş olması halinde, ilgili yılda o vergi için tarhiyat yapılamayacağından yine o vergi için vergi incelemesi de yapılamayacaktır⁹¹¹. Bu yüzden aralarındaki dolaylı ilişki nedeniyle vergi incelemesinin anayasal dayanaklarından birinin de Anayasa m.161/f.1, 2’den kaynağını alan “bütçenin zorunlu ve yıllık olması ilkesi” olduğunu⁹¹² söylemek mümkündür.

3.1.1.1.4. Vergi Ödevi

Vergilendirme yetkisini somutlaştıran ve bu yetkiye sınırlar koyan düzenleme, Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesidir. Maddenin Anayasa sistematigindeki yerine bakıldığında, “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünün altında düzenlendiği⁹¹³ göze çarpmaktadır.

⁹⁰⁸ Bulutoğlu, s. 172.

⁹⁰⁹ “Bütçe ve kesinhesap

Madde 161 – (Değişik: 21/1/2017-6771/15 md.) Kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır.

Malî yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü ile yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller kanunla düzenlenir. Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz.

...

⁹¹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 14.

Örneğin 1974 ilâ 1976 yılları arasında, ilgili yılların bütçe kanunlarında yer almadığı için 23.02.1963 tarih ve 196 sayılı Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu uygulanamamıştır. Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 104.

⁹¹¹ Soydan, s. 254.

⁹¹² Şeker, s. 51.

⁹¹³ 1982 Anayasası’nın gerekçesinden anlaşılabacağı üzere Anayasa tasarısında vergi ödevine ilişkin düzenlemenin “Mali ve İktisadi Hükümler” başlıklı dördüncü kısmın altında “Vergi ve benzeri mali yükümlülükler” kenar başlıklı 173. maddede yer alması öngörülmüş ise de verginin ödev niteliğinin

Vergi ödevinin “Temel Haklar ve Ödevler” altında düzenlenmesi, bir yandan da temel hak ve hürriyetlerin niteliğinin irdelenmesini gerekli kılmaktadır. Anayasa’nın “*Temel hak ve hürriyetlerin niteliği*” başlıklı 12. maddesine göre;

“Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.

Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.”

Vergi de esasen bireyin topluma ve diğer kişilere karşı ödevi olup özgürlüklerin arasında bir sınır olarak yer almakta; diğer bir deyişle özgürlüklerin kamu yararı amacıyla sınırlandırılmasını ifade etmektedir⁹¹⁴. Özgürlük asıl, sınırlama ise istisnai olduğu için sınırlamanın sınırının ve sınırlama ölçüsünün de mutlaka Anayasa’da belirlenmesi gerekmektedir⁹¹⁵. Devlet, vergi toplamaya ve verginin toplanabilmesini sağlamaya yönelik kurallar belirlerken, tedbirler alırken ve bunları uygulamaya koyarken kendine öncelikle Anayasayı dayanak noktası olarak almalıdır⁹¹⁶.

Anayasanın 73. maddesi ile bireylere hem yükümlülük yüklenmekte hem de bireyi koruyan sınırlar çizilmektedir. Diğer yandan bu hüküm aynı zamanda devlet açısından vergisel işlemlerin gerçekleştirilmesine yönelik bir buyruk oluşturmaktadır⁹¹⁷. Bu haliyle vergilendirme, devlet açısından sadece bir yetki değil aynı zamanda yerine getirmekle yükümlü olduğu bir görevdir.

Günümüzdeki haliyle vergi ödevini düzenleyen 73. madde şu şekildedir:

“Vergi ödevi

Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal

ağır basması gerekçesiyle “Siyasi Haklar ve Ödevler” altında yer almasının uygun olduğu kanaati ile düzenleme “Vergi ödevi” başlıklı 73. madde olarak değiştirilmiştir.

Vergi ödevinin niteliğine ve vergi ödevinin aslında “kişisel haklar ve ödevler” altında düzenlenmesinin uygun olup olmadığına ilişkin görüşler için bkz. Soydan, s. 255-261.

⁹¹⁴ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **XIII: Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul: 2000, s. 98.

⁹¹⁵ Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta..”, s. 98.

⁹¹⁶ Çavuş, s. 36.

⁹¹⁷ Güneş, s. 21.

amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Söz konusu düzenleme vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin hukuki sınırını belirlemekte ve vergi ödevini Anayasal bir kurum haline getirmektedir⁹¹⁸. Vergi incelemesi genelde vergi ilişkisinin, özelde ise vergi ödevinin bir unsuru ve tamamlayıcısı niteliğinde olduğu⁹¹⁹ için vergi incelemesinin anayasal dayanakları arasında Anayasanın 73. maddesi önemli bir yere sahiptir.

Anayasanın 73. maddesi, vergi incelemesi için başlı başına bir anayasal dayanak teşkil etmesinin yanı sıra; verginin yasallığı ilkesi, verginin alınması zorunluluğu ilkesi, verginin genelliği ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi gibi vergi incelemesinin dayandığı anayasal ilkeleri ve vergi incelemelerinin gerçekleşmesine fayda sağladığı vergilendirme ilkelerini bünyesinde barındırmaktadır.

3.1.1.2. Vergi İncelemesinin Dayandığı Anayasal İlkeler

Vergi incelemesinin devletin mali egemenliğinden kaynaklanan yetki ve ödevler haricinde dayandığı veya gerçekleşmesine hizmet ettiği pek çok anayasal ilke bulunmaktadır. Hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve eşitlik ilkesi gibi ilkelerin hayata geçirilmesinde hukuka uygun şekilde yürütülen vergi denetimlerinin önemi büyüktür. Bu ilkeler teşkil ettiği dayanağın yanı sıra aynı zamanda idare tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerine de belli alanlarda sınırlar çekmektedir.

Vergi incelemesinin dayandığı anayasal ilkeler sayılanlarla sınırlı değildir. Verginin yasallığı ilkesi, yasal idare ilkesi ve verginin alınması zorunluluğu ilkesi konu bakımından o kadar önemlidir ki bu ilkelerin salt varlığı dahi devleti vergi ile ilgili denetim mekanizması kurmak ve bu mekanizmayı hukuki ve etkin şekilde işletmek yükümlülüğü altına sokmaktadır. Esasında birbiriyle doğrudan bağlantılı bu

⁹¹⁸ Çavuş, s. 38.

⁹¹⁹ Soydan, s. 265.

ilkeler aşağıda ayrı ayrı ele alınmaktadır.

3.1.1.2.1. Verginin Yasallığı İlkesi

Hukuk devleti ilkesinin bir uzantısı olarak kişi hak ve özgürlüklerinin korunmasına, sosyal devlet ilkesinin bir uzantısı olarak ise sosyal ve ekonomik hakların gerçekleştirilmesine aracılık eden “yasallık ilkesi”nin; anayasalarda özel önem, güvence ve istikrar gerektiren alanlarda özel bazı görünümüne yer verilmektedir⁹²⁰. Verginin yasallığı ilkesi de tıpkı suç ve cezanın yasallığı ilkesi gibi bu özel görünümünden biri olarak kabul edilebilir.

Verginin yasallığı ilkesinin temel dayanağı Anayasa m. 73/f.3’tür. Hüküm uyarınca verginin yasallığı ilkesinin kapsamıyla ilgili özellikle dikkat çekilmesi gereken iki husus bulunmaktadır. İlk olarak ilkenin yalnızca vergileri değil, vergilerin yanı sıra resim, harç ve benzeri mali yükümleri de kapsamına aldığını belirtmek gerekmektedir. İkinci olarak ise verginin yasallığı ilkesi, mali yükümlerin sadece kanunla konulmasını değil, kanunla değiştirilmesini ve kanunla kaldırılmasını da kapsamaktadır.

Doktrinde verginin yasallığı ilkesinin anlamı sadece vergilerin yasalarla konulması ile sınırlanmamakta; ilkenin, vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasının yanı sıra bireysel ve sübjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru yapılmasını⁹²¹ da kapsamına aldığı belirtilmektedir.

Anayasa Mahkemesi’nin yerleşmiş içtihatlarıyla vurguladığı üzere verginin yasallığı ilkesinin amacı, idarenin keyfi ve takdiri uygulamalarının önlenmesidir⁹²².

⁹²⁰ Güneş, s. 7.

⁹²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 40.; Şeker, s. 52.

⁹²² “... Görüldüğü üzere Anayasa’nın 73. maddesinin, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler konusunda kanunla konacak alt ve üst sınır içinde kalmak kaydıyla Bakanlar Kuruluna değişiklik yapma yetkisi vermesine karşın uyumsuzluk konusu mali yükümlünün dayanağını oluşturan Belediye Gelirleri Kanunu’nun yürürlükteki 97. maddesi, belediye meclisince düzenlenecek tarifeye göre ücret alınacağını belirtmiştir. Bu durumda alt ve üst sınırlarının tesbiti kanunla düzenlenmeden sadece tarife yapmak yetkisinin belediye meclisine verilmiş olmasının Anayasa’ya aykırılık oluşturduğu öne sürülmüştür.

...

Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümlünün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yükümlü bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse,

Bu nedenle bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin yasa ile belirlenmesi gerekmektedir⁹²³. Dolayısıyla verginin yasallığı ilkesine uygun hareket edilebilmesi için bir mali yükümün yasada yer alması yeterli olmayacak; o mali yükümün konusunun yanı sıra, yükümlüsü, matrahı, oranı, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi unsurlarının da yasada düzenlenmesi gerekecektir.

Verginin yasallığı ilkesinin vergi incelemesi açısından nasıl dayanak teşkil ettiğini izah edebilmek için ilkenin farklı yönlerini göz önünde bulundurmak gerekmektedir. İlkenin ilk yönü, bir mali yükümün vergi sistemine dahil edilebilmesi için unsurlarıyla birlikte yasa ile düzenlenmesini gerektirmektedir. İkinci yönü, usule ilişkin vergilendirme hükümlerinin de yasalarda tüm ayrıntılarıyla düzenlenmişini gerekli kılmakta; üçüncü yönü ise vergi yükümlülerine bireysel işlem yapılırken yasalara uygun hareket edilmesi gereğini vurgulamaktadır. Vergi incelemesi, bahsi geçen ikinci ve üçüncü yönler ile yakından ilgilidir⁹²⁴. Vergi incelemesi esasında bir vergi usul hukuku müessesesi olduğu için verginin yasallığı ilkesi gereği ayrıntılı şekilde usule ilişkin bir yasada düzenlenmesi gerekmektedir⁹²⁵. 213 sayılı VUK'ta vergi incelemesine dair düzenlemelerin yer alması, verginin yasallığına dair bu şartı karşılamaktadır. Ancak ilkenin tüm yönleriyle vücut bulduğundan bahsedebilmesi için uygulamada idare tarafından vergi incelemeleri gerçekleştirilirken ilgili yasalara uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Verginin yasallığı ilkesinin hem bireyler yönünden hem de devlet yönünden farklı alt ilkeleri kapsadığı dile getirilmektedir. Bu bağlamda verginin yasallığı ilkesi, bireyler yönünden “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesini, “*yasasız vergi olmaz*” ilkesini ve “*verginin belirgin olması*” ilkesini; devlet yönünden ise “*verginin alınması zorunluluğu*” ilkesini ve “*verginin zorla yürütüm yoluyla alınması*” ilkesini bünyesinde barındırmaktadır⁹²⁶. Verginin belirgin olması veya “*vergilendirmenin belirliliği*” ilkesi; “*kıyas yasağı*” ve “*vergi yasalarının geriye yürümezliği*” ilkeleri ile

kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.” T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 31.03.1987, E. 1986/20, K. 1987/9 (R.G.: 28.05.1987-19473).

Benzer nitelikteki diğer kararlar için bkz. Güneş, s. 20, dn. 65.

⁹²³ Kaneti, s. 37.

⁹²⁴ Şeker, s. 52.

⁹²⁵ Soydan, s. 267.

⁹²⁶ Güneş, s. 15-22.

birlikte “hukuk devleti” ilkesine dayanan “*hukuki güvenlik*” ilkesinin⁹²⁷ görünümleridir.

Bu bağlamda vergi incelemesinin dayandığı diğer anayasal ilkelerden hukuk devleti ilkesinin görünümlerinden biri olan yasal idare ilkesine ve verginin alınması zorunluluğu ilkesine aşağıda değinilmektedir.

3.1.1.2.2. Yasal İdare İlkesi

En geniş anlamıyla idareye ve faaliyetlerine kanunun egemen olması anlamına gelen yasal idare ilkesi⁹²⁸, hukuk devleti ilkesinin bir başka gereği olarak⁹²⁹ karşımıza çıkmaktadır.

Hukuk devletlerinde devlet yalnız hukuk kuralları koyan değil, aynı zamanda koyduğu kurallara uyan ve bu kurallarla kendini bağlı sayan bir varlık olduğu için bu kuralların dışına çıktığında idarenin kendini bir yaptırım karşısında bulması, hukuk devleti anlayışının hem doğal sonucu hem de zorunlu bir ögesidir⁹³⁰.

Yasal idare ilkesinin hukuk devleti ilkesinin haricindeki anayasal dayanaklarını, Anayasanın 8., 13. ve 123. maddeleri oluşturmaktadır. “Yürütme yetkisi ve görevi” başlıklı 8. madde, yürütme yetkisi ve görevinin “*Anayasaya ve kanunlara uygun olarak*” kullanılacağını ve yerine getirileceğini hüküm altına almaktadır. “İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzelkişiliği” başlıklı 123. maddenin ilk fıkrasına göre “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*” Vergi incelemelerinin aynı zamanda temel hak ve hürriyetler bakımından bir sınırlama aracı olduğu göz önünde bulundurulduğunda “Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması” başlıklı 13. madde de önem taşımaktadır. Zira bu maddeye göre, “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.*”

Söz konusu maddeler gereğidir ki idare, “kanuna saygı” ilkesi uyarınca üstlendiği görevleri yerine getirirken yürürlükteki kanunlara ve kanunlara eşit diğer hukuk kaynaklarına uygun davranmak zorundadır. İdarenin kuruluş ve

⁹²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 46.

⁹²⁸ Yasal idare ilkesi, doktrinde “*kanuni idare*”, “*yasal yönetim*”, “*idarenin kanuniliği*” gibi terimlerle de anılmaktadır.

⁹²⁹ Günday, s. 41.

⁹³⁰ Tan, s. 601.

teşkilatlanmasında asli yetki yasama organına ait olup, her idari kuruluş varlığını kanunlardan almaktadır. Ayrıca “kanuni dayanak” ilkesi gereği idare belli konularda faaliyet yürütebilmek için mutlaka kanuni bir yetkiye sahip olmalıdır. Temel hak ve özgürlükler kural olarak kanunla sınırlanabileceği için idarenin kanundan yetki almadıkça temel hak ve özgürlüklere dokunan bir davranışta bulunması düşünülemez⁹³¹. Dolayısıyla yasal idare ilkesinin iki yönü olduğunu söylemek mümkündür. İlk yönü, idarenin eylem ve işlemlerinin kanuna dayanmasının gerekmesi; ikincisi ise bu eylem ve işlemlerin aynı zamanda kanuna aykırı olmamasının gerekmesidir. Diğer bir deyişle kanun, idarenin faaliyette bulunabilmesinin hem şartını hem de sınırını teşkil etmektedir⁹³².

Vergi incelemesi bağlamında ise, kendisine Anayasa ve yasalar ile vergi denetimine dair görev ve yetkiler verilen idarenin vergi incelemesine dair tüm aşamalarda yine Anayasa, yasalar ile yasaya eşit ve daha üstün kaynaklara uygun davranması, yasal idare ilkesinin gereğidir.

3.1.1.2.3. Verginin Alınması Zorunluluğu İlkesi

Bir boyutuyla bireyi koruyan verginin yasallığı ilkesi, diğer boyutuyla ise devleti, vergiyi alma zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmakta ve vergisel işlemleri gerçekleştirmesi için devlete bir buyruk vermektedir. Emredici bir ilke olan verginin alınması zorunluluğu ilkesi gereği devletin vergi toplama görevini mutlaka yerine getirmesi gerekmekte ve yönetim vergi toplamaktan sarfinazar edememektedir⁹³³.

Anayasa ile kendine yüklenen görevleri yerine getirmek için vergi toplamaya mutlak surette ihtiyacı olan devlet, yasal koşulları gerçekleştğinde vergi toplamak zorunda olup özel hukuktan kaynaklanan alacakların aksine bir kamu alacağı olan vergi alacağını tahsil etmekten vazgeçemez⁹³⁴. Nitekim 1961 Anayasası’nın gerekçesinde de belirtildiği üzere yürütme aynı zamanda bir yükümlülüktür ve idare yasanın kendisine yüklediği görevleri yerine getirmemekten hukuken sorumludur⁹³⁵.

Verginin alınması zorunluluğu ilkesi ile aynı zamanda idarenin keyfi ve takdiri uygulamaları ile eşitlik ilkesinin zedelenme ihtimali ortadan kaldırılmak

⁹³¹ Günday, s. 41, 42.

⁹³² Gözler, Kaplan, s. 70.

⁹³³ Güneş, s. 2, 21.

⁹³⁴ Çavuş, s. 40.

⁹³⁵ Soydan, s. 270.

istenmektedir⁹³⁶.

Devletin koşulları gerçekleştiğinde vergiyi toplama yükümlülüğü, aynı zamanda idareye vergiyi doğuran olayın ve yükümlülüğe ilişkin olguların ortaya çıkarılması ve yükümlülerin yaptıkları beyanların doğruluğunun denetlenmesi bakımından bir zorunluluk da yüklemektedir. Söz konusu yükümlülüğün doğal sonucu olarak idare vergi denetimi yapmak zorundadır. Böylelikle verginin alınması zorunluluğu ilkesi, vergi incelemesinin de dayandığı en güçlü anayasal ilkelerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.1.1.3. Vergi İncelemesinin Gerçekleşmesine Fayda Sağladığı Anayasal Vergilendirme İlkeleri

Vergi incelemesinin bir müessese olarak hukukumuzda yer alabilmesini sağlayan anayasal dayanaklara yukarıda kısaca değindik. Söz konusu dayanakların yanı sıra vergi incelemeleri, varlığıyla ve uygulanmasıyla aynı zamanda başta verginin genelliği ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi olmak üzere Anayasa m. 73'ten kaynaklanan anayasal vergilendirme ilkelerinin hayata geçirilmesine de fayda sağlamaktadır.

Kuşkusuz anayasal vergilendirme ilkelerinin hayata geçirilmesinin ilk şartı, vergi kanunlarında vergiye ilişkin düzenlemelerin bu ilkeler göz önünde bulundurularak yapılmasıdır. Ancak ilkelere uygun düzenlemelerin varlığı pratikte tek başına yeterli olmayabilmektedir. Genelde vergi denetimi, özelde ise vergi incelemesi bu noktada devreye girerek anayasal vergilendirme ilkelerinin vergi sisteminde varlıklarını somut olarak hissettirmelerine yardımcı olmaktadır. Aşağıdaki başlıklarda vergi incelemelerinin gerçekleşmesine fayda sağladığı anayasal vergilendirme ilkeleri tek tek ele alınmaktadır.

3.1.1.3.1. Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin kamusal giderlerin finansmanına katılmasını, vergi yükümlüsü olmasını ve koşulları gerçekleştiğinde vergi ödemesini ifade etmekte; vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek vatandaşların ve devletin mali egemenliği

⁹³⁶ Güneş, s. 21.

altındaki yabancıların tümüne dağıtılmasını öngörmektedir⁹³⁷.

Anayasa m. 73/f.1’de yer alan “*Herkes, ..., mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” ifadesindeki “herkes” tabiri verginin genelliği ilkesinin⁹³⁸ anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Hüküm aynı zamanda mali güce göre vergilendirme ilkesinin de dayanağını teşkil etmektedir. Zaten verginin genelliği ilkesinin mali güce göre vergilendirme ilkesi ile yakın ilişkisi bulunmaktadır.

Yalnız belirli bireyleri kapsayacak şekilde vergi konulması, mali güce göre vergilendirme amacı haricinde vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılması veya vergi oranlarının yükümlülerin bir bölümünün kasıtlı olarak vergi dışı kalmalarına yol açacak şekilde belirlenmesi gibi uygulamalar verginin genelliği ilkesiyle bağdaşmadığı gibi bu ilke gereği vergilerle ilgili tanınacak istisnaların, muafiyetlerin ve kabul edilecek indirimlerin de ilintili olduğu verginin yapısına ve anayasal ilkelere uygun bir şekilde nesnel gerekçelere dayanması zorunludur⁹³⁹.

Verginin genelliği ilkesinin mali güce göre vergilendirme ilkesi yanında Anayasa m. 10⁹⁴⁰, da düzenlenen eşitlik ilkesi ile de yakın bir bağı vardır. Nitekim verginin genelliği ilkesi ve eşitlik ilkeleri, geleneksel vergi adaleti ilkeleridir ve vergilendirmenin genel olması, eşit olmasının da ön koşuludur⁹⁴¹. Vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi için genellik ilkesi, eşitlik ilkesini destekleyen ve tamamlayan bir unsur olarak kabul edilmelidir⁹⁴².

⁹³⁷ Kaneti, s. 31.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 40.; Güneş, s. 113.; Şeker, s. 51.; Soydan, s. 272.

⁹³⁸ “Verginin genelliği” ilkesi şeklinde bağımsız bir ilkenin bulunmadığını ve “herkes” ibaresinin esasen anayasal düzlemde bir hukuk kuralının genelliğini ifade ettiğini belirten görüş için bkz. Saban, s. 62, 63.

⁹³⁹ Kaneti, s. 31.

⁹⁴⁰ “*Kanun önünde eşitlik*”

Madde 10 – *Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*

(*Ek fıkra: 7/5/2004-5170/1 md.*) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (*Ek cümle: 7/5/2010-5982/1 md.*) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

(*Ek fıkra: 7/5/2010-5982/1 md.*) Çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

⁹⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 40, 41.

⁹⁴² Soydan, s. 274.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa m. 73/f.1’de yer alan ilkeleri tanımladığı kararlarında, verginin genelliği ilkesini, mali güce göre vergilendirme ve vergide eşitlik ilkeleri ile birlikte değerlendirmektedir⁹⁴³.

Bu doğrultuda istisnasız herkesin vergi vermesi anlamına gelmeyen genellik ilkesi esasında vergi yükünün mali gücü vergi ödemeye elverişli olanlar arasında, mali güçle orantılı olarak dağıtılmasını ifade etmektedir⁹⁴⁴. Ayrıca yasa koyucunun, Anayasanın diğer kurallarına dayanmak şartıyla ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikalarının gerektirdiği nedenler ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenler doğrultusunda eşitlik ilkesine istisnalar getirebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır⁹⁴⁵.

Genellik ilkesi gereği vergi normları soyut ve gayrişahsi⁹⁴⁶; vergi yasaları ise genel nitelikte⁹⁴⁷ olmalıdır. Ancak verginin genelliği ilkesinin hayata geçirilebilmesi için sadece bu yolda oluşturulan politikaların vergi yasalarına normlar halinde yerleştirilmesi yeterli değildir. Aynı ilkeye vergi yönetimine bağlı görevliler tarafından bireysel işlem uygulamalarında da dikkat edilmesi gerekmektedir⁹⁴⁸. Keza eşitlik ilkesi de kimi zaman bir hukuk kuralı dolayısıyla değil, vergi denetiminin yetersizliği ve eksikliği gibi fiili bazı durumlar nedeniyle bozulmaktadır⁹⁴⁹.

Vergi incelemeleri ile genellik ilkesi arasındaki ilişki ele alındığında, vergi incelemelerinin hem genellik ilkesinin gerçekleşmesine yardım eden hem de vergi incelemesinin düzgün uygulanmaması veya suistimal edilmesi halinde bu ilkeye zarar veren iki ayrı boyutunun olduğu göze çarpmaktadır. İlk boyutuyla vergi incelemeleri, verginin genelliği ilkesinin hayata geçirilmesinin ve “herkes”in vergi ödemesinin bir güvencesidir. Diğer yönden ise uygulamada incelemeye tabi tutulacak kişilerin nesnel ölçütlere göre belirlen(e)memesi ve/veya Anayasanın 10. maddesine aykırılık teşkil edecek şekilde belirlenmesi halinde incelemeler sadece toplumun belli kesimlerine yöneltilecek ve verginin genelliği ilkesi uygulamada varlığını hissettiremeyecektir.

⁹⁴³ Çavuş, s. 39.; Kararlar için bkz. Çavuş, s. 39, dn. 132.

⁹⁴⁴ Kaneti, s. 31.

⁹⁴⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 41.

⁹⁴⁶ Güneş, s. 113.

⁹⁴⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 41.

⁹⁴⁸ Şeker, s. 51.

⁹⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 43.

3.1.1.3.2. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, nedeni, dayanağı ve varlık koşulu olarak anılmakta ve bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak görülmektedir^{950 951}. Mali güç, kesin çizgilerle belirlenmemiştir⁹⁵² ancak mali gücün üzerinden ölçüldüğü göstergelerin başında gelir, servet ve harcamalar gelmektedir⁹⁵³. Belirtmek gerekir ki mali güç, eylemli olarak edinilmiş olgulara göre değerlendirilmekte; henüz elde edilememiş, ileride gerçekleşeceği varsayımsal olarak kabul edilen durumlar bu değerlendirmede dikkate alınmamaktadır⁹⁵⁴.

Verginin genelliği ilkesinde de bahsedildiği üzere mali güce göre vergilendirme esasının dayanağı Anayasa m. 73/f.1'dir. Ancak, vergilerin yasallığı ilkesinin ve istisnasının düzenlendiği 3. ve 4. fıkraların aksine 1. fıkra sadece dar anlamda vergi için geçerlidir. Zira, vergilerin haricindeki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma esasları geçerlidir⁹⁵⁵.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, mali gücü daha fazla olanın mali gücü daha az olana orana daha fazla vergi ödemesi gereğini içermektedir⁹⁵⁶. Eşitlik (veya eşitsizlik) ölçütü bağlamından bakıldığında mali gücü aynı olanlar eşit durumda olanları, farklı olanlar ise eşitsiz durumda olanları ifade etmektedir⁹⁵⁷. Mali güç ölçütü ayrıca verginin yasallığı ilkesini ağır vergilendirmeyi bertaraf etme hususunda yönlendirmektedir⁹⁵⁸. Denilebilir ki bu ilke, bir yandan eşitlik ilkesi vasıtasıyla hukuk devleti ilkesinin vergilendirme alanındaki uzantısını; diğer yandan ise vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları teşkil etmektedir⁹⁵⁹.

Kararlarında mali güce göre vergilendirme ilkesini, verginin genelliği ilkesi ve eşitlik ilkesi ile birlikte ele alarak değerlendiren Anayasa Mahkemesi'ne göre bir

⁹⁵⁰ Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta..", s. 86, 94.

⁹⁵¹ Kaneti, özel kişilerde mali gücün iktisadi güçle eşdeğer bir anlam taşıdığını ifade etmektedir (Kaneti, s. 33).

⁹⁵² Güneş, s. 114.

⁹⁵³ Kaneti, s. 33.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 53.; Güneş, s. 114.

⁹⁵⁴ Kaneti, s. 33.

⁹⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 52, 53.

⁹⁵⁶ Kaneti, s. 33.

⁹⁵⁷ Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta..", s. 87.

⁹⁵⁸ Güneş, s. 114.

⁹⁵⁹ Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta..", s. 92.

verginin konusu, matrahı ve oranı bu ilkeyi doğrudan etkilemektedir⁹⁶⁰.

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin vergi yasalarına nüfuz etmesinin yanı sıra sistemde kendini hissettirebilmesi için uygulamada da bu ilkeye uygunluğun güvence altına alınması gerekmektedir. Nitekim kişilerin sahip olduğu gerçek mali gücün tespiti için bir araştırma ve soruşturma faaliyetine ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi denetimi burada devreye girerek kayıt dışı unsurların denetlenmesini ve vergi yükümlülükleri tarafından ödenmesi gereken vergilerin araştırılmasını sağlamaktadır⁹⁶¹.

Vergi yasaları ne kadar mali güce göre vergilendirme ilkesine uyarlık arz edecek şekilde hazırlanmış olursa olsun vergi incelemelerinin mevcut veya etkin olmadığı bir sistemde; vergisini doğru bir şekilde ödeyen yahut vergisi kaynağa kesilerek alınan yükümlülere eşit veya onlardan fazla mali güce sahip kişilerin vergi ödememesinin yolu açılmış olur ki bu durum mali güce göre vergilendirme ilkesinin ruhuna aykırıdır.

3.1.1.3.3. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin anayasal dayanağını Anayasa m. 73/f.2 teşkil etmektedir. Bu fıkra göre “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” Sosyal hukuk devleti ilkesinin somutlaştırılmış bir ifadesi⁹⁶² ve doğal bir sonucu olan bu hüküm ile devletin vergilendirme alanında sosyal ödevlerini göz önünde tutması gereğine işaret edilmektedir⁹⁶³.

Sosyal devletin, bireyin kendi içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük ve bireyin topluma nazaran bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük olmak üzere iki boyutu bulunmakta ve vergilendirme alanında bu boyutlar mali güce göre

⁹⁶⁰ “Vergide genellik ilkesi, fark gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet veya harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. “Malî güç”, Anayasa’da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.

...
Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da alınacak vergi yükünün, vergilendirmenin âdaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir., ..., .”T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 13.07.1995, E. 1994/85, K. 1995/32 (R.G.: 28.09.1996-22771).

⁹⁶¹ Çavuş, s. 39.

⁹⁶² Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta..”, s. 83.

⁹⁶³ Kaneti, s. 36.

vergileendirme ilkesi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinde kendini göstermektedir. Nitekim mali güce göre vergileendirme ilkesi vergi yükümlüsünün mali gücüyle uyumlu vergileendirilmesini ve aşırı oranda vergileendirilmemesini gerektirmekteyken; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi mali gücü farklı olanların farklı oranlarda vergileendirilmesi suretiyle vergi yükünün dengeli dağılımının sağlanmasını gerektirmektedir⁹⁶⁴.

Yasama organına sosyal devletin ödevlerinin anımsatılması bakımından, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, verginin yasallığı ilkesine de yön göstermektedir. Böylelikle bireyin güvenliğinin sağlanmasının yanı sıra, dolaylı da olsa sosyal hukuk devletinin amaçları doğrultusunda bireyin maddi ve tinsel kişiliğinin gelişmesini engelleyecek durumların ortadan kaldırılması hedeflenmektedir⁹⁶⁵.

Önceki kısımlarda da belirtildiği gibi mali güce göre vergileendirme ilkesi, verginin genelliği ilkesi ile birlikte vergileendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu göstermekte ve sosyal devlet ilkesinin en etkin uygulama aracını oluşturmaktadır. Bu ilkelere uyulması halinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmaktadır⁹⁶⁶.

Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgulandığı üzere vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için bir takım araçlar bulunmaktadır⁹⁶⁷. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergileendirilmesi, asgari geçim indirimi, artan oranlı vergileendirme gibi tedbirler bu araçlar içinde en çok öne çıkanlardır. Uzlaşma kapsamında vergi idaresine sağlanan geniş kapsamlı yetkilerin ve vergi aflarının⁹⁶⁸

⁹⁶⁴ Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta..”, s. 92.

⁹⁶⁵ Güneş, s. 116.

⁹⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 52.; T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 06.07.1995, E. 1995/4, K: 1995/28 (R.G.: 02.02.1996-22542).

⁹⁶⁷ “Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergileendirilmesi, en az geçim indirim, artan oranlı (müteraki) vergileendirme gibi uygulamalar, vergi yükünün adaletle uygun ve sosyal amaçlı dağılımının araçlarıdır.” T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 06.07.1995, E. 1995/4, K: 1995/28 (R.G.: 02.02.1996-22542).

“73. maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergileendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergileendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müteraki) vergileendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile malî güce göre vergileendirmenin araçlarıdır.” T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 13.07.1995, E. 1994/85, K. 1995/32 (R.G.: 28.09.1996-22771).

⁹⁶⁸ Uzlaşma müessesesine ilişkin eleştirilerimiz çalışmamızın birinci bölümünün “3.8.1. Uzlaşma” başlığı altında; vergi affı ve alacakların yapılandırması uygulamasının vergi politikalarına etkisinin değerlendirilmesi ise çalışmamızın üçüncü bölümünde OECD tarafından benimsenen “2.1.1. Vergi

ise vergi adaletine zarar verdiğini, vergilerini zamanında ve doğru şekilde ödeyen vergi yükümlülerinin kendilerini haksızlığa uğramış hissetmelerine neden olduğunu, caydırıcılığı azaltarak kayıt dışılığı artırdığını belirtmek gerekmektedir. Özellikle “matrah artırımı”na ilişkin düzenlemeler içeren vergi alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin af yasaları, matrah artırımı yapılan vergi türlerine ilişkin vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasını engellemekte; sıklıkla başvurulmuş bu uygulamaların vergi adaletine zarar vermek suretiyle vergi uyumsuzluğunu artırdıkları⁹⁶⁹ belirtilmektedir.

Bu doğrultuda vergi incelemeleri, verginin genelliği ilkesinde ve mali güce göre vergilendirme ilkesinde izah ettiğimiz üzere, yapılan denetimler neticesinde yükümlülerin ödemeleri gereken vergilerin tespitini sağlaması bakımından vergi yükünün uygulamada adaletli ve dengeli dağıtımının sağlanmasına hizmet etmektedir.

3.1.2. Yasal Dayanakları

Kuşkusuz vergi incelemesi, bir bütün olarak idari usul sınırlarına; arama ve el koyma tedbirlerinin söz konusu olabilmesi ve vergi incelemesinin ceza kesme işlemlerinin dayanağı olması nedeniyle de ceza usulü sınırlarına giren bir usul müessesesidir. Tüm usul müesseseleri gibi vergi incelemesinde de müesseseyi düzenleyen kurallar bir yandan müesseseyi uygulayan kişilere yetki vermekte, diğer yandan bu yetkilerin sınırlarını ve yetkilere ilişkin sorumlulukları ortaya koyarak bu doğrultuda bireylerin sahip oldukları hakların altını çizmektedir. Çalışmamızın bu kısmında bahsi geçen yetkiler, vergi incelemesinin dayanağı olarak incelenecek olup vergi incelemesinin sınırlarına ise çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinilecektir.

Politikalarına İlişkin Genel İlkeler” başlığı altında yer almaktadır.

⁹⁶⁹ Türkiye’de sayısı 50’nin üzerinde vergi affı yasası bulunmaktadır. Ortalama 1.5-2 yılda bir çıkarılması sıradan hale gelen bu yasaların sonuncusunu “7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” (R.G.: 09.06.2021-31506) oluşturmuştur. Günümüzde vergi affı kanunlarında çoğunlukla vergi cezaları ile gecikme faiz ve zamları indirimine tabi tutulmakta ve ödeme kolaylığı sağlanmaktadır. Matrah artırımına ilişkin düzenlemeler ise vergi incelemelerine alınmak istemeyen vergi yükümlülerine fayda sağlayarak, vergi incelemelerinin caydırıcılığının önüne geçmektedir.

Vergi aflarının vergi uyumuna etkisine ilişkin ayrıca bkz. Debi Konukcu Önal, **Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Şükrü Kızılot, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara: 2011, s. 43-44, 57-58, 179-182.

3.1.2.1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Vergi incelemesi faaliyeti hem süreç itibarıyla hem de sürecin sonunda ortaya çıkan vergi tarhı ve/veya ceza kesme işlemlerinin gerekçesi olması nedeniyle, bu idari işlemlerin şekil unsuruna dahil olup idari usul içerisinde ele alınmaktadır⁹⁷⁰.

Verginin yasallığı ilkesine uyarlık arz edecek şekilde, vergi incelemesinde bireyler nezdinde vergi tarhı ve/veya ceza kesilmesi şeklinde sonuç doğuran usullere ilişkin hükümler vergi usul yasasında düzenlenmektedir⁹⁷¹.

Dolayısıyla denilebilir ki Vergi Usul Kanunu, bir yandan devletin vergi alacağının elde edilmesini ve bu yöndeki maddi vergi hukuku kurallarının şekli açıdan uygulanmasını sağlayan, diğer yandan ise vergi alacağının elde edilmesi sürecinde bireylerin haklarının korunabilmesi için vergi idaresinin faaliyetlerini şekil ve usul kurallarına bağlayan⁹⁷² özel bir idari usul⁹⁷³ kanunudur.

Vergi incelemesinde incelemeye başlanılmasından incelemenin sonuçlandırılmasına kadar olan tüm aşamalar usul kurallarına tabidir. Bu usul kuralları vergi idaresine ve inceleme elemanlarına hem birtakım yetkiler vermekte; hem de bu yetkilerin karşılığında kimi sorumluluklar yükleyerek yükümlüler için güvence teşkil etmekte yahut güvence teşkil etmesi beklenmektedir⁹⁷⁴. Vergi incelemesinin yasal dayanakları olarak ele alınması gereken düzenlemeler, vergi idaresine ve inceleme elemanlarına yetki veren usul hükümleri olarak daraltılabilmektedir. Yükümlüler açısından güvence teşkil edecek düzenlemeler ise vergi incelemesinin sınırları kapsamında ele alınmalıdır.

“Vergiye doğuran olay” başlıklı VUK m. 19’un 2. fıkrasında yer alan “*Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” hükmü gereği vergi alacağı idareye, vergi borcu ise vergi yükümlüsüne⁹⁷⁵ düşmektedir. VUK m. 4’te de vergi dairesi “*mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire*” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu hüküm gereği, idarenin alacaklı olduğu vergiyi

⁹⁷⁰ Soydan, s. 346.

⁹⁷¹ Şeker, s. 53.

⁹⁷² Saban, s. 154.

⁹⁷³ Soydan, s. 352.

Genel idari usul ihtiyacının karşılanabilmesi için 2008 yılında “Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı Taslağı” hazırlanmış ise de günümüzde bu taslak hala kanun halini almamıştır.

⁹⁷⁴ Soydan, s. 355.

⁹⁷⁵ Saban, s. 155.

tarh, tahakkuk ve tahsil edebilmesi için vergi yükümlüsünün tespiti hususunda vergi dairesine yetki verildiğini söylemek mümkündür.

Beyan esasının geçerli olduğu sistemin ayakta kalabilmesi için vergi denetiminin yapılması zorunludur. Genelde vergi denetiminin, özelde ise vergi incelemesinin yasal dayanakları araştırıldığında, bu husustaki en önemli düzenlemelerin VUK'ta bulunduğu göze çarpmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergilendirme*" başlıklı birinci kitabının "*Yoklama ve inceleme*" başlıklı yedinci kısmında, bölümler halinde vergi denetim yöntemleri (yoklama, vergi incelemeleri, arama, bilgi toplama) yer almaktadır⁹⁷⁶. Vergi incelemeleri yedinci kısmın ikinci bölümünde m. 134 ilâ m.141 arasında düzenlenmiştir.

Vergi incelemesi müessesesinin başlıca yasal dayanağını oluşturan VUK m. 134 ile idareye vergi incelemeleri aracılığıyla "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*" yetki ve görevi verilmiştir. Bu maddede ayrıca lüzum görülmesi halinde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkik edilmesi hususlarında da incelemeye yetkili olanlara yetki verilmiştir.

134. maddeyi takip eden maddelerde incelemeye kimlerin yetkili olduğu (m. 135), hüviyet ibrazı gerekliliği (m. 136), kimlerin incelemeye tabi olduğu (m. 137), incelemenin yapılabileceği zaman (m. 138) ve yapılacağı yer (m. 139), inceleme sırasında uyulması gereken esaslar (m. 140) ve inceleme esnasında lüzum görülen hallerde tutulacak tutanaklar (m. 141) düzenlenmiş bulunmaktadır. Aramalı incelemeler için ise başta aramalı incelemelerdeki usul kurallarının düzenlendiği m. 144 ve aramalı incelemelerin bitirilmesini düzenleyen m. 145 olmak üzere bahsi geçen yedinci kısmın üçüncü bölümünde yer alan "arama" hükümleri önem taşımaktadır.

Vergi incelemesi müessesesinin VUK m. 134 ilâ m. 141 aralığı haricinde de doğrudan veya dolaylı ilgili olduğu maddeler bulunmaktadır. Özellikle VUK'da yer alan vergi denetim yöntemlerine ilişkin diğer maddeler, muhafaza ve ibraz

⁹⁷⁶ Yoklama ve vergi incelemesinin yanı sıra arama ve bilgi toplama yöntemleri de bu kısımda yer aldığı için, kuşkusuz yedinci kısmın başlığının "*Vergi Denetim Yöntemleri*" şeklinde değiştirilmesinin daha isabetli olacağı kanaatindeyiz.

ödevlerine ilişkin maddeler (m. 253 ilâ mükerrer m. 257), ikmalen ve re'sen tarhın düzenlendiği maddeler (m. 29 ve m. 30), ihbarnamenin muhteviyatının düzenlendiği m. 35 ve takdir komisyonuna inceleme yetkisi veren m. 75 bu hususta öne çıkmaktadır⁹⁷⁷. Vergi incelemesinin VUK haricinde yine bir usul yasası olan 6183 sayılı Kanun (AATUHK)'un bazı maddeleri ve GVK, KVK ve KDVK gibi maddi vergi kanunlarının kimi hükümleriyle de ilişkili olduğunu ayrıca belirtmek gerekmektedir⁹⁷⁸.

Vergi incelemeleriyle doğrudan ilgili ve dayanağını VUK'tan alan başlıca düzenleyici işlemler; “İnceleme Yönetmeliği”, “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”⁹⁷⁹, “Uzlaşma Yönetmeliği” ve “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” olarak sayılabilmektedir. Ayrıca “Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (VDKY)” de vergi müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul esasları hakkında barındırdığı hükümlerle vergi incelemelerine dolaylı olarak dayanak sağlamaktadır. Sayılan düzenleyici işlemlerden özellikle İnceleme Yönetmeliği, barındırdığı düzenlemeler bakımından son derece önemlidir. Ancak yetkililerin yetki ve sorumlulukları ile yükümlülerin hak ve ödevlerine ilişkin ilkelerin idarenin düzenleyici işlemi yerine bizzat yasada yer almasının Anayasa ve hukuk devleti ilkesi bakımından bir zorunluluk olduğu; ayrıca çağdaş idari usul yaklaşımına da daha fazla uygunluk⁹⁸⁰ arz edeceği kanaatindeyiz.

3.1.2.2. 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu

Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabı “Ceza Hükümleri” başlığını taşımaktadır. Bu kitap altında mali nitelikli olup para cezasına bağlanmış suçlar ile hürriyeti bağlayıcı cezalara sahip ceza hukuku boyutlu vergi suçları düzenlenmektedir. Vergi ceza hukuku, vergi kanunları hükümlerine aykırılığın VUK

⁹⁷⁷ Vergi incelemesiyle ilgili VUK'da yer alan diğer maddelerin başlıcaları; “vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı m. 3, “vergi mahremiyeti” başlıklı m. 5, “yasaklar” başlıklı m. 6, “idarenin yardımı” başlıklı m. 7, tarh zamanaşımının düzenlendiği m. 114, “mükellefin ödevleri” başlıklı ikinci kitapta düzenlenen kimi hükümler (örneğin m. 153/A, m. 160, m. 171, m. 256, m. 257), “ceza hükümleri” başlıklı dördüncü kitapta düzenlenen kimi hükümler (örneğin m. 344, m. 351, m. 352, m. 359, m. 362, m. 363, m. 364, m. 366, m. 367), “izaha davet” başlıklı m. 370, “pişmanlık ve ıslah” başlıklı m. 371, ceza kesmede zamanaşımının düzenlendiği m. 374, uzlaşmanın ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın düzenlendiği hükümler (özellikle ek m. 1 ve ek m. 11), “vergi davaları” başlıklı beşinci kitapta yer alan kimi hükümler (özellikle m. 378, mükerrer m. 378) olarak sayılabilir.

⁹⁷⁸ Soydan, s. 358.

⁹⁷⁹ (R.G.: 31.10.2011/28101). Çalışmamızın ilerleyen kısımlarında “RDK Yönetmeliği” şeklinde anılacaktır.

⁹⁸⁰ Soydan, s. 357.

m. 331 gereği vergi cezaları ile cezalandırılmasını öngörmekte; maddi ceza hukuku ve ceza usul hukuku ile de yakın ilişki içerisinde bulunmaktadır.

Barındırdığı ceza hükümleri bakımından VUK, TCK ve CMK'ya göre “özel”, maddi vergi kanunlarına göre ise “genel” ceza kanunu niteliğindedir⁹⁸¹.

Gerçekleştirilen vergi incelemesinde veya gelen bir ihbar üzerine vergi kaçakçılığına delalet eden emarelerin bulunması halinde VUK m. 142 gereği sulh yargıcının arama yapılmasına karar vermesi üzerine, vergi kaçırdığından şüphelenilen yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve üzerinde arama yapılabilir. VUK'un “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının “Yoklama ve inceleme” başlıklı yedinci kısmının üçüncü bölümünde “arama”ya ilişkin hükümler m. 142 ilâ m. 147 arasında düzenlenmiş olup “*Genel hükümlerin uygulanması*” başlıklı 147. maddede, üçüncü bölümde açıkça yazılı olmayan haller için CMK'nın arama ile ilgili hükümlerine atıf yapılmıştır.

Arama ile ilgili CMK'nın atıf yapılan hükümleri, CMK'nın “Genel Hükümler” başlıklı birinci kitabının, “Koruma Tedbirleri” başlıklı dördüncü kısmının, “Arama ve Elkoyma” başlıklı dördüncü bölümünde, CMK m. 116 ilâ m. 134 aralığında bulunmaktadır. Aramalı vergi incelemelerinde VUK'da hüküm bulunmayan hallerde bu hükümler uygulama alanı bulmakta; ayrıca “*Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği*” dikkate alınmaktadır⁹⁸².

3.1.3. Vergi İncelemelerine Dair Yükümlü Ödevleri

Vergi incelemelerinin mümkün olan en kısa sürede, en az maliyetle ve en doğru şekilde tamamlanabilmesi bakımından yükümlülerin bu sürece olumlu katkıları büyük önem taşımaktadır⁹⁸³. Dolayısıyla anayasal ve yasal dayanaklarına değindiğimiz vergi incelemesi müessesesinin etkin şekilde uygulanabilmesi için yükümlülere de bazı ödevler düşmektedir.

⁹⁸¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 2, 2008, s. 385.; Özyer, s. 943.

⁹⁸² Soydan'a göre, arama müessesesinin söz konusu olmadığı vergi incelemelerinde de “suç isnadı” olması halinde ceza hukukuna özgü ilkeler devreye girebilmektedir (Soydan, s. 351).

⁹⁸³ Erdem, a.g.e., s. 326.

Yükümlülerin vergi incelemelerine ilişkin sahip oldukları ödevlerin başlıcaları VUK'un "*Diğer ödevler*" başlıklı 257. maddesinde⁹⁸⁴ düzenlenmiştir. Söz konusu hükümden hareketle yükümlülere, vergi incelemesi esnasında çalışma yeri göstermek, gereken izahatı yapmak ve incelemeye yetkili memura yardımda bulunmak ödevlerinin yüklendiğini söylemek mümkündür.

Vergi incelemesinin yapılacağı yer, VUK m. 139 gereği, kural olarak (01.07.2022 tarihinde 7338 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler yürürlüğe girene kadar) incelemeye tabi olanın iş yeridir. Bu sebeple vergi incelemesi yapılmasını kolaylaştırmak ve incelemenin verimini artırmak için iş sahibine ve işletmede çalışanlara bazı görevler yüklenmiştir. İnceleme iş yerinde yapılacağı için öncelikle inceleme yetkilisine uygun bir çalışma ortamının tesisi ve yetkilinin resmi çalışma saatlerinde işletmede çalışabilmesinin sağlanması gerekmektedir. Dairede inceleme esası yürürlüğe girdikten sonra ise vergi ödevlilerinin iş yerinde inceleme yapılmasını talep etmeleri ve iş yerinin inceleme gerçekleştirmeye müsait olması halinde, vergi idaresine incelemeyi iş yerinde gerçekleştirebilme hususunda bir takdir hakkı tanınmıştır. Ayrıca inceleme dairede gerçekleştiriliyor olsa dahi bu durum inceleme yetkililerinin iş yerinde çalışmalarda bulunmalarına ve tespit yapmalarına engel teşkil etmeyecektir.

İnceleme için tahsis edilecek çalışma yerinin, kapısı kilitlenebilir bağımsız bir bölüm olması, inceleme yapmaya elverişli olması, güvenlik ve temizlik gibi temel unsurları barındırması, çalışma ve görüşme yapılabilmesi için yeteri kadar araç ve gereç ile telefon bağlantısının bulunması gerektiği⁹⁸⁵ söylenebilir.

⁹⁸⁴ "*Diğer ödevler*:"

Madde 257 – (Değişik birinci fıkra: 30/12/1980-2365/44 md.) Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında, mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar.

1. İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;
2. İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir);
3. İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;
4. (Değişik: 23/6/1982-2686/33 md.) 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 fıkroda yazılı mecburiyetler kiracılarla da şamildir);
5. (Ek: 30/12/1980-2365/44 md.) İşletmede 134 ncü madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek."

⁹⁸⁵ Erdem, a.g.e., s. 328.; Şeker, s. 150.

Düzenlemenin ikinci bendinde (VUK m. 257/b.2) hem iş sahibine hem de işletmede çalışanlara inceleme ile ilgili her tür izahatı verme görevinin yüklendiği görülmektedir. İncelemeye tabi olan haricinde diğer kişilere de böyle bir ödevin yüklenmesinin sebebi; inceleme elemanı her an iş sahibi ile muhatap olamayacağı için detay hususlarda inceleme elemanının ilgili kişiye veya konuyu asıl bilen kişilere sorular sorup gerekli bilgileri almasının⁹⁸⁶ sağlanmasıdır.

Düzenlemenin üçüncü bendinde, lüzum görülmesi halinde inceleme yetkilisinin iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlama görevi verilmiştir. Muhasebenin tutulduğu yer, iş yeri bir fabrika ise üretim tesisleri; ticarethane ise alım ve satım yapılan yerler, gezilip görülecek yerlere örnek olarak verilebilir. Ancak bu düzenleme ile kastedilen gezilip görülecek yerleri “vergiyi doğuran olaylara esas yerler” şeklinde anlamak gerekmektedir. Nitekim düzenleme ile amaçlanan sadece iş yeriyle sınırlı, bir nevi keşif ve inceleme konusunu anlama eylemine katkıda bulunmaktır. Gezip görme kavramı iş yerinin her yerinde yapılabilecek detaylı bir incelemeyi kapsamamakta; böyle bir inceleme için arama kararı gerekmektedir. Dolayısıyla iş sahibinin özel bürosunun her tarafını gezmek, eşyalarını incelemek veya bunlara el koymak bu hükmün kapsamına dahil değildir. Mahkemeden alınmış geçerli bir arama kararı olmadığı sürece, bahsi geçen üçüncü bendin, temel hak ve özgürlükler gözetilerek dikkatli uygulanması gerekmektedir⁹⁸⁷.

Düzenlemenin beşinci bendinde, fiili envanter ile ilgili, VUK m. 134’ü tamamlayacak şekilde getirilen ödev, yükümlünün gerektiğinde işine ara verip araç, gereç ve personeliyle fiili envanter yapılmasına yardım etmesidir. Fiili envanter sırasında inceleme elemanı, makro düzeyde eylemi sevk ve idare edecek; sonuçları dokümanlara bağlayacaktır⁹⁸⁸.

Doktrinde bilgisayar ile defter tutan yükümlülerin incelenmesi esnasında işletmelerin bilgi işlem personelinin inceleme elemanına yardım etmesi yönünde bir zorunluluk getirilmesi de önerilmekte; her ne kadar inceleme elemanı bilgisayar kullanımı ve bilişim konularında eğitimli de olsa, ilgili firmanın belli bir programını kullanan işletme personelinin incelemeye yardımının sağlanmasının zaman

⁹⁸⁶ Şeker, s. 150.

⁹⁸⁷ Çavuş, s. 213.; Şeker, s. 150.; Erdem, a.g.e., s. 331.

⁹⁸⁸ Şeker, s. 150.

bakımından tasarruf sağlayacağı dile getirilmektedir⁹⁸⁹.

Yükümlülere vergi incelemesine dair yüklenen ödevler VUK m. 257 ile sınırlı değildir. Yukarıda bahsettiğimiz ödevlerin haricinde, yükümlülerin her şeyden önce VUK'un "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabının "Defter tutma" başlıklı ikinci kısmında, m. 171 ve devamında düzenlenen defter tutma ödevleri⁹⁹⁰ ve VUK m. 256'da düzenlenen "defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti"⁹⁹¹ bulunmaktadır. VUK m. 148'de yer alan "bilgi verme" ödevi de vergi incelemeleri kapsamında yükümlünün yerine getirmek mecburiyetinde olduğu ödevlerden birisidir. Son olarak yükümlünün, VUK m. 140/f.1/b.2'de düzenlenen incelemeye başlama tutanağını⁹⁹² ve VUK m. 141'de düzenlenen inceleme tutanağını imzalama ödevleri olduğundan⁹⁹³ bahsetmek mümkündür. Zira her ne kadar ilgililer bu tutanakları imzalamaya zorlanamaları da, imzadan imtina etmenin de belirli hukuki sonuçları bulunmaktadır.

Yükümlülerin vergi incelemesinde üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmemesi, özellikle de inceleme yapılmasını engellemek ve inceleme çalışmalarını sonuçsuz bırakmak amacıyla hareket etmesi halinde çeşitli yaptırımlar ortaya çıkmaktadır. Bu tarz durumlarda Danıştay, hareket noktasını olayın gerçek durumunu tespit etmek olarak belirlemektedir⁹⁹⁴.

Bilgi vermekten çekinilmesi, muhafaza ve ibraz ödevi ile VUK m. 257 kapsamında değindiğimiz ödevlerin yerine getirilmemesi halinde VUK mükerrer m. 355 kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Defter ve belgelerin ibraz

⁹⁸⁹ Ahmet Ayaz, "Bilgisayar Uygulamaları ve Denetim", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 61, Temmuz-Ağustos 1992, s. 30.; Şeker, s. 150, 151.

⁹⁹⁰ Akdoğan, s. 73.

⁹⁹¹ "Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti

Madde 256 – (Değişik: 22/7/1998-4369/4 md.)

Geçen maddelerde yazılı 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 bulundukları 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. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir."

⁹⁹² 7338 sayılı Kanun ile getirilen ilgili düzenleme 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girdiğinde bu bent yürürlükten kalkacaktır.

⁹⁹³ Can, Şengöz, Aydın, s. 499, 500.

⁹⁹⁴ Şin, s. 133.

edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezasının yanı sıra yükümlü hakkında VUK m. 30 uyarınca re'sen takdir nedeni varlık kazanacak; ayrıca bu durumda VUK m. 359'da tanımlanan "gizleme" fiiline istinaden kaçakçılık suçu da gündeme gelecektir.

Kamu görevi niteliğindeki vergi incelemesini engellemeye veya incelemede zorluk çıkarmaya yönelik cebir veya tehdit eylemlerin mevcudiyeti halinde ise TCK m. 265'te düzenlenen ve altı aydan üç yıla kadar hapis cezası yaptırımını bulanan "görevi yaptırmamak için direnme" suçu⁹⁹⁵ karşımıza çıkmaktadır.

3.2. Vergi İncelemesinin Sınırları ve Yükümlü Hakları

Devlete bir hak ve yetki olarak verilmiş vergilendirme yetkisi devlete aynı zamanda bir takım ödevler de yüklemektedir. Çünkü vergilendirme yetkisinin kullanımıyla, devletin bazı hak ve yetkileri ile bireylerin bir takım temel hak ve özgürlükleri karşı karşıya gelmektedir⁹⁹⁶. Temelinde vergilendirme yetkisine dayanan vergi incelemesinde de benzer bir durumdan söz etmek mümkündür. Keza vergi incelemesi esnasında ve neticesinde, vergilendirmeye ilgili tüm anayasal ilkeler ve yasal düzenlemeler yükümlü özelinde kişiselleşmekte⁹⁹⁷ ve somutlaşmaktadır.

Anayasada ve yasalarda vergi incelemelerinin dayanaklarını teşkil eden düzenlemeler olduğu gibi, bireyleri temel haklarına dokunan bu müesseseye karşı koruyan, böylelikle vergi incelemesinin idare bakımından sınırlarını teşkil eden ilke ve düzenlemeler de bulunmaktadır. Keza vergi incelemelerinin dayanakları arasında bahsettiğimiz kimi ilkeler aynı zamanda vergi incelemelerinin sınırlarının da altını çizmektedir. Bu sınırlar esasen yükümlü haklarıyla yakın ilişki içerisindedir.

⁹⁹⁵ "Görevi yaptırmamak için direnme

Madde 265- (1) Kamu görevlisine karşı görevini yapmasını engellemek amacıyla, cebir veya tehdit kullanan kişi, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Suçun yargı görevi yapan kişilere karşı işlenmesi halinde, iki yıldan dört yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

(3) Suçun, kişinin kendisini tanınmayacak bir hale koyması suretiyle veya birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi halinde, verilecek ceza üçte biri oranında artırılır.

(4) Suçun, silahla ya da var olan veya var sayılan suç örgütlerinin oluşturdukları korkutucu güçten yararlanılarak işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkralara göre verilecek ceza yarı oranında artırılır.

(5) Bu suçun işlenmesi sırasında kasten yaralama suçunun neticesi sebebiyle ağırlaştırılmış hallerinin gerçekleşmesi durumunda, ayrıca kasten yaralama suçuna ilişkin hükümler uygulanır."

⁹⁹⁶ Soydan, s. 282.

⁹⁹⁷ Çavuş, s. 41.

Çalışmamız kapsamında ilk olarak anayasada düzenlenen ve vergi incelemesinin sınırlarını teşkil eden temel ilkeler ile çalışmamızın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak açıklanacak olan Anayasa ve İHAS ile koruma altına alınmış temel yükümlü haklarına değinilecektir. Ardından yasalarda yer alan sınırlara ve en nihayetinde idarenin takdir yetkisine dayanarak kendisine çizmiş olduğu sınırlara yer verilecektir.

3.2.1. Anayasal ve Uluslararası Hukuktan Kaynaklanan Sınırlar ve Yükümlü Hakları

3.2.1.1. Vergi İncelemesinin Sınırını Oluşturan İlkeler

Hukuk devleti ilkesi her şeyden önce kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını; hukuk devleti ilkesinin alt ilkesi konumunda olan ve vergilendirmenin belirliliği ilkesini, kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerini içeren “hukuki güvenlik ilkesi” ise herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilme ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilme imkânına sahip olmasını gerektirmektedir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kuralların onlara aynı zamanda güvenlik sağlayabilmesi için öncelikle devletin koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uyması gerekmektedir⁹⁹⁸.

Hukuk devleti ilkesinin gereklerini oluşturan “verginin yasallığı ilkesi” ile “yasal idare ilkesi”, çalışmanın önceki kısımlarında da belirttiğimiz üzere, bir yandan vergi incelemesi müessesesinin dayanakları arasında sayılmakta iken diğer yandan da güçlü bir şekilde bu müesseseye sınırlar çizmektedirler. Anayasa Mahkemesi kararlarında⁹⁹⁹ da sıkça üzerinde durulduğu üzere, vergilendirme alanında idarenin olası keyfi uygulamalarını bertaraf etmek için akla gelen ilk önlem esasen yasallık ilkesidir.

⁹⁹⁸ Önceli Kumrulu, Çağan, s. 43, 45, 46.

⁹⁹⁹ Örneğin bkz. T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 07.10.2003, E. 2003/73, K. 2003/86 (R.G.: 20.12.2005-26029).

“Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”

İdarenin eylem ve işlemlerinin hem kanuna dayanması gereğini hem de kanuna aykırı olmaması gereğini ifade eden yasal idare ilkesi de verginin yasallığı ilkesini tamamlamakta ve bir hukuk devletinin olmazsa olmaz unsurlarından birini teşkil etmektedir.

Bu doğrultuda, görev ve yetkilerini Anayasa ve Anayasaya uygun yasalara dayandıran idarenin, vergi incelemesine ilişkin bütün süreçte de yine Anayasaya, usulüne uygun yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalara ve yasalara uygun davranması; kendisine bu kaynaklar ile konulmuş sınırlamalara riayet etmesi gerekmektedir.

3.2.1.2. Anayasa ve Uluslararası Hukuktan Kaynaklanan Yükümlü Hakları

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı ile ilgili anayasal düzenlemeler, yükümlülerin anayasada güvenceye alınan temel hak ve özgürlüklerinin de dayanağını oluşturmaktadır¹⁰⁰⁰. Gerek 1982 Anayasası'nda gerekse başta İHAS olmak üzere uluslararası sözleşmeler ile koruma altına alınmış kimi hak ve özgürlükler, vergilendirme yetkisine karşı duyarlıdır¹⁰⁰¹.

Vergi yükümlüsünün korunması, idare hukukundaki bireyin korunması kavramını da kapsayacak şekilde, yasama, yürütme ve yargı süreçlerinde yükümlünün çeşitli hukuki güvencelerle donatılmasını gerektirmektedir¹⁰⁰². Bu doğrultuda yükümlü hakları; *“anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi yükümlüsüne tanıdığı, yükümlünün devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkiler”*¹⁰⁰³ olarak tanımlanabilmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki bireyler vergi yükümlüsü olsalar da olmasalar da bir takım hak ve özgürlüklere sahiptirler. Yükümlü hakları, salt vergi alanına tanınmış ve bu alana özgü hakları değil, bireyin halihazırda sahip

¹⁰⁰⁰ Soydan, s. 283.

¹⁰⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağan' a göre 1982 Anayasası'nda yer alan temel hak ve özgürlüklerden vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olanlar “özel hayatın gizliliği”ne (m. 20), “yerleşme ve seyahat özgürlüğü”ne (m. 23), “mülkiyet ve miras hakkı”na (m. 35), “çalışma ve sözleşme özgürlüğü”ne (m. 48, 49), “sosyal güvenlik hakkı”na (m. 60) ve “ailenin korunması”na (m. 41) ilişkin hükümlerdir.

Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 44.

¹⁰⁰² Billur Yaltı Soydan, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 227, Temmuz 2000, s. 114.; Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 2.

¹⁰⁰³ Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 3.

olduğu temel haklarının vergi hukukundaki görünümünü¹⁰⁰⁴ ifade etmektedir.

Vergi incelemesinden en çok etkilenebilecek nitelikte olan yükümlü hakları, “mülkiyet hakkı”, “özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı”, “adil yargılanma hakkı”, “seyahat özgürlüğü” ve “ayrımcılığa uğramama hakkı” olarak sayılabilir. Anayasa ve İHAS’ta yer alan bu temel hak ve özgürlükler; içerikleri, unsurları, koruma altına aldıkları hukuki menfaatler ve özel sınırlandırılma şartları ile birlikte içtihatlarla dayanılarak çalışmamızın üçüncü bölümünde¹⁰⁰⁵ masaya yatırılmaktadır.

3.2.2. Vergi İncelemesinin Yasal Sınırları ve İncelemeler Bağlamında Yükümlü Hakları

Yükümlülerin ödevleri VUK’un “Mükellefin ödevleri” başlıklı ikinci kitabında¹⁰⁰⁶ ayrıntılı şekilde düzenlenmekteyken, yükümlülerin hakları ne yazık ki yasal koruma altına alınmamıştır. Her ne kadar VUK’da düzenleme altına alınan denetçilerin uyması gereken kurallar vergi yükümlülerine kısmî güvence sağlamakta¹⁰⁰⁷ ise de bu durum yükümlülerin vergi incelemesi sürecinde gereği gibi korunmaları için yeterli değildir.

Yükümlü hakları VUK’da ayrıca düzenleme altına alınmadığından vergi incelemesi özelinde de bu müdahalenin yasal sınırlarını belirlemek için, vergi incelemelerinin usul ve esaslarına ilişkin düzenlemelerden çıkarılabildiği kadarıyla inceleme elemanlarının ödev ve sorumluluklarına ve incelemeler bağlamında yükümlülerin sahip olduğu tespitinde bulunulabilecek haklara göz atmak gerekecektir.

¹⁰⁰⁴ Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şahin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 195, Şubat 2005, s. 137.

¹⁰⁰⁵ Söz konusu temel hak ve hürriyetlere çalışmamızın üçüncü bölümünde, “1.2. İHAS ve T.C. Anayasası Kapsamında Vergi İncelemeleri ile İlgili Haklar” başlığı altında yer verilecektir.

¹⁰⁰⁶ Soydan’a göre (Soydan, s. 356) bu kısım, çağdaş idari usul yaklaşımı çerçevesinde ve yükümlülerin usulî haklarını kapsayacak şekilde “Yükümlülerin Hakları ve Ödevleri” şeklinde düzenlenmelidir. Yazarın bu düşüncesine katılmaktayız.

Konuyla ilgili olarak örneğin İspanya’da 1998 yılında haklar kataloğu içeren “Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Güvencelerine İlişkin Kanun” kabul edilmiş; yükümlü haklarının ayrı bir yasayla düzenlenmesinin sistematik açıdan makul olmadığı düşüncesiyle bu yasa daha sonra 2003 yılında yeni İspanyol Vergi Usul Kanunu ile birleştirilmiştir. Pedro Herrera Molina, Victor M. Sanchez Blazquez, “İspanyol Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, Çev. İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Alexander Von Humboldt Vakfı, ed.: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010, s. 270.

¹⁰⁰⁷ Çavuş, s. 216.

3.2.2.1. İnceleme Elemanlarının Sorumlulukları

İnceleme elemanlarının en temel sorumluluğu kuşkusuz görevlerini ifa ederlerken yasalarla vergi yükümlülerine incelemeler bağlamında tanınmış haklara saygı göstermek ve vergi kanunlarına bağlı kalarak kendilerine verilen yetkileri kullanırken hukuken belirlenen sınırların dışına çıkmamaktır. Vergi yükümlülerine yasalar tarafından tanınan haklara sonraki başlıkta detaylı olarak yer verilecektir. Bu kısımda ise vergi incelemesine getirilen yasal sınırlamalar kapsamında inceleme elemanlarının sorumluluklarına temel alt başlıklar altına yer verilmektedir.

3.2.2.1.1. Yükümlülerin Vergi Mahremiyetini İhlal Etmemek

Vergisel işlemler ve vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar görevlerini ifa ederlerken vergi yükümlülerine ait pek çok gizli bilgiye erişebilmektedirler¹⁰⁰⁸. Yükümlülerin incelemede ortaya çıkan sırlarının rakiplerinin eline geçebileceği hususunda kuşku duymaları, vergi incelemelerine yardımcı olmalarını da engelleyebilecek bir husustur¹⁰⁰⁹. Elde edilen gizli bilgilerin kötüye kullanımına karşı yükümlülerin korunması, yükümlülere vergi mahremiyetinin bir hak olarak tanınmasına bağlıdır. Dolayısıyla vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin de en başta gelen sorumluluklarından birisi görevleri vasıtasıyla yükümlüye dair öğrenilen sırları açıklamamak ve yükümlülerin vergi mahremiyetlerini ihlal etmemektir.

“Vergi mahremiyeti” başlıklı VUK m. 5’te “*vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar*”ın görevleri dolayısıyla “*mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine*” dair öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmeleri ile kendilerinin veya üçüncü kişilerin lehine kullanmaları yasaklanmıştır. Bu yasak sayılı kişiler bakımından, görevlerinden ayrılışları dahi geçerliliğini korumaktadır.

Gizli kalması gereken bilginin yalnızca görevin ifası esnasında edinilmesi şart değildir. Failin görevinin kendisine sağladığı imkan ve kolaylıklardan yararlanarak yetkisiz de olsa vakıf olduğu bilgiler de yasak kapsamındadır¹⁰¹⁰.

¹⁰⁰⁸ Şin, s. 131.

¹⁰⁰⁹ Şeker, s. 155.

¹⁰¹⁰ Erdem, a.g.e., s. 349.

Bu yasağa uyulmaması halinde VUK m. 362 devreye girmekte ve vergi mahremiyetini ihlal edenler TCK m. 239 (ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması suçu) çerçevesinde bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası ile¹⁰¹¹ cezalandırılmaktadır.

3.2.2.1.2. Hüviyet İbraz Etmek ve İzah Vermek

İnceleme elemanları vergi incelemesine başlamadan önce VUK m. 136 gereği memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belgeyi nezdinde inceleme yapılacak kişiye veya ilgiliye göstermekle yükümlüdürler.

İncelemeye yetkili kişilere hüviyet ibraz etme yükümlülüğü getirilmesindeki amaç, vergi yükümlülerini esasında vergi inceleme yetkisi olmamakla birlikte böyle bir intiba yaratmaya çalışabilecek kişilerden korumaktır¹⁰¹².

Kendini tanıtan inceleme elemanının bir sonraki görevi VUK m. 140/f.1/b.1 uyarınca vergi incelemesinin konusunu incelemeye tabi olana açık bir şekilde izah etmektir. Bu kapsamda incelemenin konusu, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığı belirtilmelidir¹⁰¹³.

7338 sayılı Kanun ile VUK m.140'da gerçekleştirilen değişiklikler 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girdiğinde bahsi geçen hüküm de değişecektir. Değişiklik uyarınca “*bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler*” ifadesi yürürlükten kalkacak; incelemeye başlanıldığı hususu ve incelemenin konusu, nezdinde inceleme yapılana bir yazı ile bildirilecektir.

İnceleme Yönetmeliği'nin 11. maddesinde incelemeye başlama tutanağında yazılı olması gereken asgari hususlardan bahsedilmektedir. Dolayısıyla inceleme elemanının incelemeye başlarken incelemenin konusuyla ilgili bilginin yanı sıra yükümlünün incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleriyle ilgili bilgileri, incelemenin türü, dönemi, yükümlünün incelemeye alınma gerekçesi gibi hususları da bildirmeye yönelik bir yükümlülüğü olduğundan bahsetmek mümkündür.

¹⁰¹¹ Söz konusu ihlal 5237 sayılı TCK yürürlüğe girmeden önce, 765 sayılı TCK'nın “sırrın ifşası”nı düzenleyen 198. maddede yazılı cezanın iki katı ceza ile cezalandırılmakta; suçun tekerrürü halinde ihlali gerçekleştiren memur bir daha devlet hizmetinde kullanılmamaktaydı. Yeni kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte suç şikayete bağlı hale gelmiş ve tekerrür halinde memuriyetten men yaptırımı kaldırılmıştır (Çavuş, s. 211).

¹⁰¹² Şeker, s. 151.

¹⁰¹³ Erdem, a.g.e., s. 345.

İnceleme yetkililerinin yükümlülere bilgilendirme ödevi aslında sadece inceleme başlangıcında değil tüm süreç bakımından söz konusudur. Yükümlülere, süreç boyunca tutanak ile saptanan durumlarla ilgili bilgi verilmeli; imzalayacakları tutanakları anlamaları sağlanmalı; yasal hakları ve başvurabilecekleri hukuki yollar açık şekilde ortaya konulmalıdır. GİB'in görevleri arasında yer alan yükümlülerin vergiye uyumunun kolaylaştırılması, yükümlü haklarının korunması ve karşılıklı güven esasının tesisi hususları¹⁰¹⁴ bakımından da yükümlülerin bilgilendirilmesine gösterilecek özen son derece önemlidir.

3.2.2.1.3. Yazılı Usule Bağlı Kalmak, Tutanak Hazırlamak ve İlgililere Tutanakların Bir Nüshasını Vermek

Bir kanun hükmünde ya da bağlayıcılığı bulunan bir düzenleyici işlemlerde yazılılık esasının öngörülmüş olması halinde idari işlemin yazılı olarak yapılması şarttır.

Vergilendirme ve vergi incelemesine ilişkin işlem ve süreçlere ilişkin olarak VUK'ta ve İnceleme Yönetmeliği'nde yazılılık esası benimsenmiştir¹⁰¹⁵.

Vergi inceleme görevinin yazı ile verilmesi (İnceleme Yönetmeliği m. 6), defter ve vesikaların daireye getirilmesinin yazılı olarak istenmesi (VUK m. 139), incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ve inceleme bitiminde incelemenin yapıldığını gösteren bir vesikanın düzenlenmesi yahut 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecek düzenleme uyarınca vergi incelemesinin konusunun ve incelemeye başlanıldığı hususunun bir yazıyla incelemeye tabi olana bildirilmesi (VUK m. 140), inceleme sırasında lüzum görülen hallerde tutanak düzenlenmesi ile ilgililerin itiraz ve mülahazalarının bu tutanaklara geçirilmesi (VUK m. 141), yükümlülerin defter ve belgelerinin tutanak ile iade edilmesi (İnceleme Yönetmeliği m. 22) gibi hususlar mevzuatımızda vergi incelemesine ilişkin süreçlerin yazılılık esasına bağlı olarak yürütülmesinin istendiğinin bir göstergesidir. Dolayısıyla vergi incelemesini yürüten yetkililerin de bu usule bağlı kalma yükümlülükleri bulunmaktadır.

Bu doğrultuda vergi incelemesine yetkili kişiler, hukuken düzenlenmesi gereken tutanakları düzenlemek ve birer suretini nezdinde inceleme yapıp tutanakla de yükümlüdürler.

¹⁰¹⁴ Erdem, a.g.e., s. 346.

¹⁰¹⁵ Erdem, a.g.e., s. 350, 351.

Özellikle incelemeye başlama tutanağının hazırlanması ve bu tutanağın yükümlüye veya temsilcisine imzalatılmasının vergi incelemesine başlanılan tarih bakımından ispat edici ve hukuki sonuç doğuran bir boyutu bulunmaktadır¹⁰¹⁶. Yükümlülerin pişmanlık müessesesinden yararlanabilmeleri için henüz vergi incelemesine başlanmamış olması gerektiğinden ve incelemeye başlandığı yükümlüye yazılı olarak tebliğ edilmediği veya incelemeye başlama tutanağı hazırlanmadığı sürece teknik olarak vergi incelemesine başlanmamış sayılacağından; bu tutanak, yükümlünün VUK m. 371'den yararlanma imkanının olup olmadığı hususunda belirleyicidir. Vergi incelemesine başlanılan tarih ayrıca vergi incelemesinin yapılabileceği azami sürenin tespitinde ve vergi suçları bakımından İHAS m. 6 kapsamında adil yargılanma hakkında suç isnadının yapıldığı tarihin belirlenmesinde de önemli role sahiptir.

3.2.2.1.4. Yükümlünün İşlerinde Aksamaya Neden Olmamak ve İş Yerinin Çalışma Düzenine Uygun Davranmak

Her işletmenin kendine has bir çalışma sistemi ve düzeni bulunmakta olup vergi incelemesinin mümkün mertebe nezdinde inceleme yapılan iş yerinin çalışma düzenine uygun şekilde yürütülmesi; böylelikle vergi incelemesinin çalışma barışını etkilemesine izin verilmemesi gerekmektedir¹⁰¹⁷. Vergi incelemesiyle görevli kişilerin bu hususa bilhassa dikkat etmeleri önemlidir.

Kural olarak nezdinde inceleme yapılanın izni olmaksızın resmi çalışma saatleri haricinde inceleme yapılamayacağını ve öncesinde başlanan incelemeye devam edilemeyeceğini öngören VUK m. 140/f.1/b.3 düzenlemesinin temel amacı yükümlünün çalışma düzenine uygun davranılması ve işlerinde aksamaya sebebiyet verilmemesidir. Zira hükmün devamında, parantez içinde tutanak düzenlenmesi ve emniyet tedbirlerinin alınması hususları bu kuralın istisnaları olarak yer almışsa da tedbirlerin inceleme yerindeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde alınması gerektiği hususu da ayrıca belirtilmiştir.

Resmi çalışma saatleri haricinde inceleme yapılabilmesi için nezdinde inceleme yapılan tarafından verilecek muvafakatin yazılı olmasının zorunlu olup olmadığı yahut karşı çıkmama şeklinde örtülü bir muvafakatin yeterli olup olmadığı

¹⁰¹⁶ Bu husus çalışmamızın bu bölümünde yer alan “5.3.3. İncelemenin Başladığı Tarihin Tespiti ve İncelemeye Başlama Tutanağı” başlığının altında daha detaylı şekilde incelenmektedir.

¹⁰¹⁷ Erdem, a.g.e., s. 352.

hususlarına madde metninde açıklık getirilmemiştir.

Yükümlü hakları bağlamında konu değerlendirildiğinde resmi çalışma saatleri haricinde inceleme yürütülebilmesi için, inceleme elemanı tarafından yükümlüye bu hususun hatırlatılması ve yükümlünün açıkça muvafakat etmesi halinde durumun tutanağa geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir¹⁰¹⁸. Keza yükümlülerin hak ve ödevleri hakkında bilgilendirilerek eğitilmeleri de vergi inceleme elemanlarının görevlerinden biridir.

3.2.2.1.5. Yükümlülere Hak ve Yükümlülükleri Hakkında Bilgi Vermek

Vergi yükümlülerinin beyanlarının gerçeği yansıtmamasının en önemli sebeplerinden birini de yükümlülerin bilinçsizliği oluşturmaktadır. Vergi yükümlülerinin vergi yönünden yetiştirilmesi, doğru beyanda bulunulmasını sağlayacak önemli unsurlardan biridir¹⁰¹⁹. Bu doğrultuda vergi incelemeleri yükümlülerin eğitilmesine de hizmet verebilecek önemli bir araçtır.

Vergi yükümlülerinin vergiye karşı olan dirençlerinin kırılması ve vergi bilinçlerinin geliştirilmesi; inceleme elemanlarının mantık, sağduyu ve mesleki deneyimlerini birleştirerek yükümlüyle olan iletişimlerine gereken önemi vermeleri ile mümkündür¹⁰²⁰. Böylelikle vergi yükümlülerinin vergi yasaları ile hak ve ödevleri hakkında bilinçlendirilmeleri de sağlanacaktır.

Vergi yükümlüsünün vergi inceleme elemanının kendisine yardım etmek istediğine inanması ve inceleme elemanının da bu doğrultuda davranması halinde, nezdinde inceleme yapılan yükümlü de vergi inceleme elemanına yardıma yanaşmakta¹⁰²¹ ve işbirliğinde bulunarak incelemenin sağlıklı şekilde tamamlanabilmesi için kolaylık sağlamaktadır. Hak ve yükümlülükleri hakkında vergi yükümlülerine bilgi verilmesi, dostane bir ortamda yükümlüye yanlışlarının gösterilmesi, vergi denetiminin eğitici işlevine hizmet etmekte ve bu yanlışların gelecekte tekrarlanması ihtimalini düşürmektedir.

İnceleme Yönetmeliği'nin "*İncelemeye başlama tutanağının muhteviyatı*"nı düzenleyen 11. maddesinde "*Mükelleflerin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri*

¹⁰¹⁸ Çavuş, s. 210.

¹⁰¹⁹ Şeker, s. 154.

¹⁰²⁰ Şin, s. 130.

¹⁰²¹ Şeker, s. 154.

hakkında bilgi” de tutanakta yer verilmesi gereken asgari hususlardan biri olarak sayılmaktadır. Ancak 7338 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girdiğinde yükümlü nezdinde incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeyeceği için, yükümlülere hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi verilmesini öngören yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulacaktır.

3.2.2.1.6. Tarafsız ve Objektif Davranmak

Vergi incelemelerinin kendisinden beklenen amaca hizmet edebilmesi bakımından inceleme elemanlarının kişilikleri, yükümlülere karşı olan tutum ve davranışları büyük önem taşımaktadır. İnceleme elemanları her ne kadar vergi yönetimine hizmet etmekte iseler de, kesilen vergi ve cezaların kayda değer bir kısmının uyuşmazlık halinde yargı tarafından terkin edildiği göz önünde bulundurulduğunda, inceleme neticesinde kesilen her vergi ve cezanın hazine yararına olmadığı sonucuna varılmaktadır. Dolayısıyla inceleme elemanlarından esas beklenen davranış, inceleme esnasında mutlaka matrah farkı bulmak için gayret etmek yerine, bir vergi yargıçsı gibi davranarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu objektif ve tarafsız bir şekilde araştırmaktır¹⁰²².

İnceleme elemanları tarafsız ve objektif bir şekilde davranabilmek için vergi yükümlülerinin lehlerine ve aleyhlerine olan bütün unsurları birlikte dikkate alarak¹⁰²³ değerlendirmede bulunmalı; inceleme süreci boyunca yükümlülerin ileri sürdükleri hususları ciddiye alarak onlar açısından da araştırma yapmalı; hazine hukuku ile yükümlü haklarını eşit olarak¹⁰²⁴ gözetmelidir.

Tarafsızlığın sağlanabilmesi bakımından ayrıca “*vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar*”, “*Yasaklar*” başlıklı VUK m. 6 uyarınca temelde iki tane yasağa tabi tutulmuşlardır.

Bu yasaklardan ilki inceleme elemanının kendisine belli yakınlık derecesinde olan kişilerin vergi incelemeleri veya takdir işleriyle uğraşamaması üzerinedir. İlgili hükme göre bu yasak; inceleme elemanlarının kendilerine ait, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine ait, üçüncü derece dahil kan ve kayın hısımlarına¹⁰²⁵

¹⁰²² Şin, s. 130.; Şeker, s. 152-153.; Çavuş, s. 210.

¹⁰²³ Erdem, a.g.e., s. 348.

¹⁰²⁴ Şeker, s. 153.

¹⁰²⁵ VUK m. 6/f.1/b.2 hükmü “*Kan veya sıhri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren*

ait; kanuni temsilcisi veya vekili oldukları kişilere ait vergi incelemesi ve takdir işlerini kapsamaktadır.

İkinci yasak ise vergi yükümlülerinin özel işlerini yapma yasağıdır. VUK'un 6. maddesinin son fıkrasına göre “*Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.*”

İnceleme elemanının, vergi yükümlülerinin özel işlerini yapma yasağına aykırı hareket etmesi halinde VUK m. 363 de devreye girmekte ve söz konusu eylem TCK m. 257/f.1 (görevi kötüye kullanma)¹⁰²⁶ hükmüne göre altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

İnceleme elemanının yükümlünün özel işlerini yapması neticesinde ortaya vergi ziyayı çıkmış ise kişiye ayrıca VUK m. 344 çerçevesinde vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

3.2.2.1.7. İncelemeyi Makul Sürede Tamamlamak

Vergi incelemelerinin olabildiğince kısa sürede tamamlanması hazinenin ve vergi idaresinin yararına olduğu gibi incelemelerin vergi yükümlüsü açısından bir müdahale niteliğinde olduğu göz önüne alındığında uzun sürmesi vergi yükümlüsünün de zararınadır. Bu nedenle VUK m. 140/f.1/b.6'da ve İnceleme Yönetmeliği'nin 23. maddesinde vergi incelemelerinin tamamlanması gereken süreler belirlenerek müdahaleye sınır konulmuştur. Süre sınırlarına riayet etmek inceleme elemanlarının görevi ve sorumluluğu kapsamındadır.

Bu doğrultuda vergi incelemelerinin mümkün olan en kısa sürede tamamlanmaları esastır. Kanun koyucu 6009 sayılı Kanun ile getirdiği değişiklikler kapsamında vergi incelemelerini çalışmamızın önceki kısımlarında da belirttiğimiz üzere tam inceleme ve sınırlı inceleme olarak ikiye ayırmış; incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren hesaplanmak üzere tam incelemelerin azami bir yıl, sınırlı

evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına” şeklindedir.

¹⁰²⁶ İlgili fıkra şu şekildedir: “*Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*”

incelemelerin ise azami altı ay içinde bitirilmelerini; inceleme yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimlerin de bunun için gerekli tedbirleri almalarını öngörmüştür. 2018 yılında kanun hükmüne eklenen ibareyle KDV iade incelemeleri bakımından ise en fazla üç ay içinde incelemenin bitirilmesinin esas olduğu belirtilmektedir.

Belirtilen sürelerde incelemenin bitirilememesi¹⁰²⁷ halinde ek süre talep edilmesi mümkün olup bu talep inceleme elemanlarının bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilmektedir. Talebin uygun görülmesi üzerine altı ayı (KDV iade incelemelerinde iki ayı) geçmeyecek bir ek süre verilmektedir.

Ek süre verilmesi halinde nezdinde inceleme yapılabilecek, incelemenin bitirilememe nedenlerinin yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

İnceleme görevinin incelemeyi yürüten görevliden alınarak başkasına verilmesi, incelemenin bitirilme süresini uzatmamakta; incelemenin her halükarda kalan süre içerisinde tamamlanması gerekmektedir. Keza sınırlı incelemenin tam incelemeye dönüştürülmesi halinde de inceleme süresi dönüştürülme tarihi itibarıyla değil, sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanmaktadır (İnceleme Yönetmeliği m. 23/ f. 5, 6).

Belirlenen ve ek olarak verilen süreler içerisinde vergi inceleme raporunun düzenlenememesi halinde bu durumun inceleme yetkilisi tarafından gerekçeli ve yazılı şekilde bağlı olunan birime bildirilmesi gerekmektedir. İlgili birimin yapacağı değerlendirme akabinde incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulaması mümkün ise de yasal düzenlemelerde söz konusu sürelerle uyulmamasının yaptırımı yer almamaktadır.

İncelemenin bitirilmesi için belirlenen sürelerle uyulmamasının yaptırımı yasal düzenlemelerde yer almadığından bu süreler, hukuki nitelik bakımından “düzenleyici süre”leri çağrıştırmakta ise de; sürelerin organik olarak yasama organı tarafından belirlenmiş “yasal süre”ler olduğu, inceleme yetkilileri bakımından bir

¹⁰²⁷ VUK’da “incelemenin bitirilememesi” ifadesi yer almakla birlikte İnceleme Yönetmeliği’nde “incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması” ifadesine yer verilmektedir. Nitekim İnceleme Yönetmeliği’nin 23. maddesinin 2. fıkrasına göre ek süre talebi, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce yapılmalıdır. Talebin bu süreye riayet etmeden yapılması, örneğin inceleme süresi sona erdikten sonra yapılması halinde ne olacağına ise yönetmelikte yer verilmemiştir. *Kanaatimizce*, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce yapılmamış olan ek süre taleplerinin reddi ve incelemeye derhal son verilmesi gerekmektedir.

sorumluluk, vergi yükümlülere açısından ise bir hak teşkil ettiği¹⁰²⁸, idarenin inceleme yetkisini kullanmasını sınırladığı ve ancak yasada öngörülen şartlar çerçevesinde uzatılabileceği göz önünde bulundurulduğunda, sürelerle riayet edilmemesinin yaptırımlarının da acilen kanunda düzenlenmesi gerekmektedir.

3.2.2.1.8. İbraz Edilen veya Aramada El Konulan Defter ve Belgeleri Muhafaza Etmek, İnceleme Sonunda Defter ve Belgeleri Eksiksiz İade Etmek

Vergi incelemesine yetkili kişiler, kendilerine ibraz edilen yahut aramada el konulan defter, belge ve diğer unsurları uygun şekilde muhafaza etmek ve iade koşulları sağlandığı takdirde eksiksiz şekilde ilgiliye iade etmek sorumluluğu altındadırlar. Söz konusu sorumluluk, yükümlülere ait vergilendirmeye esas teşkil eden unsurların fiziki olarak korunmasını ve incelemenin tamamlanmasını takiben unsurların yükümlülere iadesini güvence altına almaktadır¹⁰²⁹.

Defter ve belgelerin yetkililerce teslim alınması da inceleme bittikten sonra bu unsurların iadesi de tutanağa bağlanmalıdır. İncelemenin tamamlanmasıyla birlikte muhafaza altına alınan unsurların yükümlülere iade edilebilmesinin iki şartı bulunmaktadır. Bunlardan ilki muhafaza altına alınan defter ve belgelerin suç delili teşkil etmemesidir. İkinci şart ise nezdinde inceleme yürütülen ilgililerin tutanakları imzadan imtina etmemiş olmalarıdır.

İlgililerin tutanakları imzalamadan imtina etmeleri halinde rızalarına bakılmaksızın alınacak defter ve belgeler, VUK m. 141/f. 2 uyarınca inceleme tamamlandığında değil inceleme neticesinde tarh edilen vergi ve cezalar kesinleştiğinde iade edilecektir. Söz konusu unsurların suç delili teşkil etmemesi şartıyla, ilgililerin her zaman tutanakları imzalamak suretiyle defter ve belgelerini geri almaları mümkündür. Kuşkusuz madde metninde geçen “her zaman” ifadesi; ilgililerin inceleme tamamlanmadan önce veya sonra her zaman tutanakları imzalayabilecekleri, imzaladıkları takdirde suç delili teşkil etmeyen defter ve belgelerini ise inceleme tamamlandıktan sonra her zaman iade alabilecekleri anlamına gelmektedir. VUK m. 145’te de arama neticesinde alınan defter ve

¹⁰²⁸ Sürelerin vergi yükümlülere açısından teşkil ettiği hak ve sürelerle uyulmaması neticesinde söz konusu olabilecek hukuki sonuçlar, çalışmamızın bu bölümünde yer alan “3.2.2.2.3.3. İncelemenin Süresinde Bitirilmesini Talep Etme ve Süresinde Bitirilememesinin Nedenini Öğrenme Hakkı” başlığı altında incelenmektedir.

¹⁰²⁹ Erdem, a.g.e., s. 353.

belgelerle ilgili olarak benzer bir düzenleme bulunmaktadır. Suç delili teşkil etmemesi ve ilgilinin tutanağı imzadan çekinmemiş olması halinde söz konusu defter ve belgelerin üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilmesi ve bir tutanakla sahibine geri verilmesi gerekmektedir.

Aramalı inceleme kapsamında aramada bulunan ve incelenmesine karar verilen defter ve belgelerin düzenlendiği VUK m. 143 hükmü, VUK m. 141/f.3'te yapılan atıf dolayısıyla sadece aramalı incelemeler bakımından değil tüm incelemelerde uygulama alanı bulmaktadır. VUK m. 143'ün son iki fıkrasına göre alınan defter ve belgelerin iyi saklanması şart olup idare bu unsurların iyi saklanmaması nedeniyle oluşacak zararı tazmin etmeye mecburdur.

3.2.2.2. İncelemeler Bağlamında Yükümlü Hakları

Yükümlü haklarının genel haklar ve özel haklar ayrımı¹⁰³⁰ uyarınca, vergi incelemeleri kapsamındaki yükümlü hakları “özel haklar” sınıfına girmektedir.

İncelemeler bağlamında yükümlülerin sahip olduğu bu haklar aşağıda incelemenin bulunduğu aşamalar ve aramalı inceleme kapsamında sahip olunan haklar göz önünde bulundurularak incelenecektir.

3.2.2.2.1. İnceleme Başlangıcında Yükümlü Hakları

3.2.2.2.1.1. Vergi İncelemesi Gerçekleştirecek Olanlardan Kimlik İbrazı İsteme Hakkı

Vergi incelemesine yetkili olanların VUK m. 136 gereği memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesikayı yanlarında bulundurmaları ve incelemeye başlamadan önce ilgililere bu vesikayı ibraz etmeleri gerekmektedir.

Söz konusu düzenleme vergi incelemesi bakımından ilgili kişileri piyasadaki sahte vergi müfettişleri tarafından dolandırılmaktan korumakta ve bu kişilere ilgili

¹⁰³⁰ *Gerçek ve diğerleri*'nin (Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 70) sınıflandırmasına göre genel haklar, temel insan hakları çerçevesinde tüm yükümlülerin sahip olduğu; vergi otoriteleri ve yükümlüler arasındaki ilişkiden doğan ve hem yasama hem de idare ölçüsünde korunan haklardır. Bu haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi alma, başvuru, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği, temsilci kullanma, özel hayatın gizliliği ve belirlilik haklarıdır. Özel haklar ise vergi hukuku ve yükümlü arasındaki ilişkiden doğan, vergi sisteminin uygulamalarına dair olan, “vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili ortaya çıkan özel durum ve işlemler sırasında” yükümlülere tanınan haklardan meydana gelmektedir.

evrakı görmeden inceleme yapılmasına izin vermeme hakkı¹⁰³¹ tanımaktadır.

3.2.2.2.1.2. İnceleme Mevzuunu Öğrenme Hakkı

Vergi incelemesine başlanılmadan önce inceleme yetkilileri tarafından VUK m. 140/f.1/b.1 uyarınca incelemeye tabi olana inceleme konusunun açık bir şekilde izah edilmesi gerekmektedir.

İncelemeye başlama anı aynı zamanda vergi cezalarının söz konusu olduğu durumlarda “*suç isnadı*”nın başlangıcı kabul edildiği için ilgililerin kendi haklarındaki suçlamalardan haberdar olması bakımından da incelemenin konusunu öğrenmeleri önem arz etmektedir.

Daha önce de değindiğimiz üzere 7338 sayılı Kanun ile VUK m.140’da gerçekleştirilen değişiklikler 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girdiğinde “*bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler*” ifadesi yürürlükten kalkacak; incelemeye başlanıldığı hususu ve incelemenin konusu, nezdinde inceleme yapılabilecek bir yazı ile bildirilecektir. Mevcut düzenlemeye kıyasla gerçekleştirilen değişikliğin belirsizlik barındırdığını ve nezdinde inceleme yürütülenin lehine olmadığını belirtmek gerekir. Zira değişiklik öncesinde inceleme yetkilisi ilgiliyle bizzat temas kurarak açık bir şekilde inceleme konusunu izah ettikten sonra vergi incelemesi resmi olarak başlamakta iken yeni düzenleme uyarınca ilgili, nezdinde başlatılan bir incelemeyi kendisine iletilen bir yazıyla öğrenecektir.

3.2.2.2.1.3. İncelemeye Başlama Tutanağının Düzenlenmesini ve Bir Örneğinin Tarafına Verilmesini İsteme Hakkı

Vergi incelemesi yapanlar tarafından VUK m. 140/f.1/b.2 gereği incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeli ve bir örneği incelemeye tabi olana verilmelidir. Aksi takdirde incelemenin başlamadığı kabul edileceğinden incelemeye tabi olanın defter ve belgelerini ibraz etmek zorunda olmadığı söylenebilir.

İncelemeye başlama tutanağı, defter ve belgelerin herhangi bir sebeple kaybolması halinde güvence teşkil edeceği gibi; incelemelerin süreye bağlandığı ve belirli sürede bitirilmeleri gerektiği göz önünde bulundurulduğunda, bu sürenin

¹⁰³¹ Hayrullah Doğan, Yüksel Yavuz, **Örneklerle Vergi İncelemeleri**, DT Denetim Turkey, İstanbul: Acar Basım, 2014, s. 101.

geçirilip geçirilmediğinin tespiti bakımından da önem arz etmektedir¹⁰³².

01.07.2022’de yürürlüğe girecek VUK m. 140 değişikliğinin söz konusu hakka da olumsuz anlamda etkilerinin bulunduğunu belirtmek mümkündür. Düzenlemenin yeni halinde incelemeye başlama tutanağının düzenlenerek nezdinde inceleme yürütülecek kişiye verileceğini hüküm altına alan bent yürürlükten kalkmakta; incelemenin hangi tarihte başlamış sayılacağı hususu ise belirsiz hale gelmektedir.

3.2.2.2.2. İnceleme Esnasında Yükümlü Hakları

3.2.2.2.2.1. İncelemenin İş Yerinde veya Dairede Yapılmasını Tercih Etme Hakkı

7338 sayılı Kanun ile VUK m. 139’da gerçekleştirilen değişiklik 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girene kadar vergi yükümlülerinin incelemenin iş yerinde yahut dairede yapılması hususunda bir tercih hakkının bulunduğunu ve bu tarihten önce başlayan vergi incelemeleri bakımından bu hakkın kullanılabileceğini belirtmek gerekmektedir. Vergi incelemesi VUK m. 139’un mevcut hali gereği kural olarak incelenen vergi ödevlisinin iş yerinde yapılmakta; incelemenin dairede yapılabilmesi için ya iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri hallerin varlığı ya da vergi ödevlilerinin incelemenin dairede yapılmasını istemeleri gerekmektedir.

Söz konusu madde değişiklik öncesi mevcut haliyle vergi ödevlilerine esasen incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı vermektedir. Nitekim kimi zaman vergi ödevlileri, vergi mahremiyetlerini korumak, iktisadi hayatının aksamamasını sağlamak ya da müşterilerinin yanlış bir intiba edinmelerini engellemek gibi amaçlarla¹⁰³³ incelemenin iş yeri yerine dairede yapılmasını da tercih edebilmektedirler.

Zaruri hallerin bulunmamasına ve vergi ödevlilerinin de incelemenin iş yerinde yapılmasını istemelerine rağmen dairede yapılan incelemelerde tarh edilen vergi ve cezaların kaldırıldığı pek çok Danıştay kararı¹⁰³⁴ bulunmaktadır.

¹⁰³² Doğan, Yavuz, s. 101.

¹⁰³³ Özyer, s. 323.

¹⁰³⁴ “Vergi Usul Kanunu’nun 139. maddesi gereğine uyulmadan doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle re’sen takdir sebebinin varlığından söz edilmesi mümkün değildir. Defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazı istendiğinden,

Vergi ödevlilerinin inceleme yerine dair taleplerini dile getirmemeleri halinde ise Danıştay'ın görüşü, incelemenin dairede yapılmış olmasının tek başına tarhiyatın kaldırılmasına sebebiyet veremeyeceği¹⁰³⁵ yönündedir. *Kanaatimizce* zaruri hal bulunmayan bir durumda vergi ödevlilerinin incelemenin iş yerinde yapılması hususunda istemde bulunmamaları halinde, bulunanlara kıyasla farklı yönde karar verilmesi hatalıdır. Zira kanun hükmüne bakıldığında iş yerinde inceleme kural, dairede inceleme ise istisnadır. Zaruri haller bulunmuyor ise vergi ödevlisinin kuralın uygulanması yönünde istemi olmaksızın zaten kuralın uygulanması gerekmekte olup bu hususta bir talebin dile getirilmesine gerek bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, incelemenin iş yerinde yapılması vergi ödevlilerinin “iş yerinde yapılmasını istemesine” bağlanmamıştır; dairede yapılabilmesi vergi ödevlilerinin “dairede yapılmasını istemesine” bağlanmıştır.

İçtihatların mevcut durumu düşünüldüğünde bu konuda yaşanacak ihtilafların azaltılabilmesi için vergi ödevlilerin inceleme yerine ilişkin taleplerini mutlaka yazılı olarak iletmeleri; inceleme elemanlarının da dairede yapılacak incelemelerde tutanak¹⁰³⁶ hazırlayarak yükümlünün arzusunun bu yönde olduğuna dair hususu yükümlülere imzalatmaları tavsiye edilebilir.

İncelemenin dairede gerçekleştirilmesi halinde VUK m. 139/f.3 gereği inceleme için gereken defter ve vesikaların daireye getirilmesi incelemeye tabi olandan yazılı olarak istenmektedir. İnceleme yetkilileri tarafından sözlü olarak istenmesi halinde vergi yükümlülerinin bu talebin yazılı olarak yapılmasını isteme haklarının varlığından da söz etmek mümkündür.

inceleme elemanının önce yükümlünün işyerine gitmesi ve incelemeye başlamayla ilgili diğer gerekleri yerine getirmesi gerekirken, bu hususların yerine getirilmediği dosya içeriğinden anlaşılmaktadır.

Yazıyla istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi re'sen takdir sebebi olarak kabul edilse dahi, dava görülürken defter ve belgeler mahkemeye ibraz edildiğinden, bunlar üzerinde inceleme ve araştırma yapılması gereklidir. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu öngörüldüğünden re'sen takdir sebebinin bulunması gerçek durumun araştırılmasını engellemez.

Bu gerekçeler karşısında, takdirin dayanaksız elması nedeniyle, salınan verginin kaldırılmasına ilişkin istemi reddeden ve kesilen kaçakçılık cezasını kusura çeviren mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.” T.C. Danıştay 4. D., T. 13.10.1992, E. 1991/773, K. 1992/4334.

¹⁰³⁵ *İncelenmek üzere istenen defter ve belgelerin 213 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen 256. maddesi uyarınca ibrazı zorunlu olup, belirtilen sürede ibraz edilmemesi ve davacının, incelemenin işyerinde yapılması hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemde bulunmamış olması karşısında, defter ve belgelerin Kanunda öngörülen usule uygun olarak istenilmediğinin kabulüne olanak yoktur.” T.C. Danıştay 4. D., T. 29.04.2010, E. 2009/5837, K. 2010/2349.*

¹⁰³⁶ Özyer, s. 324.

7338 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikler 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girdiğinde “dairede inceleme” kural haline geleceği ve yükümlülerin iş yerinde inceleme yapılmasını talep etmesi halinde bu talebi kabul edip etmemek vergi idaresinin inisiyatifinde olacağı için bu tarih itibarıyla yükümlülerin incelemenin yapılacağı yere ilişkin tercih haklarının ortadan kalkacağı belirtilmelidir. Nitekim söz konusu düzenleme, 72 yıldır uygulanan bir yükümlü hakkını ortadan kaldırdığı; iş yerinin uygun olmasının koşullarını ve yükümlülerin iş yerinde inceleme yapılmasına ilişkin taleplerinin kabul şartlarını belirtmediği; vergi incelemesinin araştırıcı, önleyici ve düzeltici işlevlerinin gerçekleşmesine zarar vereceği; madde gerekçesinde “*mükelleflere kolaylık ve zaman tasarrufu sağlamak*” amacı yer alıyor ise de aslında düzenlemeyle inceleme elemanına bu tasarrufun sağlanmasının amaçlandığı yönündeki hak verdiğimiz gerekçelerle literatürde¹⁰³⁷ eleştirilmiştir.

3.2.2.2.2. Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı

Yukarıdaki başlıkta da bahsedildiği üzere incelemenin dairede yapılması halinde vergi yükümlüsünden gerekli olan defter ve belgeleri daireye getirmesi yazılı olarak istenmekte; belirlenen sürede mazeretsiz olarak getirmeyen yükümlüler, ibraz yükümlülüğüne aykırı davranmış kabul edilmektedir.

Yükümlülerin haklı bir mazeret göstermesi halinde ise VUK m. 139/f.4 gereği idare tarafından yükümlülere “*münasip bir mühlet*” verilmektedir. Söz konusu mühletin süresi bahsi geçen maddede belirtilmemiş olmakla birlikte gerek VUK m. 14/f.2 gerekse İnceleme Yönetmeliği m. 12/f.1 dikkate alındığında bu sürenin “15 günden aşağı olmamak şartıyla” belirlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

3.2.2.2.3. Resmi Çalışma Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı

İncelemenin iş yerinde gerçekleştirilmesi halinde VUK m. 140/f.1/b.3 gereği kural olarak inceleme yetkilileri, incelemeye tabi olanın rızası olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamamakta veya başlamış bir incelemeye devam edememektedirler. Bu durumun istisnalarını tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması oluşturmaktadır. Nezdinde inceleme gerçekleştirilen izin vermese dahi bu faaliyetler resmi çalışma saati dışında, inceleme

¹⁰³⁷ Bumin Doğrusöz, “Bir Mükellef Hakkı Yok Ediliyor”, **Dünya**, 05.10.2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/bir-mukellef-hakki-yok-ediliyor/635610> (e.t.: 01.11.2021).

yerindeki faaliyetleri sekteye uğratmama kaydıyla, yürütülebilecektir.

3.2.2.2.2.4. Fiili Envanter Giderlerinin Hazinece Ödenmesini İsteme Hakkı

İnceleme esnasında inceleme yetkilileri tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması gerekli görülebilmektedir. Fiili envanter yapılması ise gider doğurabilen bir süreçtir. VUK m. 134/f.2'nin son cümlesi uyarınca *“Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.”*

Hüküm uyarınca vergi yükümlüsü, inceleme yetkilisine tasdik ettirmek kaydıyla, fiili envanter neticesinde doğan giderlerin Hazine tarafından kendisine ödenmesini isteme hakkına sahiptir.

3.2.2.2.2.5. İnceleme Tutanağının Düzenlenmesini ve Bir Örneğinin Tarafına Verilmesini İsteme Hakkı

Vergi incelemesi gerçekleştirilirken vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları gerekli görüldüğünde tutanağa geçirilmektedir (VUK m. 141). VUK m. 140/f.1/b.2, b.4 ve m. 141/f.1 uyarınca gerek incelemeye başlama tutanağının gerekse inceleme sürecinde düzenlenen tutanakların birer örneklerinin nezdinde inceleme yapılan verilmesi zorunludur.

İnceleme esnasında nezdinde inceleme yürütülenin aleyhine bir husus tespit edildiğinde bu husus vergi inceleme elemanı tarafından tutanağa geçirilmektedir. İnceleme sırasında nezdinde inceleme yapılan yükümlünün lehine bir husus ortaya çıktığında yükümlü, lehine olan bu hususun da tutanağa bağlanmasını vergi inceleme elemanından isteme hakkına sahiptir. Ayrıca, vergi yükümlüsü önceki bir tutanakta yer alan ifadesini değiştirmek istediğinde bu ifade değişikliğinin de yeniden düzenlenecek bir tutanak ile kayıt altına alınması gerekmektedir¹⁰³⁸.

3.2.2.2.2.6. İtiraz ve Mülahazaların Tutanakta Yer Almasını İsteme Hakkı

“İnceleme tutanakları” başlıklı VUK m. 141/f.1'in ikinci cümlesinde açıkça *“İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.”* hükmü yer almaktadır.

¹⁰³⁸ Doğan, Yavuz, s. 105.

Vergi ödevlilerinin ve yetkililerin bu hüküm doğrultusunda tutanağa geçirilmesini isteme hakkına sahip oldukları itirazlar, düşünceler ve hususlar açık ve somut olmalıdır. Bu doğrultuda, tutanaktaki hiçbir tespit ve açıklamaya katılmama şeklinde ifade edilen genel bir itiraz bu kapsamda değerlendirilmemektedir¹⁰³⁹.

Belirtmek gerekir ki vergi ödevlileri tutanakta belirlenen hususlara itiraz etmeseler ya da itirazlarını tutanağa geçirtmeseler dahi, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra incelemede yapılmış olan maddi tespitler neticesinde ortaya çıkan hukuki sonuçlara ilgililerin itiraz etme hakları saklıdır.

İtiraz ve mülahazaların niteliğinin değerlendirildiği bir kararda Danıştay, vergi yükümlüsünün, “*tutanakta yer verilen tespitlerin maddi yönüne hiçbir itirazda bulunmaması ve maddi tespitlerin gerektirdiği hukuki sonuçlara itiraz hakkının mevcut olduğu şeklindeki bir şerh ile de yetinmemesi*” halinde yükümlünün tutanağı imzalamaktan kaçınmış sayılacağı tespitinde bulunmuştur¹⁰⁴⁰. Neticede vergi yükümlülerinin tutanağı imzalamama hakları da bulunmaktadır fakat aşağıda görüleceği üzere bu tercih bir takım sonuçları da beraberinde getirmektedir.

3.2.2.2.2.7. Tutanağı İmzalamama Hakkı

Vergi yükümlülerinin veya nezdinde inceleme yapılanların tutanağı imzalamama haklarının mevcudiyeti VUK m. 141/f.2.’de yer alan “*İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde...*” cümlesinden çıkarılmaktadır.

Danıştay’ın da çeşitli kararlarında belirttiği üzere¹⁰⁴¹ ilgililerin tutanağı imzalamamaları, tutanağı geçersiz kılmamaktadır.

Fıkranın devamında ilgililerin tutanağı imzalamaktan çekinmesinin hukuki neticeleri düzenlenmiştir. Buna göre imzadan çekinilmesi halinde, “*tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar*”a ilgilinin rızasına bakılmaksızın el konulacak ve bu belgeler vergi incelemesinin

¹⁰³⁹ Doğan, Yavuz, s. 106, 107.

¹⁰⁴⁰ T.C. Danıştay 4. D., T. 26.09.1970, E. 1969/409, K. 1970/4542 (Doğan, Yavuz, s. 107.).

¹⁰⁴¹ “*Vergi Usul Kanunu’nun 141. maddesinin ikinci fıkrasında, «İlgililer tutanağı 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.» hükmü yer almaktadır. Görüldüğü gibi imzadan çekinmek, tutanağın geçersiz sayılmasını gerektiren bir neden olarak kabul edilmemiştir; zira aksi düşüncenin kabulü, imzadan çekinmeyi vergiden kurtulmanın bir yolu haline getirir.*” T.C. Danıştay 3. D., T. 11.04.1989, E. 1988/2277, K. 1989/1068.

neticesinde tarh edilecek olan vergiler ve kesilecek olan cezalar kesinleşinceye kadar da geri verilmeyecektir. İlgililerin tutanakları imzalamaları halinde ve alıkonulan defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şartıyla, söz konusu belgelerin her zaman geri alınabilmesi mümkündür.

3.2.2.2.8. Vergi Mahremiyetinin Korunması Hakkı

Vergi incelemelerinde vergi ödevlilerinin şahıslarına ve işlerine ilişkin pek çok sırrın öğrenilmesi mümkündür. Esasen bu sırlar sadece vergi incelemesi esnasında da değil, öncesinde ve hatta başka bir yükümlünün incelenmesi esnasında da öğrenilebilmektedir. Dolayısıyla buradaki hak sadece vergi incelemesi sürecini değil yükümlünün tüm süreçler bakımından sahip olduğu vergi mahremiyetini güvence altına almaktadır.

Vergi mahremiyeti VUK m. 5'te geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Hükümde belirtilen kimselerin görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgiler, bu kişiler görevlerinden ayrılırlar dahi koruma altındadır. Vergi incelemeleri ile ilgili olarak da “*vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar*”ın, başta takdir komisyonu olmak üzere “*vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler*”in ve 7338 sayılı Kanun ile eklenen fıkra uyarınca “*Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri*”nin vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgileri ifşa etmeleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanmaları yasaklanmıştır. Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgiler 5. maddede, “*mükelleflerin veya mükelleflerle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine*” ilişkin olarak öğrenilen sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar olarak belirtilmiştir.

Vergi mahremiyetinin ihlali VUK m. 362’de bir suç olarak düzenlenmiş olup vergi mahremiyetine uymaya mecbur kişilerin mahremiyeti ihlal etmeleri halinde TCK m. 239’da yer alan “*Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*” suçu kapsamında cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

3.2.2.2.3. İnceleme Bitiminde Yükümlü Hakları

3.2.2.2.3.1. İncelemenin Sona Erdiğini Belirten Yazı İsteme Hakkı

İnceleme bitirildiğinde VUK m. 140/f.1/b.4 gereği incelemenin yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılarak verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla incelemenin tamamlanmasıyla birlikte vergi ödevlisi inceleme elemanından incelemenin yapıldığına ilişkin bir yazı isteme hakkına sahiptir.

3.2.2.2.3.2. Vergi İnceleme Raporlarının İdarenin Düzenleyici İşlemlerine Uygun Olmasını İsteme Hakkı

6009 sayılı Kanun ile eklenen VUK m. 140/f.1/b.5 gereği vergi incelemesi yetkilileri vergi kanunlarıyla ilgisi bulunan “*Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı*” vergi inceleme raporu düzenleyememektedirler. Sayılan düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğuna kanaat getirdiklerinde ise durumu GİB’e bildirmeleri gerekmektedir.

Dolayısıyla vergi yükümlülerinin, haklarında düzenlenen vergi inceleme raporlarının idarenin düzenleyici işlemlerine uygun olmasını isteme hakkı vardır.

Bu hükümle esasen vergi incelemesi gerçekleştirecek idarenin hazırlık işlemi niteliğindeki vergi inceleme raporunu hazırlarken idarenin düzenleyici işlemleriyle bağlı olduğu vurgulanmaktadır. Normlar hiyerarşisi bağlamında konu değerlendirildiğinde ise yasama organından doğan Anayasa, uluslararası sözleşmeler ve kanun gibi kaynakların bahsi geçen düzenleyici işlemlerin üstünde olduğu belirtilmelidir. Buna rağmen VUK m. 140/f.1/b.5’te adsız düzenleyici işlemler dahi sayılmaktayken, Anayasaya ya da usulünce yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalara aykırı rapor düzenlenemeyeceğinden bahsedilmemektedir. Yürütmenin düzenleyici işlemlerinin ilgili kanuna aykırı olduğu kanaati halinde inceleme elemanına bu durumu GİB’e rapor ile bildirme görevi yüklenmiş ise de inceleme elemanının bu durumda raporunu idarenin düzenleyici işlemine göre mi yoksa bu işlemin aykırı olduğunu saptadığı kanuna göre mi tanzim edeceği belirtilmemiştir. Ayrıca idarenin düzenleyici işleminin kanuna aykırılığın tespitine dair kararın, idareyi temsil eden inceleme yetkilisine yüklenmesinin hem gerçekçi hem de etkili olmadığını dile getirmek gerekmektedir.

Bunun yanı sıra mevcut düzenleme uyarınca GİB, vergi kanunu hükümlerine aykırı nitelikte hükümler içeren düzenleme hükümlerinin uygulanması yönünde görüş belirttiğinde, inceleme raporunun vergi kanunlarına değil de yürütmenin düzenleyici işlemine uygun olması gerekecektir. Diğer bir deyişle idare, bir idari işleme dayanak teşkil edecek hazırlık işleminin tesisinde, yasama organından kaynaklanan asli nitelikteki vergi kanunlarına uygunluk yerine, yürütme organından kaynaklanan tali nitelikteki kaynaklara uygunluğu tercih edebilmektedir ki bu hükmün başta hukuk devleti, yasal idare ve vergilerin kanuniliği ilkeleri olmak üzere Anayasal ilkeler ile normlar hiyerarşisi ve kuvvetler ayrılığı gibi temel prensipler karşısında kabul edilebilmesine imkan bulunmamaktadır.

3.2.2.2.3.3. İncelemenin Süresinde Bitirilmesini Talep Etme ve Süresinde Bitirilememesinin Nedenini Öğrenme Hakkı

Vergi incelemelerinin kanunda belirtilen süreler içerisinde bitirilmeleri gerekmektedir. VUK m. 140/f.1/b.6'da belirtildiği üzere, incelemeye başlandığı tarihten (incelemeye başlama tutanağının imzalandığı tarihten) itibaren tam incelemelerin en fazla bir yıl içinde, sınırlı incelemelerin en fazla altı ay içinde, KDV iade incelemelerinin ise en fazla üç ay içinde bitirilmeleri esastır.

Belirtilen bu süreler içerisinde incelemenin tamamlanamaması halinde ek süre talep edilebilmekte ise de bağlı olunan birim tarafından değerlendirilecek talep doğrultusunda altı ayı geçmeyen (KDV iade incelemelerinde ise iki ayı geçmeyen) bir süre inceleme süresine eklenebilmektedir. Ek süre verilmesi halinde, talebi değerlendiren birim incelemenin bitirilememe nedenlerini nezdinde inceleme yapıp yazılı olarak bildirmelidir. Ayrıca inceleme yetkililerinin bağlı olduğu birimler, incelemenin kanunda belirtilen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar.

Düzenleme bu şekilde olmakla birlikte uygulamada bu süreleri aşan vergi incelemelerine de rastlanmaktadır. İncelemeler kanun ile süreye bağlanmışsa da kanunda bu sürelere riayet edilmemesinin yaptırımları yer almamaktadır.

Kanunen tanınan sürede ve verilen ek süre içinde vergi incelemelerinin bitirilememesi halinde ya da inceleme süresinin uzatılma gerekçelerinden tatmin olunmaması halinde yükümlülerin incelemenin durdurulması için dava yoluna

başvurabileceği görüşü¹⁰⁴² dile getirilmiş ise de idari yargıda hazırlık işlemleri kapsamındaki faaliyetlerin durdurulmasını sağlayan bir dava türü olmadığı için bu görüşe *katılmamaktayız*. Netice itibarıyla vergi incelemesi, tarh idari işleminin hazırlayıcı işlemidir ve kural olarak hazırlık işlemlerinin asıl işlemten bağımsız olarak dava edilmesi mümkün değildir.

Vergi incelemesinin kanuni bitirilme süresinde tamamlanmaması¹⁰⁴³ halinde, inceleme yetkililerinin aşkın süre bakımından yetkisiz oldukları *düşünülmektedir*. İncelemenin tamamlanmasının ardından incelemenin dayanak teşkil ettiği idari işleme karşı açılacak bir iptal davasında yetki bakımından hukuka aykırılık iddiasının dile getirilebileceği *kanaatindeyiz*. Ayrıyeten vergi incelemesi bir anlamda da idari eylem olduğu için, kanunen tanınan süre aşıldıktan sonra incelemeye devam edilmesi nedeniyle nezdinde inceleme yapılanın aşkın süre içerisinde bir zararı oluşmuş ise oluşan bu zararın tazmini için tam yargı davasının açılabilmesi *düşüncesindeyiz*. Ancak belirtmek gerekir ki bu husustaki görüş ayrılıklarının giderilebilmesi ve yükümlülerin bu hususta sahip oldukları hakların etkin şekilde korunabilmesi için inceleme süresinin aşılmasının yaptırımlarının kanun ile düzenlenmesi bir gerekliliktir. Tüm bu hususların yanı sıra 01.07.2022 tarihi itibarıyla incelemeye başlama tutanaklarının düzenlendiği hüküm yürürlükten kalkacağından incelemenin tamamlanması sürelerine riayet edilip edilmediğinin tespiti için incelemenin başladığı tarih olarak hangi tarihin esas alınacağına ilişkin İnceleme Yönetmeliği'nde yeni bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

3.2.2.2.3.4. Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğ Edilmesi Zorunluluğu

Vergi incelemesine dayanılarak vergi tarh edildiğinde ve/veya ceza kesildiğinde vergi ödevlilerine vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edilmekte ve ödeme yapılması, uzlaşmaya başvurulması ya da dava açılması için yükümlüye 30 gün süre verilmektedir.

¹⁰⁴² Doğan, Yavuz, s. 109.

¹⁰⁴³ Örneğin İspanya'da on iki ayda tamamlanması öngörülen vergi incelemelerinin tamamlanma süresi, belirlenmiş istisnai koşulların varlığı halinde vergi idaresi tarafından on iki ay daha uzatılabilmektedir. Sürelere riayet edilmemesi veya vergi yükümlüsünün kusuru olmaksızın incelemenin altı aydan uzun süre ile kesintiye uğraması halinde; idari işlem geçersiz olmamakla birlikte incelemenin zamanaşımı süresini kesmeyeceği, vergi yükümlüsü aleyhine gecikme faizi doğmayacağı ve vergi yükümlüsünün ödeme ile birlikte cezadan kurtulmak için pişmanlık bildirimini sunabileceği hükme bağlanmıştır. Molina, Blazquez, s. 276.

Takdir komisyonu kararlarının ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporlarının birer suretinin VUK m. 35/f.2 gereği ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. VUK m. 366/f.3'e göre *“cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği”*nin de ihbarnameye bağlanması zorunludur.

Danıştay ise geçmiş yıllarda, vergi yükümlülerinin tarhiyatın maddi ve hukuki sebepleri hakkında bilgi sahibi olabilmelerinin ve yasal haklarını kullanabilmelerinin engellenmemesi için inceleme raporunun muhakkak ihbarnamelere eklenmesi gerektiği¹⁰⁴⁴; inceleme raporunun eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu ve aksi halin esasa etkili ve ihbarnamayı hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olacağı¹⁰⁴⁵; vergi inceleme raporu tebliğ edilmeksizin vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğinin hak arama özgürlüğüyle bağdaşmayacağı¹⁰⁴⁶ görüşünde iken son yıllarda ne yazık ki farklı bir görüş benimsemekte ve *“tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve mahkemece tesis edilmesi gereken hakkaniyete uygun yargılanma hakkının idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı”* yönünde kararlar¹⁰⁴⁷ tesis etmektedir. Söz konusu kararlar, VUK m. 35 ve 366'ya açıkça aykırı olduğu gibi; vergi yükümlülerinin uzlaşma, dava açma ve savunma haklarını gereği gibi kullanmalarını engelleyecek nitelikte olup İHAM içtihatları uyarınca adil yargılanma hakkının sadece yargılama aşamasını kapsamına almadığı göz önünde bulundurulduğunda İHAS m. 6 kapsamında ciddi hak ihlallerine de zemin hazırlayacak niteliktedir.

Bu noktada ayrıca düzenlendiği takdirde vergi inceleme raporlarına eklenerek tebliğ edilmesi gereken “vergi tekniği raporları”na da değinmekte fayda bulunmaktadır. Çalışmamızda vergi tekniği raporlarının tebliğine ilişkin görüş ve içtihatlar detaylı olarak açıklanacak¹⁰⁴⁸ olmakla birlikte belirtmek gerekir ki vergi yükümlülerinin adil yargılanma hakkı kapsamında savunma haklarının kullanımına yoğun etkisi bulunan bu hususta, gerek vergi inceleme raporlarının gerekse inceleme raporlarına eklenecek vergi tekniği raporlarının yükümlülere tebliği, silahların eşitliği

¹⁰⁴⁴ T.C. Danıştay, 9. D., T. 22.05.2006, E. 2004/3686, K. 2006/1837.

¹⁰⁴⁵ T.C. Danıştay, 9. D., T. 05.11.2009, E. 2008/3530, K. 2009/3998.

¹⁰⁴⁶ T.C. Danıştay, 3. D., T. 03.03.2008, E. 2006/4527, K. 2008/649.

¹⁰⁴⁷ T.C. Danıştay VDDK, T. 25.12.2019, E. 2019/1388, K. 2019/1180.; T.C. Danıştay VDDK, T. 19.02.2020, E. 2020/9, K. 2020/2, R.G.: 24.06.2020-31165.

¹⁰⁴⁸ Bu konu çalışmamızın bu bölümünde yer alan “5.4.2.2. Vergi Tekniği Raporu” başlığı altında incelenmektedir.

ve çelişmeli yargılama ilkeleri doğrultusunda hareket edilebilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Güncel içtihatlar da göz önünde bulundurulduğunda, mevzuatta söz konusu hakları teminat altına alacak nitelikte açık hukuki düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

3.2.2.2.3.5. Vergi İncelemesine Dayanan Vergi ve Ceza İhbarnamelerinin Zamanaşımı Süresi İçerisinde Tebliğ Edilmesi Zorunluluğu

Vergi incelemesinin kanunda belirtilen süre içerisinde tamamlanma zorunluluğunun yanı sıra yapılabileceği zamana ilişkin de bir kısıt bulunmaktadır. VUK m.138/f.2 uyarınca incelemeler tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar yapılabilmektedir.

Tarh zamanaşımını düzenleyen VUK m. 114 ile VUK m. 138/f.2 birlikte okunduğunda vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde vergi incelemelerinin gerçekleştirilmesi, tarh edilmesi ve vergi ödevlisine tebliğ edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu süre zarfında vergi incelemesine başlanılmaması, incelemeye başlanmakla birlikte incelemenin tamamlanamaması yahut incelemenin tamamlanmasına rağmen neticesinde tarh ve vergi inceleme raporuyla birlikte vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ süreçlerinin tamamlanamaması halinde vergiler zamanaşımına uğrayacak ve vergi alacağı ortadan kalkacaktır.

3.2.2.2.3.6. İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı

Vergi incelemesi uygulaması ile birlikte, kamu alacağını güvenceye alma amacıyla teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz tedbirleri gündeme gelebilmektedir. 6183 sayılı AATUHK m. 9’da belirtilen hallerde “*vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden*” teminat istenebilmekte; borçlunun verilen sürede teminat veya kefil göstermemesi yahut şahsi kefalet teklifinin veya gösterilen kefilin idarece kabul edilmemesi halinde m. 13 gereği vergi yükümlüsü hakkında ihtiyati haciz tedbirine başvurulabilmektedir.

6183 sayılı AATUHK m. 15¹⁰⁴⁹,te nezdinde ihtiyati haciz tedbirine başvurulmuş yükümlülere, haczin yapıldığı veya gıyapta yapılan hacizler bakımından haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilme hakkı tanınmaktadır.

3.2.2.2.3.7. Adli ve İdari Yollara Başvurma Hakkı

Vergi incelemesi neticesinde vergi tarhi yapılması ve vergi cezasının kesilmesi halinde yükümlünün idari yol kapsamında vergi idaresi ile uzlaşma yoluna başvurması veya VUK m. 376 hükümleri uyarınca cezada indirim talep etmesi ya da bir hatanın mevcudiyeti halinde hata düzeltme yoluna başvurması ve ilaveten düzeltme yolunda talebin reddi veya zımni reddi halinde HMB nezdinde şikayet yoluna başvurması mümkündür. İdari yolun denenmek istenmemesi yahut idari yol bağlamında uyuşmazlığın çözülememesi halinde yükümlünün adli yola başvurarak idari yargıda Vergi Mahkemeleri nezdinde dava açma hakkı da bulunmaktadır.

3.2.2.2.4. Aramalı İncelemeler Kapsamında Yükümlü Hakları

3.2.2.2.4.1. Arama Kararı Olmaksızın Aramalı İnceleme Yapılmasına İzin Vermeme ve Arama Kararının Kendisine Gösterilmesini İsteme Hakkı

Hangi hallerde arama yapılabileceği VUK m. 142’de düzenlenmiştir. Arama yapılabilmesi için her şeyden önce ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir vergi ödevlisinin vergi kaçırdığına ilişkin emare bulunması gerekmektedir. Aramalar vergi kaçırdığına ilişkin emare bulunan vergi yükümlüsü ile bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi bulunan diğer kişilerin üzerinde ve nezdinde yapılabilmektedir. Ancak VUK m. 142’ye göre aramanın gerçekleştirilebilmesi için her şeyden önce sulh yargıcından alınmış bir arama kararı gerekmektedir. Arama kararı olmaksızın yükümlü, üzerinde ya da nezdinde arama yapılmasına izin vermek zorunda değildir.

Aramalı incelemenin gerçekleştirilebilmesi bakımından arama kararının varlığının şart olması yükümlüye bu kararı görebilme, diğer bir deyişle arama

¹⁰⁴⁹ “İhtiyati hacze itiraz:

Madde 15 – Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.

İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir.”

kararının kendisine gösterilmesini isteme hakkı vermektedir. Böylelikle hem idare kanuni hareket etmeye zorlanmakta hem de vergi yükümlüsü gerekli şartlar yerine getirilmeden hukuka aykırı bir şekilde nezdinde gerçekleştirilecek bir müdahaleden veya kendine inceleme yetkilisi süsü veren dolandırıcılardan korunmaktadır.

3.2.2.2.4.2. İhbar Sabit Değilse Muhbirin İsminin Bildirilmesini İsteme Hakkı

Yükümlünün vergi kaçırdığına ilişkin emare, ihbar vasıtasıyla elde edildiyse ve gerçekleştirilen aramada ihbarın sabit olmadığı anlaşıldıysa VUK m. 142/f.4 gereği nezdinde arama gerçekleştirilen yükümlünün muhbirin kimliğini öğrenme hakkı mevcuttur. Diğer bir deyişle nezdinde arama gerçekleştirilen yükümlü muhbirin adının kendisine bildirilmesini istediğinde, vergi dairesi muhbirin ismini yükümlüye bildirmeye mecburdur.

3.2.2.2.4.3. Aramada Bulunan Defter ve Belgelerin Tutanakla Tespit Edilmesini ve Tutanağın Bir Nüshasını Talep Etme Hakkı

Aramada bulunan ve incelenmesine karar verilen defter ve belgelerin VUK m. 143/f.1 gereği müfredatlı olarak (belgelerin dosya ve dosya içerisinde sayı itibarıyla tespit edilmesi) bir tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir. Söz konusu hüküm uyarınca inceleme elemanları tarafından bu gerek yerine getirilmediğinde nezdinde arama yapılanın bu gereğin yerine getirilmesini isteme hakkı bulunmaktadır.

Arama gerçekleştirilirken zaman yetersizliği ve benzeri sebeplerle müfredatlı tutanağın tanzimi mümkün olmadığında VUK m.143/f.3 gereği incelenecek bu defter ve vesikalar mühürlenerek ya vergi yükümlüsünün nezdinde emin bir yere konulacak ya da kaplar içinde daireye nakledilecektir. Bu halde mühürleme ve mührün açılması hallerinin de tutanağa işlenmesi gerekmektedir. Söz konusu müfredatlı tutanağın bir nüshasının da “*defter ve vesikaların sahibine veya adamına*” verilmesi gerekmektedir.

3.2.2.2.4.4. Arama Çuvallarının Açılmasında Bulunma Hakkı

Yukarıda da belirtildiği üzere zaman yetersizliği ve benzeri sebeplerle incelenecek defter ve belgelerin kaplar içerisinde mühürlenerek daireye nakledilmesi

mümkündür. VUK m.143/f.3'e göre kaplar aramayı gerçekleştiren tarafından mühürlenecek olmakla birlikte mümkün olduğu takdirde vergi yükümlüsünün mührünün de bulunması gerekmektedir. Ayrıca gerek dairede mührü açılacak olan kapların açılması gerekse defter ve vesikaların konulduğu ve mühürlenmiş yükümlü nezdindeki yerin mührünün açılması esnasında yükümlünün hazır bulunma hakkı mevcuttur. Bu durum madde hükmünde “*Bilahara, mükellefin huzuriyle kablar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur.*” cümlesiyle ifade edilmektedir.

3.2.2.2.4.5. Defter ve Belgelerin İyi Saklanmamasından Doğan Zarar Bakımından Tazminat Hakkı

Aramada bulunan ve VUK m. 143 uyarınca muhafaza altına alınan defter ve belgelerin iyi saklanması zorunludur. Hükmün son fıkrasında belirtildiği üzere söz konusu defter ve vesikaların iyi saklanmaması nedeniyle doğacak zararı, zarara sebebiyet veren idare tazmin etmeye mecburdur.

Yükümlünün arama eylemi nedeniyle zarara uğraması halinde bu zararın tazminini öngören VUK'daki tek hüküm budur. Ancak ne yazık ki bu hüküm kapsamına sadece defter ve vesikaların iyi saklanmamasından doğan zararı almaktadır. Halbuki arama tedbirinin önceki aşamalarında da vergi yükümlülerinin idarenin ölçsüz eylemleri nedeniyle zarar görmesi mümkündür. Nitekim CMK'nın “*Koruma tedbirleri nedeniyle tazminat*” başlıklı yedinci bölümünün altında bulunan “*Tazminat istemi*” başlıklı 141. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendine göre “*Hakkındaki arama kararı ölçsüz bir şekilde gerçekleştirilen*” kişilerin maddi ve manevi her türlü zararlarını Devlettten isteme hakları bulunmaktadır.

“*Genel hükümlerin uygulanması*” başlıklı VUK m. 147'ye göre VUK'ta aramaya ilişkin bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanacaktır. Yukarıda belirttiğimiz CMK m.141/f.1/b.i'nin de aramayla ilgili bulunduğu düşünüldüğünde, VUK'un 143. maddesinin son fıkrasından farklı olarak arama kararının ölçsüz gerçekleştirildiği tüm halleri ve maddi tazminatın yanı sıra manevi tazminat hakkını da kapsamakta olan bu hükmün vergi yükümlülerine de uygulanması gerektiği *kanaatindeyiz*. Arama tedbirinin yükümlü haklarıyla olan derinden ilişkisi göz önünde bulundurulduğunda, ölçsüz gerçekleştirilecek bir arama müdahalesine karşın yükümlü haklarını daha geniş şekilde koruma altına alan bir hükmün VUK'ta da yer alması ise ayrı bir gerekliliktir.

3.2.2.2.4.6. Aramalı İncelemenin Bitirilme Süresine Riayet Edilmesi

“*İncelemede usul*” başlıklı VUK m.144’te arama yapılan hallerde incelemelerin “*çabukça ve her işten önce*” yapılacağı belirtilmiştir. VUK m. 145/f.1’e göre “*Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.*” Ancak hükmün ikinci fıkrası, incelemenin haklı sebeplerle bu süre içerisinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sürenin sulh yargıcının vereceği karar üzerine uzatılabilmesini öngörmüştür.

Dolayısıyla aramalı inceleme süresinin VUK m.145/f.2’ye göre uzatılması mümkündür. Ancak hükümde haklı sebeplerin neler olduğundan bahsedilmediği gibi azami ne kadar süre eklenebileceği ve en fazla kaç kere sürenin uzatılabileceği gibi hususlara yer verilmemiş olması, aramalı incelemeler bakımından getirilen süre kısıtını uygulamada anlamsız kılabilmek riskine sahiptir.

Yine de belirtmek gerekir ki aramalı incelemelerin, sulh yargıcından alınmış süre uzatım kararı olmaksızın üç ay içinde bitirilememesi ve incelemenin devam etmesi halinde, VUK m. 140/f.1/b.6’da belirtilen sürelerle uyulmamasına benzer¹⁰⁵⁰ hukuki sonuçların meydana geleceği düşünülmektedir.

3.2.2.2.4.7. Özel Evrakların Geri Alınması Hakkı

Arama gerçekleştirildiği esnada arama yerinde vergi yükümlüsünün veya başkaca kişilerin vergi ile ilgili olan defter ve belgelerinin haricinde özel eşyalarının ve belgelerinin bulunması da ihtimal dahilindedir. VUK m. 144/f.2 uyarınca aramalı inceleme esnasında vergi ile ilgisi bulunmayan “*şahsi ve özel mektup ve diğer evrak*” makbuz karşılığında sahiplerine geri verilecektir.

Söz konusu hüküm “*özel yaşama saygı hakkı*”nın bir uzantısı olarak da görülebilir.

¹⁰⁵⁰ İlgili konu çalışmamızın bu bölümünde “3.2.2.2.3.3. *İncelemenin Süresinde Bitirilmesini Talep Etme ve Süresinde Bitirilememesinin Nedenini Öğrenme Hakkı*” başlığı altında incelenmiştir.

3.2.2.2.4.8. Defter ve Vesikalar Üzerinde İncelemeler Yapma, Suret ve Kayıt Çıkarma Hakkı

Aramalı incelemelerde bulunan ve inceleme altına alınacak olan defter ve vesikalar üzerinde vergi yükümlüsünün VUK m. 144/f.3 gereği incelemeler yapma hakkı ile bu defter ve vesikalardan suret ve kayıt çıkarma hakkı bulunmaktadır. Vergi yükümlüsü bu eylemleri ilgili memurun gözetimi altında gerçekleştirebilir. Nitekim idarenin olası bir vergi tarhında ve/veya ceza kesme işleminde delil olarak yararlanacağı bu belgelerden yükümlünün farkındalığı, en başta yükümlünün savunma hakkına hizmet etmektedir.

3.2.2.2.4.9. Beyanname Tanzimi için Gerekli Bilgileri Çıkarabilme Hakkı ile Beyanname Verme Süresinin Uzaması ve Kayıtların Tamamlanması

Aramalı incelemede vergi yükümlüsünün defter ve belgeleri muhafaza altına alınmış olsa da bu durum beyanname verme ödevini ortadan kaldırmayacağı için, süresi gelen vergi beyannamesini sunmak amacıyla yükümlü defter ve belgelerine ihtiyaç duyacaktır. VUK m. 144/f.4 gereği beyannamesini tanzim etmek için muhafaza altına alınan defter ve belgelerden gerekli bilgileri çıkarmak isteyen yükümlünün bu husustaki yazılı talebinin yetkililer tarafından derhal yerine getirilmesi gerekmektedir.

Defter ve belgelerin muhafaza altına alınma tarihinden beyannamenin sunulabileceği tarihe kadar kalan süre bir ay ve bir aydan fazla ise muhafaza altına alma işleminin süreler üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak VUK m. 144/f.5 gereği kalan süre bir aydan az ise; beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzayacaktır ve ek süre bu müddetin sonundan başlayarak hesaplanacaktır.

Defter ve belgelerin muhafaza altına alınması sebebiyle, işlemlerin defterlere zamanında kaydedilmesi gereğini öngören VUK m. 219 uyarınca yapılması gerekmekte birlikte yapılamayan kayıtlar, VUK m. 146'ya göre, yükümlü tarafından defterler geri alındıktan sonra idare ile yükümlü arasında kararlaştırılan ve bir aydan az olmayan uygun bir sürede tamamlanacaktır. VUK m. 146/f.2 çerçevesinde istedikleri takdirde yükümlülerin, defterlerin muhafaza altında olduğu süreç zarfında işlemlerini yeniden tasdik ettirilecek defterlere kaydetme ve iadedden sonra bu

kayıtları iade edilen asıl defterlerine intikal ettirme hakları da bulunmaktadır.

3.2.3. Yürütme Organından Doğan Kaynaklar Bağlamında Yükümlü Hakları ve Vergi İncelemesinin Sınırları

Yasama yetkisinden doğan uluslararası antlaşma, anayasa ve yasa kaynakları haricinde idarenin yürütme yetkisinden doğan kendi düzenleyici işlemleri kapsamında da vergi incelemesine sınırlar koyması ve yükümlülere bu bağlamda haklar tanınması mümkündür. Aşağıda İnceleme Yönetmeliği, RDK Yönetmeliği ve Mükellef Hakları Bildirgesi¹⁰⁵¹, vergi incelemesiyle ilgili getirilen sınırlar ve vergi yükümlülerine tanınan haklar kapsamında incelenmektedir.

3.2.3.1. İnceleme Yönetmeliği

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinden çıkarılan vergi incelemesiyle bağlantılı yükümlü haklarının büyük çoğunluğuna İnceleme Yönetmeliği'nde de yer verilmektedir. Aşağıda ise İnceleme Yönetmeliği'nde açıkça yer verilen kimi haklara değinilmektedir.

3.2.3.1.1. İnceleme ve İncelemeyle İlgili Hak ve Yükümlülükleri Hakkında Bilgi Alma Hakkı

İncelemeye başlanılırken yükümlülere incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında incelemeye yetkililer tarafından bilgi verilmelidir. İnceleme Yönetmeliği'nin "*İncelemeye başlama tutanağının muhteviyatı*" başlıklı 11. maddesinde, incelemeye başlama tutanağında yazılı olması gereken asgari hususlara yer verilmiş olup (g) bendi gereği bu hususlar arasında "*mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi*" de yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre incelemenin türü (tam inceleme mi yoksa sınırlı inceleme mi olduğu), yükümlünün incelemeye alınma gerekçesi, incelemenin konusu ve dönemi gibi hususlar da incelemeye başlama tutanağında yer almak zorundadır.

7338 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girdiğinde bahsettiğimiz tutanak artık mevcut olmayacağı için bu hususta da Kanun ile uyumlu olacak şekilde Yönetmelik değişikliklerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁵¹ GİB tarafından 2006 yılının Şubat ayında yayınlanmıştır. Metin için bkz. <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> (e.t.: 01.09.2021).

3.2.3.1.2. İncelemenin Mahiyetinin Değiştirilme Nedenini Öğrenme Hakkı

İnceleme Yönetmeliği'nin "*Vergi inceleme görevinin verilmesi*" başlıklı 6. maddesine göre, vergi inceleme görevi yazı ile verilmektedir ve inceleme görev yazılarında bir takım bilgilerin yer alması zorunludur. 6. maddenin 2. fıkrasına göre tam veya sınırlı inceleme olarak yapılan görevlendirme mahiyeti, inceleme görevini verenler tarafından değiştirilebilir. Ancak incelemenin mahiyetinin neden değiştirildiğinin nezdinde inceleme yapılana vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bildirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla incelemenin mahiyeti değiştirildiğinde, vergi yükümlülerinin incelemenin mahiyetinin değiştirilme nedenini öğrenme hakkına sahip olduklarından bahsetmek gerekmektedir.

3.2.3.1.3. Yükümlülerin Hak ve Hukuklarının Gözetilmesini ve Gerekliğinde Lehine Düzeltmelerin Yapılmasını Talep Hakkı

Vergi incelemesinin temel amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti olduğu düşünüldüğünde, inceleme elemanının temel görevi ister idarenin lehine isterse aleyhine olsun bu tespiti yapmaktır. İnceleme Yönetmeliği'nin "*Vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler*" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde de bu husus vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uymak zorunda olduğu ilkeler arasında "*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*" şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ayrıca İnceleme Yönetmeliği m. 5/f.1/a gereği, vergi ödevlilerinin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediıklarını "*mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle*" denetlemek zorundadırlar.

3.2.3.1.4. Suç Delili Olmayan Defter ve Belgeleri İnceleme Tamamlandıktan Sonra Geri Alma Hakkı

İnceleme yapılan yükümlünün defter ve belgeleri, rapor değerlendirme komisyonunun vergi inceleme raporuna ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile

yükümlüye iade edilmektedir¹⁰⁵².

Ancak iadenin gerçekleştirilebilmesi için VUK m. 141/f.2 gereği iade edilecek defter ve belgelerin suç delili teşkil etmemesi ve nezdinde inceleme yapılanın inceleme tutanağını imzalamaktan çekinmemiş olması gerekmektedir. İnceleme aşamasında tutanağı imzalamaktan çekinmiş olan ilgilinin inceleme devam ederken veya inceleme tamamlandıktan sonra tutanağı imzalaması halinde de suç delili teşkil etmeyen defter ve belgelerini geri alma hakkı vardır.

3.2.3.1.5. Teslim Edilecek Defter ve Belgeler İçin Teslim Tutanağı Düzenlenmesini İsteme Hakkı

İnceleme Yönetmeliği'nin "*Defter ve belgelerin alınması*" başlıklı 12. maddesine göre, vergi yükümlülerinden defter ve belgeleri yazılı olarak istenecek ve tutanakla teslim alınacaktır. İsteme yazısının düzenlenmesine gerek kalmaksızın yükümlülerin defter ve belgelerini ibraz etmeleri halinde dahi bu defter ve belgeler yetkililer tarafından "tutanak düzenlenmek suretiyle" teslim alınacaktır.

Söz konusu teslim tutanağı her şeyden önce defter ve belgelerini ibraz eden yükümlülerin ibraz yükümlülüklerini yerine getirdiklerini tasdik etmekte ve yükümlüleri, defter ve belgelerin idarenin nezdinde kaybolması riskine karşı güvence altına almaktadır.

3.2.3.1.6. İnceleme Konusu ve Dönemiyle İlgili Olmayan Belgeleri İbraz Etmeme Hakkı

İnceleme Yönetmeliği'nde 2016 yılında yapılan değişiklikle¹⁰⁵³ değiştirilen 6. maddenin 3. fıkrası uyarınca vergi incelemelerinin sadece inceleme görev yazısında inceleme yapmaya yetkili olana bildirilen konu ve döneme ilişkin olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Görevlendirme yazısında yer alan vergi türünden başka bir vergi türüne ilişkin rapor yazılması gerektiğinde bu durum yeni bir görevlendirme gerektirmemektedir. Ancak görevlendirme yazısında yer alandan farklı bir konu veya döneme ilişkin rapor yazılması gerektiğinde bu durum yeni bir görevlendirme gerektirdiğinden söz konusu halin inceleme görevini verenlere bildirilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁵² İnceleme Yönetmeliği m. 22.

¹⁰⁵³ (R.G.: 25.10.2016-29868).

Görevlendirme yazısında yer alandan farklı bir inceleme konusu ve dönemi yeni bir görevlendirme gerektirdiği için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar da farklı konu ve döneme ilişkin vergi yükümlülerinden bilgi ve defter talebinde bulunamazlar. Dolayısıyla vergi yükümlülerinin inceleme konusu ve dönemine ilişkin olmayan defter, belge ve bilgileri vermeme hakkının bulunduğu bahsetmek mümkündür.

3.2.3.1.7. İnceleme Sırasında Temsilci Bulundurma Hakkı

Vergi yükümlülerinin vergi incelemeleri ile ilgisi olan tüm görüşmelere avukat, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavirle birlikte katılmak ya da kendisini temsilen bir temsilci göndermek hakkına sahip olduğu hususunda bir görüş ayrılığı bulunmamakla birlikte bu husus VUK'un vergi incelemesiyle ilgili hükümlerinde açık bir şekilde düzenlenmiş değildir.

Tebliğ ile ilgili VUK m. 94'te “*umumi vekiller*”, tebliğ yapılacak kimseler arasında yer almaktadır. “*Bilanço tanziminde envanter listeleri*” başlıklı VUK m. 188'e göre envanter listelerinin “*teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanması*” gerekmektedir. Uzlaşmayla ilgili VUK Ek m. 1 uyarınca vergi yükümlüleri uzlaşma görüşmelerinde bağlı oldukları “*meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu*” bulundurma hakkına sahiptirler.

İnceleme Yönetmeliği'nin 11. maddesinde ise temsilcilerin vergi incelemesinde bulundurulabilmesine dair açık bir hüküm yer almaktadır. İncelemeye başlama tutanağında yer alması gereken asgari hususların düzenlendiği maddeye göre “*hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası*” tutanakta yer almalıdır.

Yükümlüleri temsil eden kişilerin inceleme boyunca tutanakları imzalayabilmeleri, defter ve belgeleri ibraz edebilmeleri, iade alabilmeleri ve uzlaşma görüşmelerine katılabilmeleri için noter nezdinde düzenlenecek bir vekalet sözleşmesi ile özel olarak yetkilendirilmelerinin¹⁰⁵⁴ zorunlu olduğu hususu da unutulmamalıdır.

¹⁰⁵⁴ Onur Gök, Coşkun Çekiciler, “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 449, Ocak 2019, s. 114.

3.2.3.1.8. İnceleme Tutanaklarının Taslaklarına Erişim Hakkı

İnceleme Yönetmeliği'nin 2016 yılında değiştirilen 16. maddesinin 2. fıkrasında da bahsedildiği üzere inceleme tutanaklarının taslaklarının vergi yükümlülerinin talep etmesi durumunda iki gün önceden yükümlülerin bilgisine sunulması gerekmektedir. Söz konusu uygulamanın amacı nezdinde inceleme gerçekleştirilenlerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesinin sağlanmasıdır. Nitekim “*İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar*” başlıklı 17. maddenin (f) bendine göre de “*Tutanağın taslak halinin 16ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu*”nun tutanaklarda yer alması gerekmektedir.

Vergi yükümlüleri inceleme tutanağı taslaklarını “VDK Mükellef Portalı” üzerinden de görüntüleyebilme imkanına sahiptir. Ayrıca tutanak taslakları yükümlülerin incelemeye başlama tutanağında yer alan elektronik posta adreslerine gönderilmektedir¹⁰⁵⁵.

3.2.3.2. Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK) Yönetmeliği

3.2.3.2.1. Dinlenme Hakkı

Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK) Yönetmeliği'nin “Mükellef ve inceleme elemanının dinlenmesi” başlıklı 14. maddesine göre “*Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir.*” Söz konusu düzenleme ile vergi yükümlülerine vergi incelemelerinde idari aşamada dinlenme hakkı verilmiştir. Nitekim İnceleme Yönetmeliği'nde 25.10.2016 tarihinde yapılan değişiklikle İnceleme Yönetmeliği'nin 17. maddesine eklenen (g) bendi uyarınca “*Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade*” de inceleme tutanaklarında yer alması zorunlu hususlardan biri haline gelmiştir.

Vergi yükümlülerinin dinlenme haklarını kullanabilmeleri için dinlenme taleplerini vergi inceleme tutanaklarına kaydettirmeleri veya dinlenme taleplerini belirten bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Daire Başkanlıklarına başvurmaları gerekmektedir.

¹⁰⁵⁵ Gök, Çekiciler, s. 114.

“Dinlenme Talep Formu”nun, VDK Mükellef Portalı’nda bulunan “Dinlenme Talebi” menüsünden elde edilmesi de mümkündür¹⁰⁵⁶.

Vergi inceleme raporları işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce bu raporları değerlendirecek merci ile yükümlü arasında doğrudan temas kurulabilmesini sağlayan dinlenme hakkı, vergi yükümlülerinin savunma haklarını kullanması bakımından arz ettiği önemin yanı sıra hatalı tarhiyatlara önlenmesi bakımından da kontrol mekanizmasına sahip¹⁰⁵⁷ olduğu dile getirilebilir.

3.2.3.2.2. Rapor Özetlerine Erişim Hakkı

Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK) Yönetmeliği’nin 14. maddesine 25.10.2016 tarihli değişiklik ile eklenen 2. fıkra uyarınca “*Dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilir.*”

Böylelikle dinlenme talebinde bulunan ve komisyonlarda dinlenecek vergi yükümlülerinin savunma haklarını etkin şekilde kullanabilmeleri amacıyla kendilerine yöneltilen iddialar hakkında önceden bilgi sahibi olmaları ve kendilerini daha sağlıklı bir şekilde izah edebilmeleri sağlanmaktadır.

3.2.3.3. Mükellef Hakları Bildirgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 yılında yeniden yapılandırılmasının ardından, vergi yükümlüleriyle vergi idaresi arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılması hususunda yükümlülerin haklarının bilinirliğinin önemini vurgulayarak¹⁰⁵⁸ 2006 yılında “Mükellef Hakları Bildirgesi” yayınlamıştır.

Söz konusu bildirge on kısa maddeden oluşmaktadır. Vergi incelemeleri bağlamında özellikle üç maddesinin önemli olduğu düşünülmekte ve bu maddelere aşağıda yer verilmektedir.

- “*Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve*

¹⁰⁵⁶ Gök, Çekiciler, s. 117.

¹⁰⁵⁷ Dinlenme hakkından beklenen fonksiyonların daha etkin hayata geçirilebilmesine ilişkin önerilere dair bkz. Gök, Çekiciler, s. 117-119.

¹⁰⁵⁸ GİB, “Mükellef Hakları”, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> (e.t.: 01.09.2021).

kullanmayacağız.”

- *“Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.”*
- *“Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.”*

Yukarıda yer verilen maddelerde vergi idaresi tarafından özellikle vergi mahremiyeti, yasal idare ilkesi ve yükümlülerin bilgi alma hakkı üzerinde durulduğu görülmektedir.

Bahsi geçen hususların yardımcı kaynak niteliğinde bir bildirgede yer alması olumlu olmakla birlikte, kanuni düzenlemede yer almadıkça yaptırım bulunmayan bir taahhütten ileri gidemeyeceği göz önünde bulundurulmalıdır. Anayasada ve başta VUK olmak üzere ilgili kanunlarda yükümlüleri koruyan kimi düzenlemeler bulunmakla birlikte, VUK'ta nasıl ki yükümlü ödevleri yer almakta ise yükümlü haklarının düzenlendiği ayrı bir bölümün de yer almasının gerektiğini yinelemek isteriz.

4. Vergi İncelemesinde Yorum Ve İspat Kuralları

Vergi incelemesi vasıtasıyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasında, diğer bir deyişle maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında inceleme elemanlarının kullandığı araçlar ve bu araçların sınırları bağlamında yasaların yorumu ve ispat kuralları önemli bir yere sahiptir. Yasaların yorumu, ispat kuralları ve yorum ile ispat arasında köprü vazifesi gören ekonomik yaklaşım ilkesi, bu doğrultuda vergi incelemesinin biçiminden ziyade özüne ilişkindir¹⁰⁵⁹.

4.1. Vergi İncelemelerinde ve Vergi Yasalarının Uygulanmasında Yorum

Vergi kanunlarının uygulanması; zaman bakımından, yer bakımından ve anlam bakımından olmak üzere üç ayrı başlıkta incelenmektedir. Vergi Hukuku'nda yorum, vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması kapsamında ele alınmaktadır.

¹⁰⁵⁹ Soydan, s. 375.

Yasa metninin anlaşılmasında sıkıntı olmaması halinde yoruma ihtiyaç duyulmayacak; kanun koyucunun gerçek iradesinin araştırılmasına gerek kalmayacaktır. Ancak gerçek hayatta ortaya çıkan olayların çeşitliliği ve karmaşıklığı, yasa metnlerinin yorumlanması ihtiyacını beraberinde getirmektedir¹⁰⁶⁰. Dolayısıyla yorum, bir yasa metninin açık olmadığı hallerde önem kazanmaktadır¹⁰⁶¹.

Yorumu yapan organ ya da kişilere göre yorum çeşitleri yasama yorumu, idari yorum, yargısal yorum ve bilimsel yorum olmak üzere dört çeşide ayrılmaktadır. Duraksama konusu bir yasa kuralının nasıl uygulanması gerektiğinin kanun koyucu tarafından belirlenmesine yasama yorumu denmekte olup 1924 Anayasası'nda bulunan bu yorum çeşidi, kanun koyucunun yargı organını etkilemesi endişesi nedeniyle 1961 Anayasası ile kaldırılmıştır¹⁰⁶². Genel düzenleyici işlemlerle yapıldığında soyut, bireysel sübjektif işlemlerle yapıldığında somut nitelik taşıyan idari yorum; vergi idaresinin vergi yasalarını anlayış ve uygulayış biçimiyle ilgili olup yargı organları nezdinde bağlayıcı değildir¹⁰⁶³. Vergi uyuşmazlıkların çözümü esnasında yargı organlarının yaptığı yorum olan yargısal yorum; idare ve yargı organları açısından bağlayıcı konumdaki içtihadı birleştirme kararları¹⁰⁶⁴ ve Anayasa Mahkemesi kararları¹⁰⁶⁵ haricinde sadece ilişkin olduğu somut olay kapsamında bağlayıcıdır. Doktrin adı da verilen bilimsel yorum ise bilim insanlarının görüşlerini açıklamak suretiyle yasa kurallarını yorumlamasıdır. Yol gösterici olmakla birlikte bu yorum çeşidinin herhangi bir organ nezdinde bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

Vergi incelemeleri açısından değerlendirildiğinde, tarh ve/veya ceza kesme idari işlemlerinin gerekçesini meydana getiren vergi inceleme raporlarındaki açıklamalar, inceleme elemanlarının ceza kesilmesini gerektiren hallere, vergiyi doğuran olaylara ve bu olayların hangi verginin konusuna girdiğine ilişkin yaptığı yorum niteliğindeki tespitler, “idari yorum” çerçevesinde ele alınmakta; bu idari

¹⁰⁶⁰ Bilici, s. 18.

¹⁰⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 17.

¹⁰⁶² Bilici, s. 18.; Öncel, Kumrulu, Çağan'a göre her ne kadar kuvvetler ayrılığı kuramı gereği yasaların yorumu yetkisinin yasama organına bırakılmaması gerekse de, yine yasama yorumu niteliği taşıyan bir yasanın diğer bir yasayı yorumlamasında yahut bir uluslararası vergi anlaşmasının başka bir uluslararası vergi anlaşmasını yorumlamasında bir engel bulunmamaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 18).

¹⁰⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 18.

¹⁰⁶⁴ 2575 sayılı Danıştay Kanunu (R.G.: 20.01.1982-17580) m. 40/b. 4: “Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.”

¹⁰⁶⁵ A.Y. m. 153/f.6: “Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.”

işlemler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların büyük kısmı ise İdare ile vergi yükümlülükleri arasındaki yorum farklılıklarından kaynaklanmaktadır¹⁰⁶⁶. İnceleme elemanları vergi incelemelerinde verginin yasallığı ilkesine aykırı bir işlemin söz konusu olmaması için idari yorum yaparlarken yorumla ilgili ilkelere dikkat etmelidirler¹⁰⁶⁷. Ayrıca belirtmek gerekir ki idare ile yükümlüler arasında yaşanan yorum farklılıklarının, denetim ihtiyacının ve yargıya taşınan uyuşmazlıkların azaltılmasında, yasa hükümlerinin açık ve belirli olmasının da önemli rolü bulunmaktadır.

Hukukta yorum yapılırken mantığın tümdengelim kuralları uygulanmakta; bu kapsamda yasa hükmü büyük önermeyi, vergiyi doğuran olay küçük önermeyi oluşturmakta; idare de nitelendirmesini yaptığı somut olayın yasa kapsamına girip girmediğine karar vermektedir. Somut olayın yasal tipe uygunluğu, yani tipiklik, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır¹⁰⁶⁸.

Bu süreç vergi incelemelerine uyarlandığında incelemeye yetkililer tarafından öncelikle somut olayda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği deliller vasıtasıyla tespit edilmekte; gerçekleştiğinin saptanması halinde vergiyi doğuran olayın hangi verginin konusuna girdiği, miktarı, ceza kesilmesine yer olup olmadığı belirlenerek soyut hukuk kurallarının yorumlanması suretiyle nitelendirme yapılmaktadır¹⁰⁶⁹.

Yorum çeşitlerinin hepsinde yasa kuralları yorumlanırken çeşitli “yorum yöntemleri” izlenmekte olup deyimisel (lafzi), amaçsal (gai), sistematik ve tarihi olmak üzere başlıca dört yorum yöntemi bulunmaktadır. Yorumda başvuru olan ilk yöntem olan *deyimisel yorum yönteminde*, yorumlanan hükümde yer alan deyimlerin, sözcüklerin, ifadelerin dilbilgisi kuralları çerçevesinde cümle içerisindeki anlamları belirlenmeye çalışılmaktadır. Genel itibarıyla anlaşılmasında sıkıntı duyulan kavram çözümlenirken o kavramın ait olduğu hukuk dallarındaki anlamlara bakılmaktadır¹⁰⁷⁰. Yasa hükmünün yer aldığı yasa, yorumlanan kavrama değişik anlam veriyse bu anlamın, başka yasalara gönderme yapıldı ise o yasalardaki anlamın dikkate alınması; yorumlanan kavramın hukuk kavramı olmaması halinde

¹⁰⁶⁶ Soydan, s. 376, 377.

¹⁰⁶⁷ Şeker, s. 64.

¹⁰⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 17, 32.

¹⁰⁶⁹ Bu sıralamanın tersinin de mümkün olduğu belirtilmelidir (Soydan, s. 377.).

¹⁰⁷⁰ Bilici, s. 18, 19.

ise bu kavramların kendi teknik ve bilimsel anlamlarına göre değerlendirilmesi¹⁰⁷¹ gerekmektedir. *Amaçsal yorum yönteminde* yorumlanan hüküm ile ulaşılmak istenen sonuçlar günün koşullarına ve toplumun gereksinimlerine uygunluk arz edecek şekilde değerlendirilmekte ve söz konusu yasa hükmünün ekonomik ve sosyal gelişmeler doğrultusunda günümüzde kazandığı anlamı araştırılmaktadır¹⁰⁷². *Sistematik yorum yönteminde* incelenen, anlamı belirlenecek yasa hükmünün yasa içindeki yeri, diğer maddelerle olan bağlantısı ve ilgili diğer mevzuat hükümleri ile ilişkisidir. *Tarihsel yorum yönteminde* ise bir yasa hükmü yorumlanırken; yasa tasarısına, taslaklara, gerekçelere, meclis komisyonunda ve genel kurulda yapılan görüşmelere ilişkin tutanaklara göz atmak suretiyle, kanun koyucunun yasa yapıldığı andaki iradesi ve amacı araştırılmaktadır¹⁰⁷³.

Yorumla ilgili VUK m. 3/A/2’de şu hüküm yer almaktadır: “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” Böylelikle kanun koyucu “*lafzı ve ruhu ile*” ifadesiyle deyimisel ve amaçsal yorumu, “*konuluşundaki maksat*” ifadesiyle tarihsel yorumu, “*kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı*” ifadesiyle ise sistematik yorumu kabul ettiğini ortaya koymaktadır.

Bir yasa normunun “*konuluşundaki maksat*”ın ne olduğunun en önemli göstergesi o norma ilişkin yasama organının gerekçesidir. Netice itibarıyla VUK m. 3/A/f.2 gereği vergi incelemesine yetkililer, gerçekleştirmekte oldukları vergi incelemelerinde, olay ve işlemlerle ilgili vergi yasasının normlarını uygularken öncelikle norm metnine bakacaklar; norm metninin açık olmadığı hallerde amaçsal yoruma başvuracaklar; gerekçe mevcut değilse ya da amaçsal yorumla saptanan norm arzu edilen kapsamda bir açıklık ortaya koymuyorsa sistematik yoruma başvuracaklardır¹⁰⁷⁴.

Yorum yöntemlerinin uygulanması neticesinde ortaya çıkan sonuçlar açısından düzeltici yorum ile tamamlayıcı yorum ve daraltıcı yorum ile genişletici

¹⁰⁷¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 19.

¹⁰⁷² Bilici, s. 19.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 21.

¹⁰⁷³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 21.

¹⁰⁷⁴ Şeker, s. 66. Ayrıca Şeker’e göre vergi incelemesine yetkililer tarafından ekonomik yaklaşım ilkesi gözetilerek ve yorum yasaklarına dikkat edilerek yapılan amaçsal ve sistematik yorumda; “*yasanın getirilişindeki hareket noktası ile varılan sonuçtaki bireysel somut uygulamanın birbirine yakın olması*” gerekmektedir. Şeker, s. 66, 67.

yorum ayrımları yapılabilir. yoruma göre yorum ayrımı yapılabilir.

Yasallık ilkesi gereği vergi yasası hükümlerinin yorum yoluyla düzeltilmesi veya tamamlanması mümkün olmadığından vergi hukukunda düzeltici ve tamamlayıcı yorumdan bahsetmek mümkün değildir¹⁰⁷⁵.

Daraltıcı yorumda öze ilişkin yorum deyimsel yorumun gerisinde kalmakta iken genişletici yorumda öze ilişkin yorum deyimsel anlamı aşmaktadır. Diğer bir deyişle genişletici yorum; belli bir kavram yasada özellikle dar anlamda verilmediği takdirde bu kavramın en geniş anlam ve kapsamda yorumlanmasıdır¹⁰⁷⁶.

Vergi hukukunda genişletici yorum yapıp yapılamayacağı hususu doktrinde tartışmalıdır. Bir görüşe göre devletin kişilere kıyasla sahip olduğu güçlü konumu, olayları önceden görerek külfet getirmek istediği alanları ve tutarları önceden planlayabilmesini ve yasal normlar belirlemesini mümkün kılmaktadır. Diğer yandan kanun koyucunun iradesi, yürütme ve idare tarafından yapılacak yorumla hukuka aykırılık doğuracak şekilde zorlanmamalı, başka anlamlara yorulmamalıdır. Bu nedenlerle genelde vergi hukukunda özelde ise vergi incelemelerinde, hangi yorum yöntemi uygulanırsa uygulansın, genişletici yorum sonucunu doğuracak kadar ileri gidilmemesi gerekmektedir¹⁰⁷⁷. Karşı görüşe göre ise vergi hukukunda yasa sınırları içinde kalmak koşuluyla ve kıyas noktasına varmamak şartıyla genişletici yoruma başvurulması mümkündür¹⁰⁷⁸. *Kanaatimizce* genişletici yorum, hukuk devleti ilkesinin bir görünümü olan hukuki güvenlik ilkesi ve A.Y. m. 73'te açıkça kendini gösteren verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmayan sonuçlar meydana getirme riski nedeniyle, vergi incelemelerinde ve yükümlülere külfet getirecek alanlarda, kıyas noktasına gelmese dahi, uygulanmamalıdır.

Bir olay hakkında yasada yer almakta olan bir kuralın, niteliği bu olaya benzemekle birlikte yasada düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanması anlamına gelen "kıyas", vergi hukukunda hukuki güvenlik ve vergilerin yasallığı ilkelerine ters düşmekte ve ancak yasada açıkça öngörülen hallerde mümkün olabilmektedir¹⁰⁷⁹.

¹⁰⁷⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 22.

¹⁰⁷⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 22.

¹⁰⁷⁷ Şeker, s. 69.

¹⁰⁷⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 22.

¹⁰⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 29.

Kıyas yasağı, amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşım ilkesinin de sınırını çizmektedir¹⁰⁸⁰. Bu nedenle amaçsal veya ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde yorum yapılırken daima varılan yargının kıyas yasağına girip girmediği kontrol edilmelidir.

Vergi hukukunda kıyas yasağı idarenin genel düzenleyici işlemlerinde varlığını ortaya koyduğu gibi vergi incelemeleri neticesinde tesis edilecek bireysel subjektif işlemlerde de kendini göstermektedir. Bu doğrultuda yasalar ile vergilendirme kapsamına alınmamış kişilerin kıyasen vergi yükümlüsü yapılması; yasada yer verilmeyen olayların, işlemlerin ve konuların kıyasen vergilendirme konusuna dahil edilmesi; yasayla istisna ve muafiyet tanınmamış kişilerin kıyasen istisna ve muafiyet kapsamına alınması¹⁰⁸¹ ya da tam tersi yasayla istisna ve muafiyet tanınmış konu ve kişilerin kıyas yoluyla istisna ve muafiyet dışına çıkarılması mümkün değildir.

Yorum yapılırken şüphe halinde yükümlü lehine yorum yahut tam aksine vergi alacaklısı lehine yorum ayrı metotlar halinde savunulmuştur. Uygulamada bu yaklaşımlara en çok vergi incelemelerinde rastlanmaktadır. Örneğin harici karinelerle açıktan satışın tespit edildiği ancak yılın hangi döneminde satıldığının tespit edilememesi halinde; satışın yılın son ayında yapıldığının kabulü gecikme faizi göz önünde bulundurulduğunda vergi yükümlüsü lehinedir. Ancak uygulamada yükümlünün ilgili dönemlerde kayıtlı satışlarının toplam satışına oranlanması suretiyle dağıtım yapılmaktadır¹⁰⁸².

Şüphe halinde yükümlü lehine yorum (*in dubbio contra fisco*) yapılması gerektiğini savunanlar, vergilerin esasen insan haklarını daralttığı ve yükümlülerin bu nedenle korunması gerektiği noktasından hareket etmekte iken; şüphe halinde vergi alacaklısı hazine lehine yorum (*in dubbio pro fisco*) yapılması gerektiğini savunanlar ise devletin gelir ihtiyacını ileri sürmektedirler¹⁰⁸³. Diğer bir grup yazar ise yükümlüler lehine ya da aleyhine önceden konulmuş ilkelerle yorum yapılmasının objektiflikten uzak olduğunu belirtmekte ve bu metotları uygulanabilir bulmamaktadır¹⁰⁸⁴. Belirtmek gerekmektedir ki münhasır kimi hukuk dallarında

¹⁰⁸⁰ Şeker, s. 70.

¹⁰⁸¹ Şeker, s. 68.; Soydan, s. 379-380.

¹⁰⁸² Özyer, s. 7.

¹⁰⁸³ Erginay, **Vergi Hukuku**, s. 56.

¹⁰⁸⁴ Özyer'e göre 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "*Kanun hükümlerinin açık*

şüpheye düşülen durumlarda güçsüz statüde olduğu kabul edilen tarafların lehine yorum yapılmaktadır. Örneğin İş Hukukunda işçilerin pozisyon olarak işverenden daha güçsüz konumda olduğu kabul edilmekte ve işçi lehine yorum esası benimsenmektedir. Vergi hukukunda ise vergi yükümlülerinin karşısında kendilerinden çok daha güçlü bir konumda yer alan Hazine bulunmaktadır. Vergi yasalarında yer alan bir hüküm açık ve netse ya da VUK'ta yer alan yorum yöntemlerinin uygulanması neticesinde bir yargıya varılabiliyorsa taraflardan birinin lehine yorum yapılmasının objektif olmayacağı tartışmasızdır. Ancak *kanaatimizce* VUK'ta yer alan yorum yöntemlerinin uygulanması neticesinde de sonuç alınamayan hallerde yorum, statü olarak daha güçsüz ve korunmaya muhtaç konumdaki yükümlülerin lehine yapılmalıdır.

Yoruma ilişkin tüm temel ilkeler ve yapılabilecek yorum yöntemleri topluca ele alındığında vergi incelemeleri bakımından yorum esnasında dikkat edilmesi gereken temel noktalar; kıyas yasağına uyulması, muvazaalı işlemlerin dikkate alınması, kanunla yasaklanmış ticari faaliyetlerin göz önünde bulundurularak vergilendirilmesi, ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde peçeleme işlemlerinin açığa çıkartılması ile iktisadi, ticari ve teknik gereklere göre hareket edilmesi şeklinde toparlanabilmektedir¹⁰⁸⁵.

Dayanak ve sınırları belirtilen esaslarla belirlenen yorum yöntemleriyle ilgili olarak “ekonomik yaklaşım ilkesi”nin ayrıca incelenmesinde fayda bulunmaktadır. Zira bu ilke, bir yandan yorum yöntemlerini ve ispat kurallarını İdare lehine genişletmekte; diğer yandan ise kıyas yasağına sınır çekmektedir¹⁰⁸⁶.

4.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Vergi İncelemelerinde Uygulanışı

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan “ekonomik yaklaşım”, vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasalarında bulunan hükümlerin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek olayların ve muamelelerin gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerinin esas alınması anlamına gelmekte; vergiyi doğuran olayların bu şekilde saptanması “ekonomik irdeleme” unsurunu, hukuk kurallarının bu çerçevede yorumlanması ise “ekonomik yorum” unsurunu

olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması şeklindeki ifade lehe yorum türü uygulamasının Gelir İdaresince benimsenmediğini göstermektedir. Özyer, s. 7.; Ayrıca bkz. Erginay, **Vergi Hukuku**, s. 56.

¹⁰⁸⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. Tekin, Çelikkaya, s. 86-92.

¹⁰⁸⁶ Soydan, s. 380.

karşılacaktır¹⁰⁸⁷.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin temel işlevi, mali güce göre vergilendirme ilkesinin özel hukuk işlemleri kullanılarak işlemez hale gelmesini engellemek ve vergilemede eşitliği sağlamak¹⁰⁸⁸ olarak belirtilebilir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin VUK'taki dayanağını m. 3/B oluşturmaktadır. “*Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat*” başlıklı maddenin “*İspat*” başlıklı bendine göre; “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” Söz konusu kavram, vergi usulüne 1980 yılında maddi ve biçimsel delil sistemini terk eden ve serbest delil sistemine geçişi öngören 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle girmiştir.

Vergi, ekonomik faaliyetler ile çok yakından ilgili olduğu için Vergi Hukukunda uygulamada ekonomik veriler dikkate alınmaktadır. Bu nedenle yorumda ekonomik yaklaşım ilkesi gereği “içeriğin biçime ağır basması”, işlemlerin veya eylemlerin nitelendirmesi yapılırken onların görünüşlerinin değil ekonomik özlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹⁰⁸⁹.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin ispat alanındaki görünümünü “delil serbestliği” ilkesi oluşturmaktadır. Ekonomik yaklaşım ile olayların ve işlemlerin gerçek niteliklerinin ve iktisadi özlerinin anlaşılması için serbest delil sistemine ihtiyaç bulunmaktadır¹⁰⁹⁰.

Bir nevi “*vergi borcunu etkilemeye yönelik çabalara Vergi Hukukunun reaksiyonu*”¹⁰⁹¹ olarak görülebilecek ekonomik yaklaşım ilkesi, özellikle “*peçeleme*” yahut “*perdeleme*” olarak adlandırılan işlemlerin varlığı halinde önem kazanmaktadır. Vergi ödevlilerinin ulaşmak istedikleri iktisadi sonucu elde edebilmek için özel hukuk kurumlarını ve biçimlerini olağan ve doğal kullanımları haricinde kötüye kullandıkları¹⁰⁹² ve böylelikle vergi yasalarınca vergilendirme kapsamına alınmayan (ya da daha az oranlarda alınan) yollardan yürüdükleri

¹⁰⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 24, 25.; Kaneti, s. 46.; Esasında ekonomik yorum, amaçsal yorumun bir türü yahut özel bir uygulaması olarak kabul edilmektedir. Soydan, s. 380.

Ekonomik yorum ve ekonomik irdelemeye ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 45-111.

¹⁰⁸⁸ Akkaya, s. 35.

¹⁰⁸⁹ Kaneti, s. 46-48.

¹⁰⁹⁰ Şeker, s. 223.

¹⁰⁹¹ Akkaya, s. 33.

¹⁰⁹² Kaneti, s. 49.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 26.

işlemlere peçeceleme veya perdeleme işlemleri denilmektedir. Kanuna karşı hilenin özel bir türü olarak kabul edilen peçeceleme işleminin varlığı¹⁰⁹³ halinde idare ve yargı organları, ekonomik yaklaşım vasıtasıyla görünüşteki sözleşme yerine gerçek ekonomik durumu esas almaktadırlar¹⁰⁹⁴. Ancak peçeceleme kararına varılmadan önce tüm ayrıntıların dikkatle araştırılması gerekmektedir¹⁰⁹⁵.

İdare tarafından peçeceleme işlemlerinin varlığı esasen defter, kayıt ve belgeler çerçevesinde yapılan vergi incelemelerinde tespit edilmektedir. Zira vergi ödevlileri, kötüye kullandıkları kalıp ve biçimleri saklamaya gerek duymamakta; aksine yararlanmak istedikleri sonuca bunlar sayesinde ulaşmaktadırlar¹⁰⁹⁶. Yargı organları ise re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde inceleme yapmaktadırlar.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin tatbikine ve peçeceleme işlemlerinin tespitine dair uygulamadan pek çok örnek vermek¹⁰⁹⁷ mümkündür. Örneğin başlığında “kira sözleşmesi” yazan bir belgenin içeriğinden aslında o belgenin kefalet sözleşmesi olduğu anlaşılıyorsa bu durumda damga vergisinin kefalet sözleşmesi için öngörülen oranda alınması gerekecektir. Tarafların özel hukuktaki karma sözleşmeleri kullanarak da gerçek ekonomik durumu gizlemeleri ve vergiden kaçınmaları mümkündür. Örneğin “para faizsiz-ev kirasız” sözleşmelerinde idare ve yargı organları; taraflardan birinin faizsiz ödünç para vermesi, diğerinin ise karşılığında gayrimenkulünü bedelsiz kiraya vermesinin, vergiyi doğuran olayların gerçekleşmesini önleme kastıyla yapıldığı düşüncesiyle taraflar adına gelir vergisi tarhiyatı yapılması gerekeceği düşüncesindedir. Veraset ve İntikal Vergisi bakımından da benzer yollara başvurulması mümkündür. Normalde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine sebebiyet verecek meblağda bir ivazsız servet intikalinin tek seferde yapılması yerine, istisna tutarında veya bu tutarın altında kalan meblağlara bölünerek gerçekleştirilmesi¹⁰⁹⁸ durumunda peçeceleminin varlığından söz edilebilir. Aralarında evlilik ya da yakın akrabalık ilişkisi bulunmayan kişilerin ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile gayrimenkullerini temlik etmeleri Veraset ve İntikal Vergisinin konusunun dışında kalmakta; fakat bir karı kocanın birbirine gayrimenkullerini bu

¹⁰⁹³ Zira kanuna karşı hilede de peçecelemede olduğu gibi taraflar gerçek niyetlerini gizleyerek aralarında kurdukları sözleşmenin sonuçlarının gerçekleşmesini istemektedir. Tekin, Çelikkaya, s. 89.

¹⁰⁹⁴ Peçeceleme işleminin varlık şartları için bkz. Kaneti, s. 49, 50.

¹⁰⁹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 26.

¹⁰⁹⁶ Şeker, s. 76.

¹⁰⁹⁷ Kısaca özetlenen örneklerle ilişkin bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 25-28.

¹⁰⁹⁸ Bahsi geçen yöntemin doğası, kara para aklama yöntemlerinden “Şirinler (Smurfs)” taktiğine benzemektedir.

yolla devretmeleri, evlilik ilişkinin doğasında zaten tarafların birbirine bakma yükümlülüğü bulunduğu için, peçeleme sözleşmesi olarak kabul edilmektedir.

Peçeleme işlemleri kendini istisna ve muafiyetler alanında sıklıkla göstermektedir. İstisna veya muafiyete tabi olmayan (yahut peçelemeye başvurmasa daha düşük tutarlar bakımından tabi olacak olan) vergi ödevlileri, peçeleme işlemine başvurarak istisna veya muafiyet kapsamında olmanın hukuki sonuçlarından yararlanmaktadırlar¹⁰⁹⁹.

Netice itibarıyla peçeleme işleminden bahsedilebilmesi için “*vergi yasalarındaki emredici hükümlerin özel hukuk biçimlerinin kötüye kullanılması suretiyle bertaraf edilme koşulu*” aranmaktadır. Bu tespit bakımından da ispat yükü kural olarak idareye aittir. Söz konusu kuralın istisnasını vergi yasalarında bir kısım işlem ve sözleşmelerin geçersiz ya da kısmen geçerli sayılacağına ilişkin hükümler bulunması hali oluşturmaktadır. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu (m. 12, 13) gereği örtülü sermayede ya da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında yapılmış olan sözleşmeler, adi yasal karine niteliğinde peçeleme sözleşmeleridir ve ispat yükünün yer değiştirdiği bu hallerde söz konusu sözleşmelerin ekonomik gerçekliği yansıttığını ispat yükü vergi ödevlisine aittir¹¹⁰⁰.

Ekonomik yaklaşım ilkesi gereği bir işlemin özel hukuk bakımından geçersiz olması, bu işlem neticesinde vergi yasaları bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş sayılmasına bağlı başına engel teşkil etmemektedir. İşlem geçersiz de olsa taraflar bu işlemin gereklerini yerine getirmişlerse ya da iktisadi sonuçların meydana gelmesini engellememişlerse, geçerli bir işlem varmışçasına vergilendirme yapılması mümkündür¹¹⁰¹.

Peçeleme, vergilendirmeye karşı bir “*danışıklı işlem*”¹¹⁰² hissiyatı yarattığı için özel hukuktaki muvazaa kavramını çağrıştırmaktadır. Muvazaada tarafların gerçek iradeleri ile açıkladıkları iradeleri arasında kasıtlı bir uyumsuzluk bulunmakta; bu sebeple görünürdeki işlem ile gizli işlem şeklinde iki ayrı işlem ortaya çıkmaktadır. Peçelemede ise iki ayrı işlem söz konusu değildir. Görünürdeki işlem, muvazaanın aksine taraflarca istenmiştir; sıkıntılı olan, vergi yasalarını

¹⁰⁹⁹ Şeker, s. 75, 76.

¹¹⁰⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 28.

¹¹⁰¹ Kaneti, s. 51, 52.

¹¹⁰² Tekin, Çelikkaya, s. 89.

dolanmak amacıyla istenmiş olmasıdır. Bu nedenle peçeleme işleminin tespiti halinde, ekonomik yaklaşım çerçevesinde yapılacak yorumla ekonomik gerçeklik saptanmakta ve görünürdeki hukuki biçime itibar edilmemektedir¹¹⁰³.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin de diğer yorum çeşitleri gibi bir sınırı bulunmaktadır. Ekonomik içeriğin esas alınması gerekçesiyle yasa ile çerçevelenmemiş kişi veya konuların vergilendirme kapsamına alınması halinde ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırları aşılmış olacak ve böylesi bir yorum kıyas yasağına ve genişletici yorum yasağına aykırılık teşkil edecektir¹¹⁰⁴. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi ve verginin yasallığı ilkesinin bir gereği olan kıyas yasağı ile ekonomik yaklaşım ilkesi çatıştığında, kıyas yasağı ilkesine ağırlık verilmesi gerekmektedir¹¹⁰⁵.

4.3. Vergi İncelemelerinde İspat Kurallarının Uygulanışı

Tarh ve ceza kesme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturan maddi sebep ve hukuki sebep arasındaki illiyet bağının doğru şekilde kurulabilmesi için maddi sebebin doğru bir şekilde değerlendirilmesi gerekmekte¹¹⁰⁶; delillerin toplanması ve ispat mekanizması da bu noktada önem kazanmaktadır.

İspat sürecinde kullanılan araçlara “*delil*” adı verilmekte; “*ispat*” ise hukukta genel olarak uyuşmazlık konusu olayların ortaya çıkartılması ve saptanması suretiyle yargıcı ikna süreci¹¹⁰⁷ olarak tanımlanmaktadır. İYUK’ta re’sen araştırma ilkesi (m. 20), geç ibraz olunan belgeler (m. 21) ve dava açıldıktan sonra delil tespiti (m. 58) konuları haricinde ispat ve delil ile ilgili hüküm bulunmamakta; bilirkişi, keşif ve delil tespiti konularında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na; bunların haricinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ise VUK’un ilgili hükümlerine atıf yapılmaktadır¹¹⁰⁸. Dolayısıyla VUK’ta yer alan delil, karine ve ispata ilişkin hükümler uyuşmazlıklarda ve vergi yargılama sürecinde kullanılmaktadır. Ancak bu hükümlerin tek uygulanma alanı yargılama süreci olmayıp ispata ilişkin hüküm ve

¹¹⁰³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 28, 29.

¹¹⁰⁴ Şeker, s. 70. Şeker’e göre vergi yasasını yorumlayan kişi, ekonomik yaklaşım ile belli bir noktaya gelirken daima “*Acaba kıyas yoluna gidiyor muyum?*” diye kendisini sorgulamalıdır.

Soydan’a göre ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırı; vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliği ve sirkülerlere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceğini belirten VUK m. 140/f.1/b.5’in ilk cümlesinde keskin bir şekilde ortaya konulmaktadır. Soydan, s. 382, 383.

¹¹⁰⁵ Kaneti, s. 47.

¹¹⁰⁶ Soydan, s. 383.

¹¹⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 199.

¹¹⁰⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 200.; Karakoç, s. 924.

ilkeler yargılama aşamasından daha da önce vergi yönetimince ve yükümlülerce uygulanmaktadır¹¹⁰⁹. Neticesinde bu kurallar VUK m. 3/B’de düzenlenmiş olmaları sebebiyle her şeyden önce vergi idaresini bağlamakta; vergi inceleme sürecinde ve idari işlemin tesisinde ön plana çıkmaktadır.

“İspat” başlıklı VUK m. 3/B’nin ilk fıkrasının ekonomik yaklaşım ilkesinin temeli olduğunu önceki başlıkta belirtmiştik. Maddenin ikinci fıkrası ispat vasıtası olarak kullanılabilecek delillerle ilgili olup “*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*” şeklindedir. Üçüncü fıkrası ise “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*” ifadesiyle ispat yükünün hangi koşullarda yer değiştireceğine ilişkindir.

Maddi olayın ispatında kullanılabilecek delillerin sayıldığı VUK m. 3/B/f.2, delil serbestisi esasının benimsendiğini göstermekte; yemin hariç her türlü delili ispat vasıtası olarak kabul etmekte; tanık beyanlarının ise vergiyi doğuran olay ile doğal ve açık bir ilişki içinde bulunmaları¹¹¹⁰ aranmaktadır. Diğer bir deyişle, delil serbestisi kural olarak hükme bağlanmış olup¹¹¹¹ bu kurala yemin hususunda bir istisna, tanık beyanları hususunda ise bir kısıtlama getirilmiştir. Tanık beyanları için böyle bir sınırlamanın öngörülmesinin amacı, yükümlülere bir ölçüde güvenlik sağlamaktır¹¹¹².

Şekli ya da maddi delil anlayışının terkedilmesiyle geçilen serbest delil anlayışı Almanya, İngiltere ve ABD gibi ülkelerde de geçerlidir¹¹¹³. Ekonomik yaklaşım ilkesinin ve bir anlamda re’sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan delil serbestisi ilkesi, belirli ve sayılı şeylerin değil delil olabilecek nitelikteki her şeyin ispat vasıtası olarak kabulünü öngörmektedir. Ceza yargılamasında olduğu

¹¹⁰⁹ Şeker, s. 221.

¹¹¹⁰ *Vergiye doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık beyanı için; serbest meslek kazancı araştırılan bir doktorun muayene, tedavi ve ameliyat ettiği hastalarının beyanın alınması ya da ticari kazancı araştırılan bir müteahhitten daire satın alan kişilerin ifadesine başvurulması örnek olarak gösterilebilir. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 205.*

¹¹¹¹ *Karakoç’a göre yemin ve tanık beyanları haricinde delil serbestisine getirilen üçüncü istisna; VUK m. 227-257 arasında düzenlendiği üzere kanunlarla belgeye bağlanması gereken olgu, olay ve işlemlerin ancak bu belgelere dayalı olarak ispatlanabilmesidir. Karakoç, s. 915.*

¹¹¹² Kaneti, s. 62.

¹¹¹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 204.

gibi vergi yargılamasında da maddi gerçeğin araştırılması hususu son derece ön planda olduğu için -her ne kadar ceza yargılaması hukukundaki kadar kapsamlı olmasa da- vergi yargılaması hukukunda da delil serbestisi ilkesi kabul edilmiştir¹¹¹⁴.

Delil serbestisi ilkesinin yansımalarını VUK'un ilgili maddelerinde görmek mümkündür. 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler neticesinde VUK m. 134'te yer alan "...defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak..." ifadesi kaldırılmış; m. 29 ve m. 30'da bulunan "maddi delillere" ifadesi "...defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak..." ifadesi ile değiştirilmiş; ayrıca m. 30/f.2/b.6'ya "...defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa" hükmü eklenmiştir¹¹¹⁵.

2365 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önce de Danıştay'ın delil serbestisini benimser yönde bir kararına rastlanmaktadır. Bu kararında Danıştay, borç paranın faiz karşılığında verildiğinin kabul edilmesi gerektiği sonucuna varmış; aralarında yakın akrabalık bağı ya da sıkı iş ilişkisi bulunmayan kimselerin birbirine menfaatsiz, yani faizsiz, borç vermelerinin iktisadi şartlara uymadığı yönündeki görüşünü dile getirmiştir¹¹¹⁶.

İspat faaliyetinde kullanılan delilleri çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Kesin delil ve takdiri delil ayrımında kesin delillerin varlığı halinde ispat gerçekleşir iken takdiri delilleri ise hakim takdir yetkisine dayanarak serbestçe değerlendirmektedir¹¹¹⁷. Bir diğer ayrım olan kanuni delil ve akdi delil sınıflandırmasında; akdi delil taraflar arasında belli bir hususun ispatının hangi delil ya da delillerle gerçekleştirilebileceğine ilişkin yapılan bir delil sözleşmesinin dikkate alınabilmesi iken kanuni delil ise ispat için kullanılabilecek delillerin kanun tarafından belirlenmesi ve sadece bu delillerin ispat vasıtası olarak kullanılabilesidir. Delil çeşitlerine göz atıldığında delillerin bir kısmının vergi ödevlileri nezdinde, bir kısmının vergi idaresi nezdinde, bir kısmının ise üçüncü kişiler nezdinde oluştuğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır.

Vergi ödevlileri nezdinde oluşan deliller genel itibarıyla yükümlülerin ödevleri ve sorumlulukları çerçevesinde oluşan bildirimler, sunulan beyannameler,

¹¹¹⁴ Karakoç, s. 913, 914.

¹¹¹⁵ Salih Şanver, "Vergi Hukukunda İspat", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 21, Mayıs 1983, s. 61, 62.; Soydan, s. 384, 385.

¹¹¹⁶ Özyer, s. 8.; T.C. Danıştay, 4. D., T. 12.01.1977, E. 1976/2431, K. 1977/92.

¹¹¹⁷ Karakoç, s. 936.

yükümlülere ait defter, kayıt ve belgeler ile aramalı inceleme esnasında bulunan özel notlar, mektuplar ve yazışmalar şeklindedir¹¹¹⁸. İdarenin yükümlülere denetim yöntemleri (yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama) neticesinde ortaya çıkan yoklama fişi ve tutanağı, inceleme tutanakları ve inceleme raporu, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu kararları ve istihbarat arşivinde yer alan bilgiler ise vergi idaresi kesiminde oluşan deliller arasında sayılmaktadır¹¹¹⁹.

Vergi incelemelerinde tespit edilen hususları ihtiva eden tutanaklardaki bilgilere yükümlü tarafından ihtirazi kayıt konulmadıkça, yükümlünün kendisinin de bu bilgileri kabul ettiği varsayılmaktadır¹¹²⁰. Danıştay da ihtirazi kayıt konulmadan imzalanan inceleme tutanaklarındaki yükümlü ifadelerinin maddi delil niteliği taşıdığı görüşündedir¹¹²¹.

Üçüncü kişiler nezdinde oluşan ve yargılama aşamasında kullanılan deliller; tanık beyanları, bilirkişi raporları ve uzman görüşleridir. Vergi incelemesi aşamasında ise uzman görüşü alınmasına rastlanılmamakta; bilirkişi ve tanık kullanımının ise sınırlı da olsa bu süreçte yeri bulunmaktadır.

Bilirkişi incelemelerini, iki farklı aşamada ele almak gerekmektedir. Yargı aşamasında bilirkişiye başvurulmasının önünde bir engel bulunmamakta olup İYUK m. 31 gereği bilirkişiler “*bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden*”

¹¹¹⁸ VUK m. 8/f.3 uyarınca özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamamaktadır. Dolayısıyla yükümlülerin yaptıkları özel sözleşmelerin yükümlü lehine delil niteliği bulunmamakta; aksine karşılıklı denetimler bakımından faydalı olabilen bu belgeler yükümlü aleyhine delil teşkil edebilmektedirler. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 205.; Karakoç, s. 938.

¹¹¹⁹ Karakoç, s. 944.; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 205.

¹¹²⁰ Uzlaşma veya yargılama aşamalarında tutanakta tespit edilmiş bilgilere itiraz edildiğinde, bu bilgilerin aksi maddi delillerle ispat edilmelidir. Örneğin tutanakla beyan dışı kaldığı tespiti yapılmış bir faiz gelirinin miktarına bankadan alınacak ekstre ile itiraz edilmelidir. Özyer, s. 13.

¹¹²¹ “Dava konusu özel usulsüzlük dayanağı olup davacı nezdinde düzenlenmekle birlikte herhangi bir ihtirazi kayıt konulmaksızın imzalandığı hususunda taraflar arasında bir anlaşmazlık bulunmayan 15/02/2012 tarih ve 548561 ve 548562 Sayılı tutanaklarla yapılan saptamaların maddi delil olarak kabulü gerektiğinden, dolayısıyla plakaları, satış tarihleri ve satış tutarları sözü edilen tutanaklarla tespitli araçlarla ilgili olarak fatura düzenlenmeme eylemi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için gerekli olan 213 Sayılı Kanun’un 353. maddesinde öngörülen koşullar uyumsuzluk konusu olayda bir arada gerçekleştiğinden, Vergi Mahkemesi kararının; ulaşılan aksi yöndeki yargıyla özel usulsüzlük cezasının kaldırılan kısmına ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmemiştir.” T.C. Danıştay, 3. D., T. 19.02.2019, E. 2019/160, K. 2019/1113.

“1999 yılındaki satışların belli bir kısmının toptan olduğu; bizzat şirket yetkilisi tarafından posta çeki hesap ekstreleri ve yasal defter kayıtları üzerinden inceleme elemanı ile birlikte yapılan tespitleri içeren ve herhangi bir ihtirazi kayıt konulmadan imzalanan 27.7.2001 tarihli inceleme tutanağında saptanmıştır., Bu durumda, kayıtlı hasılatın tamamının perakende satış hasılatı olduğunun, bu tespitlerin yapıldığı ve bedellerinin bu işlemlerin yapıldığı kimseler tarafından posta çeki hesabına yatırıldığından davacı tarafından belgelendirilerek kanıtlanması gerekmektedir.” T.C. Danıştay, VDDGK, T. 21.11.2008, E. 2007/490, K. 2008/730.

seçilmekte ve haklarında “*Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri*” uygulanmaktadır. Takdiri delil niteliğinde olan bilirkişi raporları hakimî bağlamamaktadır. Vergi incelemesi aşamasında ise vergi inceleme elemanlarının bilirkişiye başvurabilmesi yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır¹¹²². Buna mukabil VUK m. 74/son, m. 75/f.2, m. 79/b.4, m. 86/f.1 gereği takdir komisyonları, tahrir komisyonları, zirai kazançlar il ve merkez komisyonları gerekli gördükleri hallerde bilirkişilere inceleme yaptırabilmektedirler.

Tanık ifadelerine vergi incelemesi sürecinde vergi idaresi tarafından başvurulabilmektedir. Keza VUK m. 3/B/f.2 uyarınca “*vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık*” olan tanık ifadeleri delil olarak kabul edilmektedir. Danıştay’ın yerleşik içtihatları da vergi yükümlülere ile vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerde bulunan ve yükümlüler ile aralarında husumet bulunmayan kimselerin vergi incelemesi aşamasında alınan, tutanakla tespit edilen, birbirini teyit eden ve samimiyeti konusunda özel bir şüphe uyandırmayan ifadelerinin vergi tarhına ve/veya cezasına dayanak teşkil edecek delil niteliği taşıdığı yönündedir¹¹²³. Özellikle belirtmek gerekir ki inceleme aşamasında tanık beyanları alınırken sadece yükümlü aleyhine olan beyanların değil, yükümlü lehine delil teşkil edebilecek beyanların da tutanağa geçirilmesine özen gösterilmesi gerektiği *düşüncesindeyiz*. Yargılama aşamasında tanık kullanımı hususunda ise farklı görüşler mevcuttur. VUK mük. m. 378¹¹²⁴ uyarınca duruşmalarda vergi inceleme elemanlarının, yükümlünün mali müşavirinin ve muhasebecisinin tanık sıfatıyla dinlenmesi mümkündür. Ancak sayılanların haricinde yükümlü ile olan ilişkisi nedeniyle inceleme aşamasında beyanı alınan tanıkların veya inceleme aşamasında beyanı alınmamakla birlikte vergiyi doğuran olayla ilişkisi nedeniyle beyanı maddi gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından önemli olabilecek tanıkların mahkemede dinlenmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Danıştay da böyle bir düzenlemenin olmaması gerekçesiyle yargılama aşamasında tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı

¹¹²² 2365 sayılı Kanun’un çıkarılması sürecinde vergi inceleme elemanlarının da bilirkişilerden doğrudan yararlanabilmesi yolu gündeme gelmişse de inceleme raporlarına itiraz için yükümlülere gerekçe vermeme niyetiyle bu imkan tasarıdan çekilmiştir. *Soydan’a* göre yine de belli koşullarda bilirkişi kullanılması mümkündür. *Soydan*, s. 386.

¹¹²³ Kaneti, s. 61.; Karakoç, s. 939.

¹¹²⁴ “**Mükerrer Madde 378** – (Ek: 21/1/1983-2791/13 md.)

Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.”

görüşündedir. *Kanaatimizce* mahkemelerin re'sen araştırma yetkisi (İYUK m. 20) ve VUK m. 3/B/f.2 uyarınca tanıkların duruşmada dinlenmesi mümkün olmalıdır¹¹²⁵. Hele ki vergi incelemesinde tanık beyanları vergi tarhına ve/veya cezasına dayanak teşkil etmekteyse ve vergi yükümlüsü açtığı davada tanıkların ifadelerinin güvenilir biçimde alınmadığı iddiasıyla bu tanıkların mahkeme nezdinde dinlenmelerini talep etmekteyse; tanıkların mahkemede dinlenemeyeceğinin kabulü, yükümlülerin adil yargılanma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin sağladığı güvenceden yararlanmalarına engel teşkil edecektir.

Yargılama aşamasında bir olayın ispat edilememesi halinde hakimin, ispat yükü kuralına dayanarak, ispat yükü üzerine düşen tarafın aleyhine karar vermesi gerekmektedir. Dolayısıyla ispat yükünü “ *tarafların iddia ve savunmalarını dayandırdıkları bir vakianın gerçekleşmiş olup olmadığının ispat edilememesi halinde aleyhe bir kararla karşılaşma tehlikesi*”¹¹²⁶ şeklinde tanımlamak da mümkündür.

Vergi yargılamasında da genel hukuk kurallarına uyarlık arz edecek şekilde iddia sahibi, başka bir deyişle bir durumdan kendi lehine sonuç çıkartacak olan taraf, iddiasını ispat ile yükümlüdür. Daha da özele inildiğinde VUK m. 3/B/f.3 uyarınca “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*”

Vergiyi doğuran olayların iktisadi, teknik ve ticari gereklere uygunluk arz edecek şekilde normal ve mutad akış içinde meydana geldiklerine dair bu karine, “*hayatın olağan akışı*” ölçüsünü esas almakta ve genellikle vergi idaresinin yararına işlemektedir¹¹²⁷.

Ekonomik gerek ile “içinde bulunulan ekonomik ortam ve koşullar”; *ticari gerek* ile “ticari örf ve adet”; *teknik gerek* ile ise “herhangi bir imalat faaliyetinde bulunması gereken unsurlar ve mamuldeki özellikler” kastedilmekte olup bu üç kıstas ispat yükünün yer değiştirmesine ilişkin objektif kıstasları; “*olayın özelliğine*

¹¹²⁵ Benzer görüş için bkz. Karakoç, s. 939. Ayrıca Karakoç’un da belirttiği üzere yargı aşamasında tanık dinlenmesinin mümkün kabul edilmemesi nedeniyle uygulamada tanık notere götürülmekte ve noter tarafından beyanı alınmakta; noter tarafından tutulan bu belge dava dosyasına sunulup delil olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla noterlere esasen delil tespiti yaptırılmaktadır.

¹¹²⁶ Karakoç, s. 926, 927.

¹¹²⁷ Kaneti, s. 56, 58.

*göre normal ve mutad olmayan bir durum” ise ispat yükünün yer değiştirmesinde subjektif kıstası oluşturmaktadır*¹¹²⁸. Danıştay içtihatlarında da söz konusu kıstaslara sıklıkla rastlamak mümkündür¹¹²⁹.

İspat yükü duruma göre vergi ödevlisi ya da vergi dairesi üzerinde olabilmektedir¹¹³⁰. En genel haliyle söylenebilir ki vergi idaresinin ispatla yükümlü olduğu durumlara ilişkin adi kanuni karine söz konusu olduğunda ispat yükü yer değiştirerek vergi yükümlüsüne geçmektedir. Örneğin peçeleme işleminin mevcudiyetini ve işlemin gerçek niteliğini vergi dairesi ispatla yükümlü iken kanunda özel olarak düzenlenmiş bulunan örtülü sermayenin söz konusu olması halinde ispat yükü vergi ödevlisine geçmektedir¹¹³¹. Yükümlü lehine kabul edilen karinelerin aksini ise vergi dairesinin ispat etmesi gerekmektedir. Örneğin yükümlüler beyanname, defter ve belge düzenine uyarak söz konusu ispat vasıtalarının doğruluğu hakkında “ilk görünüş karinesi”nden yararlanabilmekte; bu karineyi çürütmek için VUK tarafından tanınan imkanlarla beyanname, defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığını ispat etme yükü vergi idaresine düşmektedir¹¹³².

İspat konusuna son vermeden önce ispatı gerekli olmayan hallere de değinmek gerekmektedir. Çekişmeli olmayan vakıaların ispatına gerek

¹¹²⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 202, 203. Yazarlara göre örneğin ipotek karşılığı borç para verilmesinde, ekonomik ve ticari gereklerin bir sonucu olarak faiz alınmaktadır ve faiz alınmadığını ispat bunu iddia eden yükümlüye düşecektir. Yine normalde vekalet hizmeti ücret karşılığı yürütüldüğü için yükümlü bir avukatın ücret almadığını iddia etmesi halinde bu iddiasını ispat etmesi gerekmektedir.

¹¹²⁹ “Ticari organizasyonu, sermayesi, ticari geçmişi olmayan bir kişiden mal alışının gerçek olduğunun iddia edilmesi ticari icaplara, yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara, belge konusu malların depolama, ambar giriş çıkış ve nakliyesinin belgelendirilmemesi, bu hizmetleri verdiği belirtilenlerin mükellefiyetlerinin olmaması ya da sona ermesi gibi sebepler teknik icaplara aykırı olduğundan bu aykırılığı iddia eden taraf, iddiasını ispatla mükelleftir.

1998 yılı gelir vergisi beyannamesini vermeyen davacının ihbar üzerine ilgili yıl işlemleri incelemeye alınarak mal alışlarıyla ilgili karıştı inceleme yapılmıştır. Mahkemenin ara kararı ile getirttiği belgelerden ...'ın deposu ve işçisi bulunmadığı, mal alışlarının sahte olduğu, ...'in 1998 yılı gelir vergisi beyannamesini vermediği, alış faturalarını düzenleyenlerin mükellefiyet kayıtları bulunmadığı, ...'in tüm alışlarının sahte olduğu, ...'in mükellefiyet kaydının bulunmadığı anlaşılmış olup sahte olduğu vergi mahkemesince de kabul edilen bu faturalar dışında mal alış bulunmayan davacı, tüm alış ve satışlarının gerçek olduğu iddiasını kanıtlayacak somut bir bilgi ve belge sunmamıştır. Alışlarının gerçek olmadığı sabit bulunan davacının satışlarının gerçek olduğu iddiasını ispatlayamamış olması bu faturaların komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulünü gerektirmekte olup ispat külfetini idareye yükleyerek tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmüştür.” T.C. Danıştay, 3. D., T. 14.05.2003., E. 2000/4292, K. 2003/3080.

¹¹³⁰ İspat yükünün paylaşımına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç., s. 928-933.

¹¹³¹ Adi karineye ilişkin diğer bir örnek yasal ölçü uygulamasıdır ve yasal ölçünün altında kalındığının tespiti halinde ispat yükü yer değiştirerek yükümlüye geçmekte; yükümlü neden bu ölçünün altında kaldığını ispat etmek durumunda kalmaktadır. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 203.

¹¹³² Kaneti, s. 55. Kaneti'ye göre vergilendirme alanında adli yargı kararları da tespit edilen maddi vakıalar bakımından ilk görünüş karinesi olarak değer taşımaktadır. Kaneti, s. 62.

duyulmamakta; bir vakıanın çekişmeli olmaması için ise tarafların başından beri üzerinde anlaşmış olması ya da herkesçe bilinen ve ünlü bir vakıanın söz konusu olması veya taraflardan birinin ikrarının varlığı veyahut bir karinenin varlığı gerekmektedir¹¹³³.

Kanuni karineler, belli bir olaydan yola çıkılarak belli olmayan bir olaya dair kanun koyucu tarafından sonuç çıkarılması, diğer bir deyişle varsayımda bulunulmasıdır. İspat yüküne gerçek bir istisna oluşturan kanuni karinelerin varlığı halinde, karine lehine olan taraf ispat yükü taşımamakta¹¹³⁴; böylelikle ispat yükü yer değiştirmektedir.

Takdir komisyonları tarafından yapılan değerlendirmelerin ve saptamaların aksi yükümlülerece ispatlanabilir nitelikte adi karine oldukları belirtilmelidir. Aksinin ispatı için yargılama aşamasında bilirkişiye ve keşfe başvurma yollarından yararlanılması mümkündür¹¹³⁵.

İspat mekanizmasında taraflar arasındaki dengeye bakıldığında; ekonomik yorum ile birlikte delil serbestisi esasının geçerli olmasının vergi yükümlülerinin aleyhine olacağı dile getirilmiştir. Esasında böyle bir durumun müsebbibi başlı başına delil serbestisinin benimsenmesi değildir; zira delil serbestisi sadece vergi idaresi için değil vergi yükümlülere için de geçerlidir ve idari işlemin haksızlığının ispatı bakımından yükümlülere de daha fazla imkan sağlamaktadır¹¹³⁶. Ancak idari kararların oluşum sürecinde yükümlülerin sürece etkin şekilde katılmadığı ve idarenin sadece yükümlü aleyhine olan delilleri toplayarak değerlendirdiği bir atmosferde delil serbestisi esası, ekonomik yaklaşım ilkesi, karineler ve ispat külfeti birlikte ele alındığında, vergi idaresinin yükümlülere nazaran daha avantajlı konumda olduğunu¹¹³⁷ belirtmek yanlış olmayacaktır. Vergi incelemesi ve idari kararların alınış aşamalarında yükümlülerin ispat bakımından sürece dengeli bir şekilde katılamamaları ise şüphesiz delillerin yargı aşamasında değerlendirilmesinin ve re'sen araştırma ilkesinin önemini bir kat daha artırmaktadır.

¹¹³³ Karakoç, s. 933.

¹¹³⁴ Karakoç, s. 934.

¹¹³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 205.

Ayrıca Soydan'a göre; re'sen tarh ve takdir yetkisinin kullanımında takdir komisyonuna sevk yolu görece daha adildir. Bu yetkinin kullanımında çapraz denetimde elde edilebilecek deliller gibi mümkün mertebe somut delillere yer verilmeli; takdir komisyonları da inceleme ve bilirkişiye başvurma yetkilerini kullanmalıdır. Soydan, s. 385.

¹¹³⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 204.; Karakoç, s. 914.

¹¹³⁷ Benzer görüş için bkz. Soydan, s. 387.

5. Vergi İncelemesi Süreci

Vergi incelemesi sürecinin genel hatları VUK'ta ve ikincil mevzuatta ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. Öncelikle incelenecek yükümlüler belirlenmekte; inceleme hazırlığından ve görevlendirilmeden sonra uygun görülecek yöntemle göre incelemeye başlanmakta; incelemenin tamamlanmasını takiben ise rapor ve tutanakların düzenlenmesi suretiyle inceleme sonuçlandırılmaktadır. Aşağıda bu sürecin aşamaları öne çıkan noktalarıyla açıklanmaktadır.

5.1. İncelemeye Sevk

Vergi incelemesine alınabilecek yükümlü sayısının fazlalığının ve inceleme elemanı sayılarının azlığının doğal sonucu fiilen tüm yükümlülerin incelemeye alınamamasıdır. Dolayısıyla mevcut sistemde genelde vergi denetiminin özelde ise vergi incelemelerinin etkin ve verimli şekilde yürütülebilmesi için incelenecek yükümlülerin seçimi büyük önem taşımaktadır.

İncelenecek yükümlülerin belirlenmesinde literatürde “*incelemeye sevk yöntemleri*” olarak adlandırılan usuller kullanılmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki Vergi İdaresinin incelemeye alınacak yükümlülerin belirlenmesinde geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır ve bu hususta hiçbir yöntemle tamamen bağlı değildir¹¹³⁸. Zira amaç yükümlülere her an incelemeye alınabilecekleri hissiyatını vermek suretiyle yükümlülerin vergi ödevlerine dair özenli bir tutum geliştirmelerinin sağlanmasıdır.

İncelemeye sevk yöntemlerini olağan yöntemler ve olağandışı yöntemler olarak temelde iki başlığa ayırmak mümkündür. Risk analiz sistemi verileri uyarınca planlanarak yürütülen incelemeye sevk “olağan sevk” yöntemi olarak; idari birim ve makamların talepleri yahut ihbar veya şikayet üzerine gerçekleştirilen incelemeye sevk ise “olağandışı sevk” yöntemi olarak adlandırılmaktadır¹¹³⁹.

Netice itibarıyla İnceleme Yönetmeliği uyarınca vergi incelemeleri, genellikle risk analizlerine, bu analizlere dayanan çalışma planlarına, ihbarlara ve şikayetlere göre yapılmakta ise de kimlerin incelemeye alınacağı hususunda idarenin geniş bir takdir yetkisinin mevcut olduğunu belirtmek gerekmektedir. Söz konusu geniş takdir

¹¹³⁸ Soydan, s. 452.

¹¹³⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Soydan, s. 452-465.

yetkisinin objektif ölçütlere aykırı kullanımı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı¹¹⁴⁰ kapsamında çeşitli eleştirileri de gündeme getirmektedir.

5.1.1. Risk Analiz Sistemi Verileri Uyarınca Genel Çalışma Planına Dayalı Sevk

Bilgisayar teknolojisinde yaşanan önemli ve hızlı gelişmelerin öncesinde incelenecek vergi yükümlülerinin tespitinde en önemli yöntem, yükümlülerin sundukları beyanname ve eklerinden şüphe duyulan veya özellikli durumların ayrılarak tetkiki ve yeterli açıklama ile karşılaşılmaması halinde yükümlünün incelemeye sevk edilmesi iken günümüzde denetim birimlerinin bilgi teknolojilerine adaptasyonu ile birlikte risk analiz sistemi ortaya çıkmıştır¹¹⁴¹. Bu doğrultuda, 5432 sayılı eski VUK ile ilk kez gündeme gelmiş “mali istihbarat arşivi” de artık risk analiz sisteminin veri tabanını oluşturur hale gelmiştir¹¹⁴².

Risk analizine dair hukuki düzenlemelere bakıldığında ilk olarak 60 sayılı CK. ile HMB’nin görev ve yetkilerinin düzenlendiği 1 sayılı CK.’nın 217. maddesine eklenen (ğ) bendinden bahsetmek gerekmektedir. Eklenen bent uyarınca artık “*Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak*” da Bakanlığın görev ve yetkileri arasındadır. Ayrıca yine 60 sayılı CK. ile yapılan değişikliklerle birlikte “*Risk Analizi Genel Müdürlüğü*” de Bakanlığın hizmet birimlerine eklenmiştir (1 sayılı CK. m. 219/f.1/ç). Risk Analizi Genel Müdürlüğü’nün görev ve yetkileri ise 1 sayılı CK.’nin yeniden düzenlenen 222. maddesinde¹¹⁴³ yer almaktadır.

¹¹⁴⁰ Bu konu çalışmamızın üçüncü bölümünde yer alan “1.2.5. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı” başlığı altında incelenmektedir.

Konu özelinde Almanya örneği incelendiğinde; Almanya’da incelemeye sevk edilecek yükümlüler, incelemeye başlanması, incelemenin başlama zamanı, incelemenin kapsayacağı vergiler ve dönemler konularında idarenin sahip olduğu takdir yetkisinin “hukuk devleti” ve “ölçülülük” ilkeleriyle sınırlandırıldığı; somut olayda vergi incelemesi yerine daha hafif bir denetim aracının kullanımı mümkün olmasına rağmen incelemeye başvurulması durumunda incelemeye başvurulmasının hukuka aykırı hale geleceği ve ilgililerin buna itiraz hakkının bulunduğu dikkat çekmektedir. Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ağustos 2013, s. 250, 251.; Soydan, s. 181.

¹¹⁴¹ Doğan, Yavuz, s. 80, 81.

¹¹⁴² Soydan, s. 453.

¹¹⁴³ “*Risk Analizi Genel Müdürlüğü (Yeniden düzenleme: 17.04.2020 t. 60 s. CK, m.4)*”

Madde 222

(1) Risk Analizi Genel Müdürlüğü’nün görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri araştırmak, bunların önlenmesine yönelik risk analiz ve değerlendirme çalışmalarını gerçekleştirmek,
- b) Vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi amacıyla ilgili kamu kurum ve

Risk analizine ilişkin düzenlemeleri ayrıca GİB teşkilatının düzenlendiği 4 sayılı CK.'da görmek mümkündür. GİB'in hizmet birimleri arasında yer alan "Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı"nın görevleri arasında "Vergiye gönüllü uyumu artırmak, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek ve tahsilatta etkinliği artırmak amacıyla mükellefiyet, vergilendirme ve vergiye uyum düzeyine ilişkin yapılacak çalışmalar için her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analizi Sistemi üzerinden risk analizi yapmak ve vergiye gönüllü uyum düzeyini ölçmek" de yer almaktadır (4 sayılı CK. m. 143/f.1/ğ). Benzer şekilde VDKY'de de "Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek" VDK'nın görev ve yetkileri arasında sayılmaktadır (m. 5/f.1/b).

Vergi Denetim Kurulu, risk analizinin amacını "sınırlı zaman ve kaynakların en uygun düzeyde kullanılarak denetim faaliyetlerinin verimliliğinin artırılmasını sağlamak, veri ambarında bulunan mevcut verilerin daha etkin bir şekilde analizlerde kullanılarak veri ambarının işlevselliğini arttırmak" olarak belirtmekte; bu sistem ile "incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçığı riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin belirlenmesi"nin amaçlandığını¹¹⁴⁴ vurgulamaktadır.

Risk odaklı veri analiz sistemi (ROVAS) en temel haliyle çeşitli kaynaklardan elde edilen verilerin uzman personeller aracılığıyla ve objektif kriterler gözetilerek analize tabi tutulması suretiyle riskli olarak tanımlanabilecek vergi ödevlilerinin tespit edilebilmesi için geliştirilmiştir. Bilanço esasına tabi Gelir

kuruluşlarıyla koordinasyonu sağlamak,

c) Risk analizi ve değerlendirme çalışmalarını, belirlenen plan ve programlar dâhilinde tanımlanan risk senaryoları, veri modellemeleri ve elektronik ortamdaki dâhil olmak üzere ilgili mevzuatına göre temin edilen her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türlü ortamdaki kayıtlar üzerinden çeşitli analiz araçlarını kullanmak suretiyle gerçekleştirmek,

ç) Risk analizi ve değerlendirme çalışmalarına ait sonuçları raporlara bağlayarak gerekli önlemlerin alınmasını teminen bu raporları ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına iletmek ve bu kurumlarca alınan önlemlerin sonuçlarını takip etmek, analiz etmek ve gerek görüldüğünde ilgili kurumlar ile paylaşmak,

d) Risk analizi ve değerlendirme çalışmaları için kanunları veya faaliyet konuları gereğince ekonomik olaylara ilişkin kayıt tutan ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerine Bakanlık ve ilgili Bakanlığın veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının yetkili organlarının Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak birlikte belirleyeceği usul ve esaslar dâhilinde erişim sistemi kurmak, bu kurumlarla birlikte gerekli çalışmaları yürütmek,

e) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak. "

¹¹⁴⁴ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, "Risk Odaklı Veri Analizi Stratejisi", <https://www.hmb.gov.tr/risk-odakli-veri-analizi-stratejisi> (e.t.: 01.09.2021).

Vergisi ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri bu sistem kapsamında yer almakta ve hangi yükümlüler nezdinde inceleme yapılacağı risk analiz programlarında belirlenen modeller üzerinden seçilmektedir. Vergi yükümlülerine ait veri deposunda bulunan veriler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilerek vergi yükümlülerinin risk puanları hesaplanmakta; bölge veya faaliyet açısından aynı kapsamda yer alan vergi yükümlülerinin kapsamdan sapmaları veya yükümlülerin kendilerinden beklenen büyüklüğü aşan düzeyde faaliyette bulunmaları sistem tarafından risk (sinyal) faktörü olarak değerlendirilmektedir¹¹⁴⁵.

Risk analizi pek çok faktörü dikkate alması sebebiyle oldukça teknik ve karmaşık şekilde işlemekle birlikte yükümlüler açısından risk faktörü teşkil edebilecek başlıca hususların¹¹⁴⁶; “sürekli zarar beyanı”, “sektör ortalamasından sapan karlılık oranları”, “beyanname, ekleri, bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında çelişkilere rastlanması”, “bankalardan alınan kredi miktarının tapuda gözüken bedelden yüksek olması”, “kasa hesabı bakiyesinin yüksek olması ve kasa hesabının şişkinliği”, “ortaklar cari hesabının yüksek olması”, “sürekli ve yüksek tutarlı devreden KDV”, “kanunen kabul edilmeyen giderlerin yüksek olması”, “geçici vergi dönemlerinin sonunda ve yılsonunda artan fatura trafiği”, “karşılık rakamlarının sektör ortalamasına kıyasla çok yüksek olması”, “KDV beyannamesindeki rakamlar ile gelir tablosundaki rakamlar arasında tutarsızlık olması”, “Ba-Bs formlarında tutarsızlık olması”, “mali tablolarda tutarsızlık olması”, “transfer fiyatlandırması bakımından emsal fiyattan uzaklaşılması”, “harici verilerle yükümlülerin verilerinin uyuşmaması”, “inceleme altındaki bir şirkete mal veya hizmet satımı ya da alımı yapılmış olması”, “beyannamenin diğer indirim satırında belirtilen rakamlarla ilgili yetersiz açıklama bulunması” şeklinde belirtilmesi mümkündür.

İnceleme altındaki bir şirkete mal veya hizmet satımı yahut şirketten mal ya da hizmet alımı yapılmış olması mutlaka diğer şirketin de incelemeye alınmasıyla sonuçlanmamaktadır. Vergi incelemesi yapılan yükümlünün kayıtlarının doğruluğu için karşıt incelemeler yürütülebilmektedir. Bir yükümlünün karşıt incelemeye tabi tutulması, vergi incelemesine alındığı anlamına gelmemektedir. Ancak karşıt inceleme esnasında hesap, defter ve belgelerde şüphe uyandıran hususlara

¹¹⁴⁵ Kaya, İlik, Türkmen, s. 21-23.

¹¹⁴⁶ Hasan Aykın, “Vergi İncelemesine Neden Alınırsınız?”, **Vergi Dosyası**, 21.01.2017, <https://vergidosyasi.com/2017/01/21/vergi-incelemesine-neden-alinirsiniz/> (e.t.: 01.09.2021).; Zeki Gündüz, “Vergi İncelemesine Neden Seçilebilirsiniz?”, **Dünya**, 18.06.2008, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemesine-neden-secilebilirsiniz/1904> (e.t.: 01.09.2021).

rastlanması halinde karşıt incelemeye alınmış yükümlünün vergi incelemesine sevk söz konusu olabilmektedir¹¹⁴⁷.

Risk analizinden elde edilen veriler, VDK Başkanlığı tarafından hazırlanan “Genel Çalışma Planı”nı şekillendirmektedir. Plan, “Başkanlığın iş gücü hacmi, inceleme standartları ile iş ve turne programları gibi hususlar göz önünde tutularak” hazırlanmakta (VDKY m. 41/f.2); Vergi Müfettişlerinin bir yıl içerisinde yapmaları hedeflenen vergi incelemeleri ve diğer çalışmalar (m. 40) bu planda tespit edilmektedir. “Genel Çalışma Planını hazırlayarak en geç ilgili olduğu takvim yılının Nisan ayı başında yürürlüğe girecek şekilde Bakanın onayına sunmak, onaylanmış planın uygulanmasını ve lüzumu halinde değiştirilmesini sağlamak”, VDK Başkanının sorumlulukları arasında yer almaktadır (m. 6/f.1/b). Nitekim Daire Başkanları da Daire Başkanlıklarını, Başkanlığın emir ve talimatlarının yanı sıra Genel Çalışma Planı çerçevesinde (m. 9/f. 2/a) yönetmektedirler.

Netice itibarıyla olağan vergi incelemeleri Genel Çalışma Planı’na göre yürütülmekte; Genel Çalışma Planı ise risk analizinden elde edilen verilere göre hazırlanmaktadır. Böylelikle vergi yükümlüleri, işkolları ile sektörler gözetilerek ve belli bir plan uyarınca incelemeye sevk edilmektedirler¹¹⁴⁸.

5.1.2. İdari Birim ve Makamların Talepleri Üzerine Sevk

Bir vergi incelemesi yürütülmekte iken, incelenen yükümlünün üçüncü kişilerle mal veya hizmet alımı ya da satımı şeklindeki işlemlerinin inceleme elemanları nezdinde şüphe uyandırması yahut arama esnasında vergi incelemesini gerektirir bilgiler elde edilmesi halinde, üçüncü kişilerin vergi incelemesine sevk edilmesine karar verilebilmekte ve bu kişilerin incelemeye sevk için inceleme elemanları tarafından talepte bulunulabilmektedir¹¹⁴⁹.

Vergi incelemesini yürüten elemanlar incelenen yükümlü haricindeki yükümlüler hakkında şüphe uyandıracak bilgi elde etseler bile görevlendirme yapılmaksızın re’sen harekete geçebilme yetkisine sahip değildirler. VDKY m. 36/f.

¹¹⁴⁷ GİB, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 50, Kasım 2007, s. 9.

¹¹⁴⁸ Soydan’ın da belirttiği üzere yükümlülerin bağlı oldukları vergi daireleri tarafından VDK’ya ve ilgili birimlere gönderilen inceleme talepleri de bahsettiğimiz sistem dahilinde işlemektedir. Soydan, s. 454, 455.

¹¹⁴⁹ Soydan, s. 455.

2’de de Vergi Müfettişlerinin usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça re’sen vergi incelemesi yapamayacaklarına açıkça yer verilmektedir¹¹⁵⁰. Görevlendirme yapılmaksızın başlanan bir vergi incelemesinde sonradan görev yazısı talep edilse ve temin edilse dahi bu durum işlemin görevlendirmeden önceki kısmını sakatlayacak; ayrıca TCK m. 262¹¹⁵¹’de düzenlenen “Kamu görevinin usulsüz olarak üstlenilmesi” suçunu gündeme getirebilecektir¹¹⁵².

İnceleme elemanlarının faaliyetleri esnasında edindikleri bilgiler bir suçun varlığına işaret etmekteyse bu suçu ilgili birim ve makamlara bildirme yükümlülükleri bulunmaktadır. VUK m. 359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarının işlendiği yapılmakta olan inceleme sırasında tespit edildiğinde durumun rapor değerlendirme komisyonu mütalaasıyla Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi zorunludur (VUK m. 367¹¹⁵³). Öğrendikleri suçları ilgili birim veya makama bildirmeyenler ise TCK m. 257’de düzenlenen “Görevi kötüye kullanma”¹¹⁵⁴ ve/veya m. 279’da düzenlenen “Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi”¹¹⁵⁵ suçlarının

¹¹⁵⁰ “(2) Birinci fıkrada belirtilen görevler Vergi Müfettişlerine, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen hallerde ilgili Daire Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re’sen, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamazlar.”

¹¹⁵¹ “Kamu görevinin usulsüz olarak üstlenilmesi

Madde 262- (1) Bir kamu görevini, kanun ve nizamla aykırı olarak yerine getirmeye teşebbüs eden veya terk emri kendisine bildirilmiş olduğu halde görevi sürdüren kimseye üç aydan iki yıla kadar hapis cezası verilir.”

¹¹⁵² Erdem, a.g.e., s. 86.

¹¹⁵³ “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul:

Madde 367 – (Değişik: 23/1/2008-5728/280 md.)

(Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

¹¹⁵⁴ “Görevi kötüye kullanma

Madde 257- (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

¹¹⁵⁵ “Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi

Madde 279- (1) Kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

muhabatı olabilmektedirler¹¹⁵⁶.

Vergi incelemesiyle görevli elemanlar haricinde başka idari makamlardan gelen talepler üzerinde de bir yükümlünün incelemeye sevkı mümkündür. HMB'nin merkez teşkilatının hizmet birimi olan MASAK'a bağlı çalışanlar, İçişleri Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olan Emniyet Genel Müdürlüğü altında Mali Suçlarla Mücadele Şube Müdürlüğü birimine bağlı çalışanlar (mali polis)¹¹⁵⁷, BDDK, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Rekabet Kurumu gibi bağımsız idari otoritelerde çalışanlar da bu doğrultuda yürütmekte oldukları faaliyetler esnasında vakıf oldukları ve vergi incelemesinin gerektiği kanaatine vardıkları hususları idari haberleşme esasları doğrultusunda Bakanlığa ya da doğrudan VDK'ya bildirmekle yükümlüdürler¹¹⁵⁸. Vakıf olunan hususun “*kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suç*” teşkil etmesi ve bildirim yükümlülüğünün ihlal edilmesi halinde söz konusu kamu görevlileri açısından yine TCK m. 279'un gündeme gelmesi olasıdır.

5.1.3. İhbar veya Şikayet Üzerine Sevk

Çalışmamızın önceki kısımlarında¹¹⁵⁹ niteliğine, hukuki düzenlemelerine ve şartlarına değinilen ihbar müessesesi, vergi incelemesine (özellikle aramalı incelemeye) sevk hususunda önem taşımaktadır.

“*Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek*” hem 1 sayılı CK.'da (m. 228/f.4/c) ve VDKY'de (m. 5/f.1/c) düzenlendiği üzere VDK'nın görev ve yetkileri arasında hem de 4 sayılı CK.'da (m. 145/f.1/d) düzenlendiği üzere GİB'in hizmet birimleri arasında yer alan Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı'nın görevleri arasında sayılmaktadır.

(2) *Suçun, adli kolluk görevini yapan kişi tarafından işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkraya göre verilecek ceza yarı oranında artırılır.*”

¹¹⁵⁶ Soydan, s. 455.

¹¹⁵⁷ İtalya Maliye Bakanlığı'nın vergi idaresi örgütlenmesinde, gelir idaresinin dışında ve doğrudan bakana bağlı bir vergi polisi birimi (*Guardia di Finanza*) bulunmakta; bu birimin denetim görevi, yükümlülerden gerekli tutanakların alınmasıyla tamamlanmakta; bu tutanaklar incelemenin tamamlanması amacıyla ilgili yerel denetim bürolarına gönderilmektedir. Can Doğan, Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 283, Mart 2005, s. 22.

¹¹⁵⁸ Soydan, s. 456.

¹¹⁵⁹ İhbar müessesesiyle ilgili olarak çalışmanın birinci bölümünde yer alan “2.5. Vergi Denetim Yöntemleri”nden “2.5.3. Arama” başlığına ve “3.6. Vergi İncelemesinin Türleri” başlığının altındaki “3.6.5.2.1. İhbarlı İnceleme” başlığına bakılabilir.

İhbar ve şikayet, bu hususa dair dilekçelerin ilgili birime sunulmasıyla gerçekleştirilebileceği gibi günümüzde gelişen teknolojiye adaptasyonla birlikte internet üzerinden ve telefon yoluyla da ihbar ve şikayette bulunmak mümkün hale gelmiştir. İnternet üzerinden yapılacak ihbar ve şikayetler “<https://ihbar.vdk.gov.tr/>”in adresinde yer alan “VDK İhbar/Şikayet Giriş Formu” doldurularak gerçekleştirilebilmektedir¹¹⁶⁰. Ayrıca GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’na bağlı bir çağrı merkezi olarak kurulan ve ihbar yönetimi hizmeti de veren Vergi İletişim Merkezi (VİMER) “189” hattından haftaiçi 09.00-19.00 saatleri arasında faaliyette bulunmaktadır¹¹⁶¹.

Gerek koşulları gerçekleştiğinde ödenen ihbar ikramiyesini elde etmek isteyen kişilerin gerekse yükümlüler ile husumeti bulunan kişilerin sıklıkla başvurduğu bir yol olan ihbar müessesesinin idare tarafından hassasiyetle ele alınması gerekmektedir. Uygulamada sıklıkla iş yerinden mutsuz şekilde ayrılan eski çalışanların veya iş yerinde mutsuz olan mevcut çalışanların, birbirine düşmüş ortakların, aralarında husumet bulunan eş ve akrabaların, normal rekabet şartlarında ihbar edilen yükümlü ile yarışmakta zorlanan rakiplerin, ihbar edilen yükümlüye mal veya hizmet satan ya da yükümlüden mal veya hizmet satın alan diğer şirketlerin yahut müşterilerin ihbar yoluna başvurdukları gözlemlenmektedir¹¹⁶².

İhbarın ceza hukuku anlamında hapis cezası gerektirir nitelikte kaçakçılık suçuna ilişkin olması halinde VUK m. 367 gereği, ihbar doğrudan Cumhuriyet başsavcılığına yapılmışsa, savcının inceleme yapılmasını ilgili vergi dairesini haberdar ederek talep etmesi; ihbar doğrudan vergi idaresine yapılmış ise de keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi zaruridir.

Şeklen uygun yapılmış¹¹⁶³ bir ihbar başvurusu neticesinde vergi incelemesine veya aramalı incelemeye gerek duyulmaması halinde de idare tarafından ihbarda bulunan kişiye dilekçe hakkı kapsamında neden başvurusunun işleme

¹¹⁶⁰ Bahsi geçen internet sitesinde bulunan “Not: “SMS Doğrulama Kodu Gönder” butonuna bastıktan sonra cep telefonunza gelen SMS ile doğrulama yaparak Personel Şikayet ve Mükellef ihbar işlemlerinde bulunabilirsiniz.” ifadesinden “şikayet” kavramı ile personel şikayetin, “ihbar” kavramı ile ise vergi yükümlülerinin ihbarının kastedildiği anlaşılmaktadır.

¹¹⁶¹ GİB, VİMER, https://www.gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi (e.t.: 01.09.2021).

¹¹⁶² Aykın, “Vergi İncelemesine Neden Alınırsınız?”.

¹¹⁶³ Uygunluk şartları 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’un 6. maddesinde yer almaktadır. Düzenlemeye göre belli bir konuyu ihtiva etmeyen, yargı mercilerinin görevine giren konulara ilişkin olan ve 4. madde uyarınca dilekçe sahibinin ad-soyad, imza ve iş veya ikametgah adres bilgisi unsurlarından herhangi birinde eksiklik bulunan dilekçelerin incelenmesi, dolayısıyla işleme konulması mümkün değildir.

konulmadığına dair bilgi verilmesi gerekmektedir¹¹⁶⁴.

İhbarların değerlendirilmesi aşamasında, yapılan ihbarın asılsız çıkma ihtimalinin asla gözden kaçırılmaması önemlidir. Soyut ve genel nitelikte olan, ciddi bulgu ve belgelere dayanmayan bir ihbar gerekçe gösterilerek ihbar edilen yükümlünün vergi incelemesine sevk edilmesi hem denetimde etkinliğe hem de yükümlü haklarına zarar verecektir. Bu nedenle yapılan her ihbarın görevli birimlerce titizlikle değerlendirilmesi ve gerçekten vergi incelemesinin gerekli olduğuna kanaat getirilmesi halinde harekete geçilmesi gerekmektedir.

İhbarın asılsız çıkması halinde, VUK m.142/son gereği nezdinde aramalı inceleme yapılan kişinin, asılsız ihbarda bulunan muhbirin kimliğini öğrenme hakkı bulunmaktadır. Zira asılsız ihbar nedeniyle gerçekleştirilen aramalı inceleme neticesinde yükümlünün özel hayatının gizliliğine ve konut dokunulmazlığı hakkına müdahale gerçekleştirilmekte; özel hayatında ve iş hayatında itibarı zedelenebilmektedir. Bu nedenle zarar gören yükümlülerin asılsız ihbarda bulunan kişilere karşı maddi ve manevi tazminat davası açma hakları saklıdır. Dolayısıyla idarenin de kendisine ulaşamadığı, adresini ve kimlik bilgilerini teyit edemediği muhbirlerin yaptıkları ihbarlar üzerine harekete geçmemesi gerekmektedir.

İdarenin bu özeni yerine getirmemesi ve muhbirin kimliğini bildirememesi halinde; asılsız ihbardan kaynaklı zararlarını muhbirden tazmin etme imkanı elinden alınan yükümlüler karşısında idarenin sorumluluğu doğacaktır¹¹⁶⁵.

İhbarın asılsız çıkması halinde ayrıca TCK m. 267’de düzenlenen “iftira” suçu¹¹⁶⁶ ve ihbar konusu ceza hukuku anlamında bir vergi suçuna ilişkinse TCK m.

¹¹⁶⁴ Soydan, s. 461.

¹¹⁶⁵ Erdem, a.g.e., s. 179. Erdem’e göre sadece idare değil arama kararını verecek makam da arama izni taleplerini değerlendirirken muhbirin kimliğinin doğruluğunun tespit edilip edilmediğini ve ihbar konusu olayın güvenilir bilgi kaynağına dayanıp dayanmadığını teyit etmelidir (s. 180).

¹¹⁶⁶ “İftira

Madde 267- (1) Yetkili makamlara ihbar veya şikayette bulunarak ya da basın ve yayın yoluyla, işlemediğini bildiği halde, hakkında soruşturma ve kovuşturma başlatılmasını ya da idari bir yaptırım uygulanmasını sağlamak için bir kimseye hukuka aykırı bir fiil isnat eden kişi, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Fiilin maddi eser ve delillerini uydurarak iftirada bulunulması halinde, ceza yarı oranında artırılır.

(3) Yüklenen fiili işlemediğinden dolayı hakkında beraat kararı veya kovuşturmayla yer olmadığına dair karar verilmiş mağdurun aleyhine olarak bu fiil nedeniyle gözüaltına alma ve tutuklama dışında başka bir koruma tedbiri uygulanmışsa, yukarıdaki fıkralara göre verilecek ceza yarı oranında artırılır.,...,”

271¹¹⁶⁷'de düzenlenen "suç uydurma" suçu gündeme gelebilecektir. İlâveten asılsız ihbarın neticesinde haksız şekilde arama yapılmasına neden olunması halinde arama müessesesi bir koruma tedbiri olduğu için bu durum m. 267/f. 3 doğrultusunda; muhbirin maddi delil uydurması ise m. 267/f. 2 doğrultusunda cezayı ağırlaştıran neden olarak öngörülmüştür.

5.1.4. Diğer Nedenlerle Sevk

Yukarıdaki başlıklarda belirtilen vergi incelmeye sevk nedenlerinin haricinde vergi incelemesi yapılmasını gerektiren diğer sebepler; yükümlüler tarafından yapılan iade, muafiyet ve istisna talepleri, düzeltme başvuruları ve KVK m. 17/f. 8¹¹⁶⁸ uyarınca tasfiyeye giren kurumların incelenmesi olarak belirtilebilir¹¹⁶⁹.

Kuşkusuz vergi dairesine yapılan bütün iade, muafiyet, istisna talepleri yahut düzeltme başvuruları vergi incelemesini gerektirmemektedir. Mahkeme kararına dayalı taleplerde ya da tereddüde yer bırakmayan hususlarda esasen vergi incelemesine gereksinim bulunmamaktadır. İncelemeye ihtiyaç olup olmadığı hususu bu noktada idarenin takdir yetkisindedir. Ancak bu takdir yetkisinin de yükümlüleri idareden talepte bulunma hakkından caydırıcı sonuçlar doğuracak şekilde kullanılmaması gerekir.

5.2. İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık

Vergi incelemesinin kendisinden beklenen amaçlara hizmet etmesi, etkinliği ve sürati açısından inceleme öncesi hazırlık faaliyetleri büyük önem taşımaktadır¹¹⁷⁰. Nitekim inceleme elemanının yeterli ölçüde hazırlanmadan vergi incelemesine

¹¹⁶⁷ "Suç uydurma

Madde 271- (1) İşlenmediğini bildiği bir suçu, yetkili makamlara işlenmiş gibi ihbar eden ya da işlenmeyen bir suçun delil veya emarelerini soruşturma yapılmasını sağlayacak biçimde uyduran kimseye üç yıla kadar hapis cezası verilir."

¹¹⁶⁸ "Tasfiye

Madde 17- ...

(8) Tasfiye işlemlerinin incelenmesi: 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. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkrafta yazılı sorumluluğu devam eder.

(10) Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir."

¹¹⁶⁹ Soydan, s. 465.

¹¹⁷⁰ Akdoğan, s. 24.

başlaması halinde doğru hedeflere yönelememe ve zaman kaybı, yükümlü nezdinde zayıf bir görünüm sergilenmesi ve inisiyatifin alınamaması gibi olumsuz sonuçlar ortaya çıkmaktadır¹¹⁷¹. Görevlendirme yazısının görevlendirilen inceleme elemanı tarafından tebliğ alınmasını takiben işe başlama sürecinde genel ve özel inceleme hazırlıkları yapılmakta; ardından incelenecek yükümlü özelinde inceleme dosyası ve planı oluşturulmaktadır.

İş emri olarak da adlandırılan görevlendirme yazısının inceleme yetkilisi tarafından tebliğ alındığı tarihten başlayan ve incelemeye başlama tutanağının nezdinde inceleme yapılan tarafından imzalandığı tarihe kadar olan bu aşama “*İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık*” aşaması olarak adlandırılmaktadır¹¹⁷².

5.2.1. Görevlendirilme Süreci ve İşe Başlama

Daha önce de belirttiğimiz üzere VUK m. 135’de sayılan inceleme yetkililerinin bir görevlendirme olmaksızın re’sen harekete geçerek vergi incelemesine başlama imkanları bulunmamaktadır¹¹⁷³.

İnceleme Yönetmeliği’nin 6. maddesinde görevlendirme hususuna ilişkin esaslar ayrıntılı olarak açıklanmakta; inceleme görevinin yazı ile verilebileceği belirtilmektedir. Görevlendirme yazılarında nezdinde inceleme yürütülecek yükümlülere dair bilgiler, inceleme konusu, türü, gerekçesi, dönemi ve süresi yer almakta olup yazı ekindeki belgelerin elektronik ortamda yetkiliye gönderilmesi mümkündür.

Bahsi geçen elektronik sistem “Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşletim Sistemleri” (VDK-BİS)” olarak adlandırılan sistemdir ve görevlendirme yazıları, görevlendirilen inceleme yetkilisinin ya da yetkililerinin ilgili ekranlarına düşmektedir¹¹⁷⁴.

İnceleme ile görevlendirilmiş yetkililer, görevlendirme yazısında belirtilen konu ve dönemlerle bağlıdırlar ancak vergi türü ile bağlı değildirler. İnceleme

¹¹⁷¹ Nezi̇ Şeker, s. 140.

¹¹⁷² Soydan, s. 470.

¹¹⁷³ Görevlendirme olmaksızın başlanan bir vergi incelemesinde sonradan görev yazısı temin edilse dahi işlemin görevlendirmeden önceki kısmı sakatlanacak; ayrıca görevlendirme olmadan hareket geçen kişi bakımından TCK m.262’de düzenlenen kamu görevinin usulsüz olarak üstlenilmesi suçı gündeme gelecektir. (Erdem, a.g.e., s. 86.)

¹¹⁷⁴ Soydan, s. 468, 469.

esnasında yapılan tespitler, görevlendirme yazısındaki vergi konusuna girmekteyse yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılabilmesi için yeni bir görevlendirme gerekmemektedir. Görevlendirme yazısında yer almayan konu ve dönemler bakımından ise yeni bir görevlendirme gerekli olup bu durumun inceleme görevini verenlere bildirilmesi gerekmektedir. Keza inceleme yetkililerinin görevlendirme yazısında bulunmayan konu ve dönemlere ilişkin olarak yükümlülerden bilgi ve belge talebinde bulunmaları da mümkün değildir.

Tıpkı konu ve dönemde olduğu gibi; inceleme esnasında görevlendirme yazısında yer almayan farklı bir yükümlü nezdinde inceleme yapılması gereksinimi ortaya çıktığında bu durumun bağlı olunan birime gerekçeli şekilde bildirilmesi gerekmektedir.

Görevlendirmenin mahiyetinin (tam veya sınırlı inceleme) değiştirilmesi, inceleme görevini verenlerin yetkisi dahilindedir. Değiştirilmesi halinde, gerekçesinin nezdinde inceleme yapılana inceleme yetkilileri tarafından bildirilmesi gerekmektedir.

Yönetmeliğin 6. maddesinde son olarak VDK Başkanlığı'nın yapılan işin mahiyetini müfettişlerin iş yoğunluğunu hesaba katarak değiştirebileceği; inceleme görevi sayısını artırabileceği ve incelemenin ekip halinde ya da münferiden yürütülmesine karar verebileceği hususlarına yer verilmiştir.

Vergi müfettişlerinin idari hiyerarşi gereği, VDKY m. 39/f.1/a'da da açıkça belirtildiği üzere, üstleri tarafından verilen iş ve görevleri eksiksiz ve süresinde tamamlama yükümlülükleri bulunmaktadır. Meğerki üstler tarafından verilen emir ve talimatlar A.Y. m.137'de düzenlenen "kanunsuz emir" teşkil etsin¹¹⁷⁵.

Görevlendirme yapıldıktan sonra, İnceleme Yönetmeliği m. 7/f.2'de belirtildiği üzere inceleme yetkilileri tarafından nezdinde inceleme yapılacak yükümlünün "*kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler*" işe başlamanın göstergesini oluşturmaktadır.

¹¹⁷⁵ Kanunsuz emre örnek olarak bir aramalı inceleme görevlendirme yazısının ekinde sulh yargıcından alınması gereken arama kararının bulunmaması hali gösterilebilir. VUK m. 6 kapsamında inceleme yetkililerinin inceleme ve takdir işleriyle uğraşmaları yasak olan yükümlülerle ilgili görevlendirilmeleri halinde de aynı şekilde yetkililerin görevi kabul etmemeleri gerekmektedir. Soydan, s. 469.

Yönetmeliğin lafzından da anlaşıldığı üzere “işe başlama” ile “incelemeye başlama” farklı kavramlardır. Bu nedenle yetkililerce işe başlanmış olması incelemenin başladığı anlamına gelmemekte ve bu aşamada henüz incelemeye alındığı bilgisine vakıf olmayan vergi ödevlisinin başta pişmanlık ve ıslah hükümleri olmak üzere incelemeye alındığı zaman sınırlanacağı hükümlerden yararlanma imkanını ortadan kaldırmamaktadır¹¹⁷⁶.

İnceleme Yönetmeliği m. 7/f.1’de işe başlamaya ilişkin azami süreye yer verilmiştir. Hükme göre inceleme yetkilileri, “*kendilerine inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde*” işe başlamak durumundadırlar. Verilen süre zarfında işe başlayamamaları halinde yetkililerin bu durumu bağlı bulundukları birime gerekçeli bir yazıyla bildirmeleri gerekmektedir. Bu durumda ilgili birimin, yetkilinin haklı bir mazereti bulunmaktaysa kendisine azami on gün ilave süre verilebilme yahut başlanılmamış görevi başka bir inceleme elemanına verilebilme yetkisi bulunmaktadır.

5.2.2. İnceleme Hazırlığı

İncelemeye hazırlık kavramı İnceleme Yönetmeliği m. 7/f.3’te ayrıca düzenlenmiştir. Hem genel hem de özel inceleme hazırlığını kapsamına alan hükme göre “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik ederler. Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinirler.*”

Fıkranın son cümlesinde yer alan “gerekirse” ifadesi, aşağıda açıklanacak olan genel inceleme hazırlığının ihtiyari olduğunu göstermektedir. Özel inceleme hazırlığı ise görevlendirilmiş inceleme yetkilisi açısından zaruridir.

5.2.2.1. Genel İnceleme Hazırlığı

“*Branş hazırlığı*” şeklinde de adlandırılan genel inceleme hazırlığı, nezdinde inceleme yapılacak vergi ödevlisinin faaliyet gösterdiği iş kolunun ekonomik, teknik ve hukuki boyutlarının araştırılmasına yönelik çalışmaları ifade etmekte; inceleme elemanlarının inceleme esnasında sektöre ilişkin bilmedikleri hususları inceledikleri

¹¹⁷⁶ Erdem, a.g.e., s. 91.; Doğan, Yavuz, s. 120-122.; Soydan, s. 471.

yükümlüden öğrenmelerinin yaratacağı sakıncalar ile yetersiz ve yanıltıcı açıklamalarla karşılaşma riskini bertaraf etmek için kullanılmaktadır¹¹⁷⁷.

Tüm inceleme elemanlarının bütün sektörleri ve iş kollarını tanımaları beklenemeyeceğinden personeller belirli sektör ve iş kollarında yoğunlaşarak deneyimlerini raporlar vasıtasıyla bağlı oldukları birimlere ulaştırmaktadır. Genel inceleme hazırlığı bağlamında gerek ilgili birimlerin kütüphanelerinden elde edilecek bilgiler, gerekse vergi inceleme elemanlarının Bakanlık tarafından verilen hizmet içi eğitimlerden ve seminerlerden faydalanmaları büyük önem arz etmektedir¹¹⁷⁸.

5.2.2.2. Özel İnceleme Hazırlığı

“*Dosya hazırlığı*” olarak da anılan özel inceleme hazırlığı, nezdinde inceleme yapılacak vergi ödevlisinin vergi dairesinde bulunan dosyalarından ve kayıtlarından faydalanılarak vergileme ile ilgili durumunun araştırılması ve notlar çıkarılması suretiyle bir ön çalışma yapılmasıdır¹¹⁷⁹. Özel inceleme hazırlığının genel inceleme hazırlığından temel farkı, araştırma faaliyetlerinin bizzat incelenecek kişi ve konular özelinde derinleştirilmesidir.

Vergi incelemesine yetkili olanlara inceleme ve denetim birimleri tarafından nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve inceleme konularına ilişkin risk analizi çalışma sonuçları iletilmektedir¹¹⁸⁰.

GİB bünyesinde tutulan “Yönetim Bilgi Sistemleri (YBS)”ndeki veriler¹¹⁸¹ de günümüzde özel inceleme hazırlığı açısından güçlü bir istihbarat elde etme imkanı sağlamaktadır.

Özel inceleme hazırlığı kapsamında yapılabilecek başlıca çalışmalar, yükümlü tarafından sunulan beyanname ve eklerinin, mali tablo ve eklerinin, mali tablo dipnotlarının, varsa Ba-Bs formlarının usul ve vergi hatası bakımından gözden geçirilmesi ve yükümlünün servet, sermaye ve faaliyet sonuçları hakkında fikir edinilmesi; yükümlü daha önce vergi incelemesine alındı ise önceki incelemeye dair rapor, tutanak ve eklerin irdelenerek eleştirilerin ve tipik hataların belirlenmesi;

¹¹⁷⁷ Akdoğan, s. 24.

¹¹⁷⁸ Nezih Şeker, s. 141, 142.

¹¹⁷⁹ Akdoğan, s. 24, 25.; Nezih Şeker, s. 142.

¹¹⁸⁰ Erdem, a.g.e., s. 87.

¹¹⁸¹ Soydan, s. 474.

yükümlü ile geçmişte yargıya intikal etmiş uyuşmazlık bulunması halinde yargı aşamasının ve yargı kararlarının gözden geçirilmesi; yükümlünün ödeme, tecil, taksit gibi ödeme alışkanlıklarının saptanması; yükümlünün vergi dairesindeki dosyasında bulunan belgelerin, yazışmaların, sözleşmelerin, YMM raporlarının, tam tasdik raporlarının ve yükümlünün varsa web sitesinde bulunan bilgilerin değerlendirilmesi şeklinde sayılabilir¹¹⁸².

Bahsi geçen tetkiklerin ardından bu tetkikler yapılırken alınan notlar toplanarak inceleme dosyası oluşturulmakta ve inceleme görevlendirme yazısında öngörülen görev kapsamına uygunluk arz edecek şekilde incelemenin ne şekilde yürütüleceğine dair planlama¹¹⁸³ yapılmaktadır.

5.2.3. İnceleme Dosyasının Oluşturulması

İnceleme Yönetmeliği'nin “*İnceleme dosyası*” başlıklı 8. maddesinde tüm inceleme süreci boyunca tespit edilen bütün hususları ihtiva eden bir inceleme dosyasının oluşturulacağı hükmü yer almaktadır. Maddede açıkça belirtildiği üzere bu sürece işe başlama ve incelemeye hazırlık aşamaları da dâhildir (m. 8/f. 1)

Maddenin 2. fıkrasında inceleme dosyasında yer alması gereken belgeler “*görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler*” olarak düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca görevlendirme yazısı alınır alınmaz inceleme dosyasının açılması ve hazırlık evresinde yapılan bütün araştırma, tetkik ve değerlendirme sonuçlarının da birer tespit olarak dosyaya alınması gerektiği anlaşılmaktadır. 4. fıkra da belirtildiği üzere bu bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen elektronik ortamda tutulması da mümkün kılınmıştır.

İnceleme görevinin devrini gerektiren bir durumun (ölüm, hastalık, istifa, emeklilik vb.) ortaya çıkması ve görev devrinin ilgili birim tarafından uygun görülmesi halinde inceleme dosyası 3. fıkra gereği ilgili Daire Başkanlıklarına (eski

¹¹⁸² Maliye Bakanlığı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, 2. Kitap, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 135, Ankara: Damga Matbaası, 1967, s. 96.; Akdoğan, s. 25.; Nezih Şeker, s. 142, 143.; Soydan, s. 475.; Şin, s. 124.

¹¹⁸³ Erdem, a.g.e., s. 89.

Grup Başkanlıkları) gönderilmektedir. İnceleme tamamlandıktan ve inceleme raporu oluştuktan sonra 5. fıkra gereği söz konusu inceleme dosyaları, “*ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletiliği tarihi takip eden 15 gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine*” iletilmektedirler.

Yukarıda sayılan düzenlemelerden de anlaşılmaktadır ki inceleme dosyasının oluşturulması iki nedenle büyük önem taşımaktadır. Bu nedenlerden birincisi, tespitlerin kayda alınmasının inceleme sürecinin planlı yürütülebilmesine ve çeşitli nedenlerle gereksinim duyulabilecek bilgilerin kolaylıkla ulaşılabilir olmasına fayda sağlamasıdır. İkinci neden ise inceleme görevinin devrini gerektiren bir durum olması halinde inceleme dosyasının ihtiva ettiği bilgi ve belgelerle görevi devralan ve kalan sürede bitirmesi gereken inceleme elemanına yardımcı olmasıdır¹¹⁸⁴.

Bir vergi incelemesi için oluşturulan inceleme dosyası, başka bir vergi incelemesinin başlatılmasına da referans olabilmektedir. Ancak *Soydan*’ın da belirttiği üzere, bu kullanım başka incelemelerin hukuksal dayanağı niteliğinde olmamalı ve başta vergi mahremiyeti ve masumiyet karinesi olmak üzere yükümlü haklarına riayet edilmelidir¹¹⁸⁵.

5.2.4. İnceleme Planının Oluşturulması

İnceleme elemanının çalışma programını teşkil eden inceleme planı, üzerinde fikir yürütülmesi gereken mali ifadeleri desteklemek için izlenecek prosedürün genel çerçevesini ifade etmektedir¹¹⁸⁶.

İnceleme planı, inceleme esnasında çıkması olası sorunlar karşısında ne şekilde hareket edilmesi gerektiğini de içermeli; inceleme hazırlıkları kapsamında yapılan analizler neticesinde risk teşkil ettiği düşünülen alanlar ve öncelikler tespit edilmeli; çalışma derinleştikçe sonradan risk oluşturduğu kanaatine varılan hususlar da plana dahil edilmelidir¹¹⁸⁷.

¹¹⁸⁴ Erdem, a.g.e., s. 90. Ayrıca *Erdem*’e göre inceleme dosyasının incelemeyi yürüten denetim elemanı tarafından belirli bir süre muhafazasına ilişkin olarak Yönetmelikte bir hükme yer verilmesi faydalı olacaktır.

¹¹⁸⁵ Soydan, s. 472.

¹¹⁸⁶ Şin, s. 123.

¹¹⁸⁷ Soydan, s. 476.

5.3. İncelemeye Başlanılması

5.3.1. İnceleme Sürecinde Taraflar ve Temsilciler

Vergi incelemesinde taraflardan birini vergi idaresinin incelemeye yetkili olan¹¹⁸⁸ ve görevli kılınan personeli/ekibi; taraflardan diğerini ise nezdinde inceleme yapılacak vergi yükümlüsü veya sorumlusu, yani vergi ödevlisi oluşturmaktadır.

Vergi incelemesinin asıl muhatabı vergi yükümlüsü (mükellefi) olmakla birlikte vergi güvenliğinin azami ölçüde sağlanabilmesi için vergi sorumluları da sistemin içine sokulmakta ve “incelemeye tabi olanlar” VUK m. 137’de¹¹⁸⁹ tüm vergi ödevlilerini kapsayacak şekilde düzenlenmektedir. Böylelikle vergi sorumlularının da dayanağını VUK m. 11’den alan müteselsil sorumluluk doğrultusunda vergi yükümlüleriyle birlikte vergi incelemelerinin muhatabı olmaları sağlanmaktadır¹¹⁹⁰.

Temsilcilerin kanuni temsilci statüsünde olmaları ya da olmamaları hali konu özelinde önem taşımaktadır. Kanuni temsilin söz konusu olması halinde incelemeye başlama tutanağı kanuni temsilci nezdinde¹¹⁹¹ tutulmaktadır. Kanuni temsilci haricindeki vekil ve meslek mensubu temsilcilerin vergi incelemesi sürecindeki konumları ise mevzuatta detaylı olarak düzenlenmemektedir.

Meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelere ve düzenledikleri tasdik raporlarına ilişkin VUK mükerrer m. 227 çerçevesinde vergi yükümlüleriyle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlulukları bulunmaktadır.

İnceleme Yönetmeliği m. 11/f.1/b.f’ye göre yükümlüyü temsile yetkili kişiler incelemeye başlama tutanağını imzalayabilmektedirler. VUK m. 94’e göre tebliğ

¹¹⁸⁸ Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK m. 135’te sayıldığı üzere; Vergi Müfettişleri ve Yardımcıları, Vergi Dairesi Başkanları, Defterdarlar, Vergi Dairesi Müdürleri ve Yardımcıları ile GİB merkez ve taşra teşkilatında Müdür kadrolarında görev yapanlardan oluşmakta; ancak Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları haricindeki yetkililer idari görevlerinin yoğunluğu nedeniyle yetkilerini çok fazla kullanmamaktadırlar (Tekin, Çelikkaya, s. 186).

Vergi incelemesine yetkililer, çalışmamızın bu bölümünde “2. Vergi İncelemesinde İdari Yapı” başlığının altındaki “2.2. Vergi Müfettişleri ve İncelemeye Yetkili Diğer Elemanlar” alt başlığında detaylı olarak açıklandığından bu kısımda bahsedilmeyecektir.

¹¹⁸⁹ “İncelemeye tabi olanlar:

Madde 137 – 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.”

¹¹⁹⁰ Soydan, s. 481.

¹¹⁹¹ Dar mükellefiyetin söz konusu olması halinde dar mükellefin varsa ülkede bulunan daimi temsilcisi, yoksa dar mükellefe kazanç veya iradı sağlayanlar; tüzel kişiliği haiz olanlarda tutanağın düzenlendiği tarih itibarıyla temsile yetkili kanuni temsilciler; tüzel kişiliği haiz olmayanlarda tüzel kişiliği idare edenler; ölüm halinde kanuni mirasçılardan herhangi birisi bu kapsamda ele alınmaktadır (Can, Şengöz, Aydın, s. 508).

“umumi vekil”lere yapılabilmektedir. Ayrıca VUK Ek m.1 uyarınca meslek mensupları görüş açıklamak üzere uzlaşma toplantılarına katılabilmektedir.

Kanuni temsilcilerin dışında kalan ve noter nezdinde özel yetkili kılınabilen bu vekillerin uygulamadaki rolleri ise bahsi geçen düzenlemelerin çok daha ötesindedir.

Her ne kadar vergi mevzuatında iradi temsile ilişkin bir düzenlemeye dayanıyor olmasa da yasaklayıcı bir hüküm olmamasından hareketle uygulamada iradi temsilciler, yukarıdaki belirtilen düzenlemelerin yanı sıra, “hata düzeltme yoluna başvurma”, “iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma”, “beyanname ve eklerini verme” gibi eylemlerde bulunabilmekte¹¹⁹²; vergi incelemeleri de çoğunlukla iradi temsilci konumundaki meslek mensuplarının destek ve yardımlarıyla yürütülmektedir¹¹⁹³.

Vergi inceleme sürecinde temsilcilerin bulunması, yükümlülerin temsili bulundurma hakları¹¹⁹⁴ bağlamında da önem arz etmektedir.

5.3.2. İncelemeye Başlanması İçin Getirilen Azami Süre

İşe başlama ile incelemeye başlama kavramları arasındaki farktan daha önce bahsetmiştik. Vergi incelemesi ile görevlendirilen inceleme elemanı; inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlamak durumundadır. İncelemeye başlaması için gereken azami süre ise ayrıca düzenlenmiştir.

İnceleme Yönetmeliği’nin 9. maddesinin 1. fıkrasına göre göre; inceleme yetkilisi, kendisine inceleme görevinin verilmesinden itibaren “*en geç otuz gün içinde*” incelemeye başlamak durumundadır. Literatürde bu süre “incelemeye başlama süresi”¹¹⁹⁵ olarak da adlandırılmaktadır. Hüküm uyarınca inceleme yetkilisinin otuz gün içinde incelemeye başlayamaması halinde bu durumu gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunduğu birime bildirmesi gerekmektedir. İlgili birim bu bildirimi

¹¹⁹² Erdem, a.g.e., s. 338.

¹¹⁹³ Soydan, s. 483. Soydan’a göre meslek mensuplarının uygulamada böylesi bir ağırlığa sahip olmalarına rağmen kendilerine mevzuatta “vergi işlerinde önemli işlev gören uzman kişiler” olarak yeterince inisiyatif verilmemektedir. Vergi incelemesi ve vergilendirme süreçlerine dair hukuki düzenlemelerde meslek mensuplarının statülerinin, soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde avukatların sahip oldukları statüye benzer şekilde, daha görünür ve işlevsel konuma oturtulması gerekmektedir (Soydan, s. 483, 484.)

¹¹⁹⁴ Temsilci bulundurma hakkı çalışmamızın bu bölümünde “3.2.3.1.7. İnceleme Sırasında Temsilci Bulundurma Hakkı” başlığı altında incelenmiştir.

¹¹⁹⁵ Can, Şengöz, Aydın, s. 507.

değerlendirdikten sonra yetkilinin incelemeye başlayamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde azami “on beş gün” ilave süre verebilmekte ya da başka bir inceleme elemanını görevlendirebilmektedir.

5.3.3. İncelemenin Başladığı Tarihin Tespiti ve İncelemeye Başlama Tutanağı

İncelemenin başladığı tarihin tespiti nezdinde inceleme yapılan vergi ödevlilerinin sorumlulukları ile sahip oldukları hak ve imkanlardan yararlanıp yararlanamayacakları üzerinde büyük öneme sahiptir.

İncelemenin başlamasıyla birlikte¹¹⁹⁶ nezdinde inceleme başlatılan vergi ödevlisi “idari usûl süreci”ne katılarak bir statü kazanmaktadır. Eğer incelemeye alınan Sermaye Piyasası ve Borsa Mevzuatı’na tabi bir halka açık anonim şirket ise şirketin kamuyu aydınlatma yükümlülüğü kapsamında “Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)”na vergi incelemesine alındığını bildirmesi gerekmektedir. İncelemenin başlamasıyla nezdinde inceleme yapılanın inceleme konusu döneme ve konuya dair pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma imkanı kalmamakta (VUK m. 371/f.1/b.2); yükümlüler incelemenin başlamasıyla birlikte artık izaha davet edilmemekte (VUK m. 370/f.1); kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş vergi beyannameleri de artık pişmanlık ve ıslah kapsamında sunulamayacağı için vergi ziyai cezasının kesilmemesi söz konusu olmamakta; ayrıca bu durum re’sen tarh ve takdir gerekçesi oluşturmakta; izaha davet müessesesi işletilemeyeceği için izahta bulunulmasının ardından 15 gün içinde yükümlülüklerin yerine getirilmesi halinde vergi ziyai cezasının %20 oranında kesilmesi imkanından yararlanılamamaktadır. İncelemenin başlamasıyla birlikte vergi ödevlileri VUK m. 344/f.3¹¹⁹⁷’te düzenlenmiş bulunan kanuni süresi geçtikten sonra beyanname verilmesi halinde cezanın %50 oranında kesilmesinden de yararlanma imkanlarını kaybetmektedir. Vergi yükümlülerinin VUK m. 413’e dayanarak tereddüt ettikleri hususlar hakkında yazı ile izahat (özelge) isteme hakları bulunmakla birlikte; incelemeye konu işlem ve talepler bu hakkın kapsamı dışında bulunduğu için¹¹⁹⁸ incelemenin başlamasıyla

¹¹⁹⁶ Bu kısımda özetlenen kimi etki ve sonuçların ayrıntıları için bkz. Soydan, s. 500-512.

¹¹⁹⁷ “Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”

¹¹⁹⁸ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın çıkardığı “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik” (R.G.: 28.08.2010-27686) m.8/f.2/(c)’ye göre “Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle

birlikte inceleme konusuyla ilintili özelge talebinde bulunulamayacak; cevap alınsa dahi bu cevap özelge niteliğinde olmayacağı için özelgenin sağladığı imkanlardan (VUK m. 369 hükmü gereği yanılma halinde vergi cezası kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması) yararlanılamayacaktır. Bunların yanı sıra belirli aralıklarla çıkartılan mali af kanunlarından ve bu kanunlarda genellikle yer alan matrah artırım müessesesinden vergi yükümlülerinin yararlanabilmeleri açısından da vergi incelemesinin başlayıp başlamadığının, başladıysa ne zaman başladığının tespiti önem arz edilmektedir. İncelemenin başlaması ayrıca VUK Ek m. 11 ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m. 9¹¹⁹⁹ özelinde yükümlü açısından tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını doğurmaktadır. Son olarak yükümlünün incelemenin süresinde bitirilmesini isteme hakkını kullanabilmesi açısından incelemenin tamamlanma süresine riayet edilip edilmediğinin tespiti ile bir vergi suçu mevzu bahis ise İHAS kapsamında adil yargılanma hakkının korumasından faydalanabilmek için “suçla itham”ın ne zaman gerçekleştiğinin tespiti bakımından da incelemenin hangi tarihte başladığının belirlenebilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nda ve İnceleme Yönetmeliği’nde bulunan mevcut düzenlemeler, incelemenin başladığı tarihin son derece önemli olan tespitini kafa karışıklığına mahal vermeyecek şekilde mümkün kılmaktadır. Ancak 7338 sayılı Kanun’la gerçekleştirilen ve 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen VUK m. 140 değişiklikleri ve henüz bu değişikliklere adapte olamamış Yönetmelik hükümleri çerçevesinde, değişiklikler yürürlüğe girdikten sonra incelemenin başladığı tarihin nasıl tespit edileceği belli değildir. Zira, 01.07.2022 tarihinde iş yerinde inceleme esasına dayanan mevcut sistemde vergi incelemesine başlanıldığı hususunu içeren incelemeye başlama tutanağının nezdinde inceleme yapılana verileceğine ilişkin düzenleme yürürlükten kalkacak; incelemeye başlanıldığı hususunun ve incelemenin konusunun bir yazıyla incelemeye tabi olana bildirileceğine ilişkin düzenleme yürürlüğe girecektir.

ilgili izahat talepleri” özelge kapsamında değerlendirilmemektedir.

¹¹⁹⁹ “Uzlaşma talep süresi

Madde 9 – (1) Nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

(2) 11 inci maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.

(3) İncelemenin 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 Yönetmeliği'nin 9. maddesi “incelemeye başlama” aşamasını ayrıntılı bir şekilde düzenlemektedir. Maddenin 2. fıkrasına göre incelemeye, “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanmakta; tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılarak teslim edilmekte, bir örneği inceleme yetkilisinin bağlı olduğu birime, diğer bir örneği ise yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmektedir.

Tutanağın bir örneğinin yükümlüye teslimi; yükümlünün sahip olduğu hakların ve sorumlulukların farkında olabilmesi için önem taşımaktadır. Tutanağın diğer bir örneğinin inceleme yetkilisinin bağlı olduğu birime gönderilmesi idarenin kendi içinde kontrol ve takip mekanizması kapsamında incelemenin tamamlanma süresine riayet edilip edilmediğinin takibini ve gerekli önlemlerin alınmasını¹²⁰⁰ sağlamaktadır. Üçüncü örneğin yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmesi ise hakkında vergi incelemesi başlanmış bir yükümlü pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanamayacağı için, vergi dairesini bu husustan haberdar etme amacını gütmektedir.

İnceleme Yönetmeliği'nin 9. maddesinin 3. fıkrasında açıkça belirtildiği üzere “İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir.” Mükellefin imzasının bulunmaması durumunda ise incelemeye başlama tutanağının “vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih” esas alınmakta ve tutanağın bir örneği vergi dairesi tarafından yükümlünün bilinen adresine gönderilmektedir.

Söz konusu düzenlemenin açıklığına paralel olarak Danıştay da kararlarında “bir başka servise mükellefle ilgili bilgi sorulması”nın¹²⁰¹ yahut “işyerinde yoklama tutanağıyla bazı hususların saptanmış olması”nın¹²⁰² yükümlü nezdinde vergi incelemesine başlandığı anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir.

¹²⁰⁰ Erdem, a.g.e., s. 94.

¹²⁰¹ “...ilgili servisin vergi incelemesi yapılması için bir diğer servise, davacının işçi çalıştırıp çalıştırmadığının, çalıştırıyorsa kaç işçi çalıştırdığının ve muhtasar beyanname verip vermediğinin tespiti amacıyla yazdığı yazının mükellef nezdinde vergi incelemesine başlama olarak kabulüne olanak bulunmadığı, ...” T.C. Danıştay 3. D., T. 10.12.1986, E. 1986/768, K. 1986/2537.

¹²⁰² “Olayda yukarıda açıklanan maddelerde belirtilen şekilde başlanmış bir vergi incelemesinin bulunmadığı, sadece genel yoklama mahiyetinde, işletmeyle ilgili bazı hususları kapsayan ve yoklama memurunca düzenlenmiş bir yoklama fişinin mevcut olduğu ve vergi dairesince, bu fişin düzenlenmiş olmasının pişmanlıktan yararlanmaya engel olduğu görüşüyle yükümlü kurumun pişmanlık talebinin kabul edilmediği anlaşılmaktadır.

Oysa, yoklama memurlarının inceleme yetkilerinin bulunmaması ve bu sebeple düzenledikleri yoklama fişlerinin inceleme ye başlandığını gösteren bir belge niteliğini taşınamaması yönünden yükümlü kurumun pişmanlık talebinin kabulüne mani olacak yasal bir engel bulunmamaktadır.” T.C. Danıştay 1. D., T. 31.03.1986, E. 1984/3090, K. 1986/1337.

Düzenlemeler belirtilen şekilde olmakla birlikte uygulamada incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarih ile vergi ödevlisinin incelemeye alındığını öğrendiği tarih farklılaşabilmektedir. Yükümlüler yazıyla ya da telefonla inceleme elemanının çalıştığı büroya davet edilebilmekte; hatta vergi ödevlisi ile ilk temas defter ve belgeleri ibraz etme yazısı ile kurulabilmektedir. Keza, inceleme yeri kural olarak (01.07.2022 tarihine kadar) iş yeridir; ancak incelemeye başlama tutanağının nerede düzenleneceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır. Açık düzenlemeler ve içtihat uyarınca incelemeye başlama tutanağı düzenlenip imzalanana kadar incelemenin başlamış sayılmayacağı; dolayısıyla yükümlülerin pişmanlık müessesesinden faydalanabileceği özellikle vurgulanmalıdır. İdare açısından ise yükümlü ile ilk temasın yükümlünün iş yerinde kurulması ve incelemeye başlama tutanağının ilk görüşmede düzenlenerek imzalanması, vergi incelemesinden beklenen amaca daha iyi hizmet etmektedir¹²⁰³. En nihayetinde bir vergi incelemesinin başlamış olduğunun hukuken vergi idaresi tarafından kanıtlanması gerekmekte olup bu husustaki en güçlü delili incelemeye başlama tutanağı oluşturmaktadır¹²⁰⁴.

Nezinde inceleme yapılacak kişiyle temas kurulmadan önce incelemenin yapılacağı yerin tespiti (VUK m. 139) önemlidir. İncelemeye başlama tutanağı düzenlenmeden önce ayrıca inceleme yetkililerinin VUK m. 136 çerçevesinde inceleme yapılana hüviyetlerini ibraz etmeleri gerekmektedir. Ardından ise VUK m. 140/f.1/b.1 gereği incelemeye tabi olana incelemenin mevzuu açık şekilde izah edilmelidir¹²⁰⁵. Söz konusu bilgilendirme bir yandan yükümlülere hukuki koruma sağlamakta, diğer yandan ise karşılaşılabilecekleri sorulara ve açıklama isteklerine karşı hazırlıklı olmalarına hizmet etmektedir¹²⁰⁶.

İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ve bu tutanağın içeriğinde mevzuatta belirlenen unsurların yer alması, incelemeye başlama bağlamında önemli bir şekil şartıdır.

¹²⁰³ Soydan, s. 477, 478.

¹²⁰⁴ Şeker, s. 145.

¹²⁰⁵ Söz konusu bentte “işe başlamadan evvel” ibaresi yer almaktadır. Burada kastedilen “işe başlama” kavramı, hazırlık aşamasında anlattığımız işe başlama kavramından farklı olup kanaatimizce “incelemeye koyulma, fiili olarak başlama” manasındadır.

01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecek düzenleme uyarınca bahsettiğimiz VUK m. 140/f.1/b.1 düzenlemesi değişikliğe uğrayacaktır. Yeni düzenleme uyarınca vergi incelemesi yapanlar, incelemeye tabi olana vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirecekler; ayrıca, yazının bir örneğini bağlı oldukları birime ve ilgili vergi dairesine göndereceklerdir.

¹²⁰⁶ Erdem, a.g.e., s. 93.

İnceleme Yönetmeliği'nin 11. maddesine göre bu tutanakta asgari olarak; *“nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu”na, “incelemenin türü (tam/sınırlı inceleme)”ne, “incelemeye alınma gerekçesi”ne, “incelemenin konusu”na, “inceleme dönemi”ne, “inceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati”ne, “tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası”na ve “mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi”ye yer verilmelidir.*

Vergi incelemesi ile tek bir yetkilinin değil de bir ekibin görevlendirilmesi halinde işlerin düzenlenmesi, koordinasyonu ve yürütülmesi koordinatörün (eski adıyla ekip kıdemlisinin) üzerindedir. İncelemeye başlama tutanağı dahil bütün tutanaklarda ekip üyelerinden birinin imzası yeterlidir¹²⁰⁷. Yükümlü ile yapılacak ilk görüşmede ekibin tanıtılması, yükümlünün kim ya da kimlerle muhatap olacağı hususunda bilgilendirilmesi, ekipte değişiklik olduğunda bu durumun yükümlüye bildirilmesi ayrıca önem arz eden hususlardandır¹²⁰⁸.

İncelemeye başlama tutanağının düzenlendiği kanun hükmünün (VUK m.140/f.1/b.2) 01.07.2022 tarihinde yürürlükten kalkacak olması karşısında yukarıda bahsettiğimiz İnceleme Yönetmeliği'nin ilgili maddelerinin değiştirilmesi ve incelemeye başlanan tarihin tespitine ilişkin düzenleme eklenmesi gerekmektedir.

Yürürlüğe girecek kanun metni, incelemeye başlanıldığı hususunun yazıyla nezdinde inceleme yapılana bildirilmesini öngörmekte ancak incelemeye ne zaman başlanıldığını düzenlememektedir. İncelemeye başlanılan tarihin belirlenmesinde; inceleme yetkilisi tarafından yazının hazırlandığı tarihin mi, nezdinde inceleme yapılana gönderilen tarihin mi, nezdinde inceleme yapılanın yazıyı tebliğ aldığı tarihin mi yoksa yazının diğer örneğinin vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihin mi esas alınacağı belli değildir.

Vergi yükümlülerinin sahip olduğu hakların ve sorumlulukların farkında olabilmeleri açısından *kanaatimizce* incelemenin başladığı tarih olarak nezdinde inceleme yapılanın yazıyı tebliğ aldığı tarihten öncesine denk düşen bir tarihin esas alınmaması gerekmektedir.

¹²⁰⁷ Soydan, s. 480.

¹²⁰⁸ Erdem, a.g.e., s. 95.

5.3.4. İnceleme Yeri

İncelemenin yapılması gereken yere ilişkin düzenleme VUK m. 139'da¹²⁰⁹ ve İnceleme Yönetmeliği m. 13'te yer almaktadır. Daha önce de bahsettiğimiz üzere VUK m. 139, 7338 sayılı Kanun ile değiştirilmiş olup bu değişiklik 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecektir. Mevcut halde VUK m. 139/f.1'de incelemenin iş yerinde yapılması genel kural olarak benimsenmiş; f.2'de incelemenin iş yerinde yapılmasını imkansız hale getirecek zaruri sebepler ("*İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi*") veya nezdinde inceleme yapılanın incelemenin dairede yapılmasına yönelik istemi, genel kuralın istisnaları olarak düzenlenmiştir.

Zaruri nedenler sayılırken yer verilen "gibi" edatından bahsi geçen nedenlerin sınırlı sayıda olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak vergi inceleme elemanı tarafından gerekçe olarak gösterilen başka bir nedenin de belirtilen sebepler gibi incelemenin iş yerinde yapılmasını imkansız hale getirebilecek nitelikte olması gerekmekte; bu nitelikte olup olmadığı ise yargı organları tarafından değerlendirilmektedir¹²¹⁰. İşyerinin inceleme yapılmasına müsait olup olmadığı hususu ise her iş yerinin kendi koşullarına göre belirlenecektir. Fazla gürültülü, tozlu ve kirli iş yerleri ile özel giysi ve maske ile girilmesi gereken iş yerleri bu doğrultuda değerlendirilebilir¹²¹¹.

İşyeri tabirinden anlaşılması gereken yerler VUK m. 156'da¹²¹² yer almakla birlikte, inceleme elemanının faaliyetini özellikle işin fiilen yapıldığı yerde sürdürmesinin¹²¹³, vergiyi doğuran olayla ilişkinin araştırılması bakımından daha

¹²⁰⁹ "*İncelemenin yapılacağı yer:*

Madde 139 – *Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.*

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir."

¹²¹⁰ Şeker, s. 162 (Şeker, bu hallere örnek olarak görev yapılan yöreye özel yahut genel asayişle ilgili nedenleri ve grevi göstermektedir.).

¹²¹¹ Turgut Candan, a.g.e., s. 165 (Candan, "iş yerinin inceleme yapılmasına müsait olmaması" sebebi ile "ölüm ve işin terk edilmesi gibi zaruri sebepler"i ayrı ele almakta; su baskını, deprem ve yangın gibi halleri de zaruri sebeplere örnek olarak göstermektedir.).

¹²¹² "*İş yeri:*

Madde 156 – *Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."*

¹²¹³ Çavuş, s. 196.

doğru olduğu kabul edilmektedir.

İncelemenin iş yerinde yapılması esasının getirilmesinin belli başlı nedenleri bulunmaktadır. Öncelikle incelemenin doğası ve araştırıcı işlevi, sadece defter ve belgelerin değil, vergiyi doğuran olayın bağlı olduğu bütün unsurların gözden geçirilmesiyle anlam kazanmaktadır. İş yerinin faaliyet alanı, çalışma sistemleri, üretim kapasitesi gibi unsurların yakından görülmesi ve mevcut potansiyelinin kavranması, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması bakımından oldukça yol göstericidir. İkinci olarak vergi ödevlisinin idareye çağrılarak defter ve belgelerini ibraz etmesinin istenmesi, ödevliyi iş yerinden koparmakta ve ödevliye ek bir külfet gerekmektedir. Dolayısıyla bu esas aynı zamanda “mükellefe saygı ilkesinin bir gereği” olarak vergi ödevlisine tanınmış bir hak niteliğindedir¹²¹⁴. Danıştay’ın da bu gerekçeyle, idarenin bu kurala aykırı hareket ettiği durumlara ilişkin olarak verdiği ve incelemenin dairede yapılmasını gerektiren hallerin varlığı kanıtlanmadan ve iş yerine gidilerek incelemeye başlanılmadan ibrazı istenen defter ve belgelerin yükümlü tarafından ibraz edilmemesinin re’sen takdir nedeni olarak kabul edilemeyeceğine¹²¹⁵ yahut yasada belirlenen zorunlu nedenlerle incelemenin dairede yapılması gereği yükümlüye yazılı olarak bildirilmeden ve yükümlü daireye davet edilmeden tutulan tutanak tarihinde incelemeye başlandığının kabul

¹²¹⁴ Erdem, a.g.e., s. 96.

¹²¹⁵ “Vergi Usul Kanunu’nun 139. maddesi gereğine uyulmadan doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle re’sen takdir sebebinin varlığından söz edilmesi mümkün değildir. Defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazı istendiğinden, inceleme elemanının önce yükümlünün işyerine gitmesi ve incelemeye başlamayla ilgili diğer gerekleri yerine getirmesi gerekirken, bu hususların yerine getirilmediği dosya içeriğinden anlaşılmaktadır.” T.C. Danıştay 4. D., T. 13.10.1992, E. 1991/773, K. 1992/4334.

“Olayda davacının iş yerinin müsait olmadığı, ölüm veya işin terki gibi zorunlu sebeplerin varlığı söz konusu olmadığına ve davacının da incelemenin dairede yapılması yönünde bir talebi bulunmadığına göre, defter ve belgelerin şirket ortağına yapılan tebligata karşın ibraz edilmemiş olması durumunu re’sen tarh nedeni olarak kabul etmeye imkan olmayıp, başkaca bir re’sen tarh nedeninin varlığı da tespit edilmediğinden, cezalı tarhiyatın mahkemece terkin edilmesi sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür.” T.C. Danıştay 4. D., T. 21.06.1993, E. 1991/3464, K. 1993/3090.

Aynı yönde fakat ayrışık oy bulunan karar için bkz. T.C. Danıştay 3. D., T. 15.12.1989, E. 1989/1119, K. 1989/2831. (Bu kararın ayrışık oyunda “...Bu şekil noksanlığı en azından bu incelemenin sonucunda tesis edilen dava konusu tarh işlerini iptale mahkum edecek ölçü ve ağırlıkta bir Kanuna aykırılık teşkil edemez. Aksi halde gerçek gelirin vergilendirilmesi yolundaki temel esasın, vergilendirme olayının başlangıç aşamasında yer alan ve vergilendirme tasarrufunu iptale mahkum edecek ölçüde bir sakatlık olarak kabulü mümkün olmayan bir şekil noksanına feda etmek sonucu ortaya çıkar ki buna hukuken cevaz yoktur.” şeklinde bir karşı görüş yer almaktadır.)

“Defter ve belgelerin incelenmek üzere istenmesi halinde ise Vergi Usul Kanununun 139 uncu maddesi hükmü uyarınca inceleme elemanının işyerine gitmesi ve incelenmeye başlama ile ilgili diğer gerekleri yerine getirmesi icap eder. Dosya içeriğinden bu gereklerin yerine getirilmesine yönelik bir davranışta bulunulmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi şartı gerçekleşmeyen olayda, re’sen takdir nedeninin bulunduğu kabul edilerek davanın reddine karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır.” T.C. Danıştay 4. D., T. 10.02.1998, E. 1997/689, K. 1998/443.

edilemeyeceğine¹²¹⁶ ilişkin kararları bulunmaktadır.

Ancak bu yönde bir içtihat birliği bulunmamakta olup incelemenin iş yerinde yapılmamış olmasının tek başına incelemeyi sakatlayacak bir neden teşkil etmediği yönünde de çeşitli Danıştay kararları¹²¹⁷ bulunmaktadır. Danıştay'ın farklı yönde tesis ettiği bu kararlarda, dava konusu inceleme özelliklerinde sadece defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemenin yeterli olup olmadığı hususunun temel kıstas olarak ele alındığı anlaşılmaktadır. Ancak incelemenin araştırıcı işlevinin bir bütün olduğu düşünüldüğünde bu ayrımın yapılabilmesi her zaman mümkün ya da isabetli değildir. Ayrıca VUK m. 139/f.1 sadece incelemenin selametini değil aynı zamanda bir yükümlü hakkını¹²¹⁸ gözetmektedir. İncelemenin iş yerinde yapılmasını imkansız hale getirecek bir zaruri neden veya vergi ödevlisinin rızası olmaksızın, defter ve belge üzerinde yapılacak incelemenin yeterli olacağından bahisle incelemelerin dairede yapılmasına cevaz verilmesi halinde; kanunda vergi ödevlilerin lehine kural olarak getirilmiş bir düzenlemenin uygulamada istisnaya dönüşme riski mevcuttur.

Doktrinde de bu konu tartışmalıdır. Düzenlemenin getirildiği zamana kıyasla günümüzde yükümlü faaliyetlerinin daha karmaşık olması, inceleme elemanı başına düşen iş sayısının fazlalığı, inceleme elemanlarının aynı anda birden fazla inceleme yürütmek durumunda olmaları, dairede fazla mesai yapabilmelerine karşın yerinde

¹²¹⁶ “Dosyada bulunan ve yükümlünün imzadan imtina ettiği şerhini taşıyan 6.8.1982 günlü tutanağın dairede yapılan inceleme sonuçlarını içeren bir belge olduğu açık olup, incelemenin işyerinde yapılmama nedenlerini belirleyen hiçbir belgeye dosya içeriğinde rastlanmadığı gibi, dairede inceleme yapılacağını ilgiliye bildiren bir çağrı yazısının da bizzat kendisine tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır,...” Bu durumda Vergi Usul Kanununda öngörülen usullere uygun olarak başlanılmış bir vergi incelemesinin varlığını kabule olanak bulunmadığından incelemeye başlanmadan önce verilen ek beyannamede bildirilen matrah üzerinden hesaplanan vergiye ilişkin olarak kesilen kaçakçılık cezasını onayan Vergi Mahkemesi kararında yasaya uyarlık görülmemiştir.” T.C. Danıştay 4. D., T. 18.06.1986, E. 1985/1552, K. 1986/2309.

¹²¹⁷ “Olayda, inceleme katma değer vergisi iadelerine ilişkin olup yalnızca defter ve belgeler üzerinde yapılacağından incelemenin işyerinde yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Kaldı ki, yükümlü şirket gayriaktif durumda olup incelemenin işyerinde yapılmasına fiziken olanak bulunmadığı da açıktır. Bu durumda, mahkemece yükümlünün defter ve belgeleri istenilerek gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle bir sonuca ulaşılması gerekirken, salt incelemenin işyerinde yapılmaması nedenine dayalı olarak cezalı tarhiyatın terkin edilmesinde isabet görülmemiştir.” T.C. Danıştay 11. D., T. 16.09.1997, E. 1996/4490, K. 1997/2781.

“Olayda uyumsuzluk, yükümlü şirketin 1995 yılının Nisan-Aralık aylarında müşterilerine verdiği muhasebecilik hizmeti karşılığında fatura düzenlemediği veya eksik düzenlediği konusunda yapılan inceleme sonucunda eksik beyan edildiği saptanan katma değer vergisi nedeniyle uygulanan tarhiyata ilişkin olup, defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemeyle saptanabilen bu husus, incelemenin işyerinde yapılmasını zorunlu kılmadığı gibi yükümlünün, incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda vergi denetmenine yönelik herhangi bir isteminin de bulunmaması karşısında mahkemece, işin esasına girilmeden cezalı tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamıştır.” T.C. Danıştay VDDGK, T. 26.10.2001, E. 2001/242, K. 2001/388.

¹²¹⁸ 7338 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen VUK m. 139 değişikliğinin yükümlü hakkına etkisi çalışmamızın bu bölümünde yer alan “3.2.2.2.1. İncelemenin İş Yerinde veya Dairede Yapılmasını Tercih Etme Hakkı” başlığı altında değerlendirilmiştir.

incelemede çalışma saatleri haricinde inceleme yapabilmeleri için yükümlünün muvafakatinin gerekmesi, iş yerinde yapılan incelemenin yükümlünün müşterileri nezdinde kötü bir intiba oluşturacağı gibi incelemenin iş yerinde yapılmasını zorlaştıracı faktörlerin bulunduğu; bu nedenle inceleme elemanının incelemeyi dairede yapmakla birlikte iş yerine giderek yeterli gözlem ve tespit yapması halinde incelemenin iş yerinde yapıldığının kabul edilebileceği; iş yerine hiç gidilmese bile bu durum yüzünden tarhiyatın tümünden terkin edilmemesi gerektiği¹²¹⁹ yönünde görüş bulunmaktadır.

Diğer bir görüşe göre ise inceleme iş yerinde yapılıyor olsa bile inceleme elemanının defter ve belgelerden kopyalar çıkarma suretiyle iş yeri dışında faaliyet göstermesi mümkündür ve incelemenin iş yerinde yapılmasına karar verilmesi halinde defter ve belgelerin daireye getirtilerek yükümlünün nüfuz alanının dışına çıkarılması sakınca doğuracaktır¹²²⁰. Ayrıca yükümlüleri arasında organik bağlantının bulunmadığı birden fazla incelemenin aynı anda yürütülmesi inceleme sağlığını zaten olumsuz etkileyecek bir durumdur ve iş yerinde incelemenin de yükümlü hakkında yanlış bir intibaya yol açmaması gerekmekte; aksine vergi idaresinin etkin şekilde çalıştığını göstermesi bakımından idareye güveni kuvvetlendirmekte ve diğer yükümlüler için caydırıcılık sağlamaktadır¹²²¹.

Netice itibarıyla inceleme elemanınca yükümlünün iş yerine gidilerek incelemeye başlama ile ilgili gerekler yerine getirilmeksizin ve iş yerinin inceleme yapılmasına müsait olup olmadığı tespit edilmeksizin ya da yükümlünün incelemenin dairede yapılmasına yönelik isteği tutanağa geçirilmeksizin incelemenin dairede yapılmasına karar verilmesi, doğrudan doğruya defter ve belgelerin ibrazının istenmesi ve bunların ibraz edilmemesinden hareketle re'sen cezalı tarhiyat yoluna gidilmesi hukuka ve yasaya uygun değildir; yükümlüden iş yerinin müsait olup olmadığını bildirmesinin istenmesine ilişkin de VUK'da bir düzenleme bulunmamaktadır¹²²². İnceleme dairede yapılacak ise de bunun nedeni açık ve net

¹²¹⁹ Şeker, s. 167. (Şeker'e göre işletmenin büyüklüğü uyarınca işletmeye yeteri kadar gidip gözlem ve tespit yapılmış, tutanağa bağlanmıyorsa artık inceleme dairede değil iş yerinde yürütülmüş sayılmalıdır. Bunlar yapılmamışsa bile tarhiyat tümünden terkin edilmemelidir. Defter ve belgelerden bulunabilen matrah farkı ile defter ve belgeler dışında serbest delil ilkelerine göre bulunan matrah farkı onaylanmalı; sadece işletmede yapılması gereken gözlem ve tespitlerin yapılmamasından kaynaklanan matrah farkına dayalı tarhiyat kısmının terkinine karar verilmelidir.)

¹²²⁰ Soydan, s. 488, 491.

¹²²¹ Başaran Yavaşlar, "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi", s. 417.

¹²²² Çavuş, s. 201, 202.

şekilde ortaya konulmalıdır¹²²³.

Kanun koyucu incelemenin iş yerinde yapılması kuralının istisnalarını belirlerken nezdinde inceleme yapılanın rızası hariç, incelemenin iş yerinde yapılmasının “zor” değil “imkansız” olmasını aramıştır. Dolayısıyla *kanaatimizce* bu hususta kanunda katı bir kural olmadığından ve incelemenin dairede yapılmasına esneklik tanındığından¹²²⁴ bahsetmek mümkün değildir. Her ne kadar zaruri sebepler sınırlı sayıda değilse de “iş yerinin müsait olmaması” kapsamında ele alınacak yoruma açık nitelikteki bir sebebin, incelemenin yerinde yapılmasını “imkansız” hale getirecek ağırlıkta olması gerekmektedir. Ancak bu ağırlıkta olan bir sebep, vergi ödevlisinin bu yönde bir isteği olmamasına rağmen incelemenin dairede yapılmasını haklı kılacaktır. Kuşkusuz sebebin bu ağırlıkta olduğunu ispat yükü de idareye aittir.

Danıştay içtihadının¹²²⁵ aksine, incelemenin iş yerinde yapılmadığı gerekçesiyle dava açan bir vergi ödevlisinin incelemenin iş yerinde yapılması yönünde bir istemde bulunduğunu ispat etmesinin gerekmediği *düşüncesindeyiz*. Kural zaten incelemenin iş yerinde yapılması olduğu için istisnanın gerçekleştiğini (zaruri sebepleri ya da ödevlinin incelemenin dairede yapılması yönündeki istemini ortaya koyarak) ispat yükü, incelemeyi dairede gerçekleştiren idarenin üzerinde olmalıdır. Nitekim VUK m. 139/f.3’te yer alan “*bu takdirde*” ifadesinden¹²²⁶ anlaşılan, yazılı olarak incelemeye tabi olandan defter ve vesikalarını daireye getirmesinin “*2. fıkrada belirtilen şartlardan birinin gerçekleşmesi halinde*” isteneceğidir.

Teknolojik gelişmelerin, büyük hacimli iş modellerinin ve idarenin artan iş yükünün şekillendirdiği günümüz koşullarına mevcut düzenlemelerin ne derece uygun olduğu; günümüz koşulları doğrultusunda incelemenin iş yerinde yapılması

¹²²³ Tekin, Çelikkaya, s. 191

¹²²⁴ Aksi yönde görüş için bkz. Soydan, s. 491.

¹²²⁵ “..., yükümlünün, incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda vergi denetmenine yönelik herhangi bir isteminin de bulunmaması karşısında,...” T.C. Danıştay VDDGK, T. 26.10.2001, E. 2001/242, K. 2001/388.;

“İncelenmek üzere istenen defter ve belgelerin 256 ıncı maddeye göre ibrazı zorunlu olduğu halde belirtilen sürede ibraz edilmemesi ve yükümlünün incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemi bulunmaması karşısında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle olayda resen takdir sebebi bulunmaktadır.” T.C. Danıştay VDDGK, T. 27.10.2000, E. 2000/162, K. 2000/348.

Bu husustaki görüşlerimiz için ayrıca çalışmamızın bu bölümünde yer alan “3.2.2.2.1. *İncelemenin İşyerinde Yapılmasını veya Dairede Yapılmasını Tercih Etme Hakkı*” başlığına göz atılabilir.

¹²²⁶ Söz konusu ifade de 7338 sayılı Kanun değişikliği ile 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde kaldırılmıştır.

kuralının yumuşatılmasına ihtiyaç bulunup bulunmadığı ayrı bir tartışma konusudur. Ancak konu mevcut ve açık hukuki düzenlemeler ışığında ele alındığında hukuka aykırılığın önüne geçilmesi bakımından; incelemenin iş yerinde yapılmasını imkansız hale getiren bir durumun tespiti yapılmaksızın yahut vergi ödevlisinin incelemenin dairede yapılması yönünde isteği tutanağa geçirilmeksizin incelemenin dairede yapılamayacağı ve vergi ödevlisinden hakkında inceleme başlatıldığı gerekçesiyle defter ve belge ibrazının istenemeyeceği *kanaatindeyiz*.

7338 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girdiğinde inceleme yerine ilişkin temel kural incelemenin dairede gerçekleştirilmesi olacaktır. Yeni düzenlemede “*zaruri sebepler*”in yer aldığı 2. fıkra yürürlükten kalkacaktır. Maddeye eklenen fıkralar uyarınca; incelemenin dairede yapılıyor olması nezdinde inceleme yapılanın iş yerinde çalışmalarda bulunulmasını ve tespitlerde bulunulmasını engellemeyecektir. Ayrıca vergi ödevlisinin talep etmesi ve iş yerinin müsait olması durumunda vergi incelemesinin iş yerinde yapılabilmesi de mümkündür. Düzenlemede yer alan “*yapılabilir*” sözcüğünden, vergi ödevlisinin talebini kabul edip etmemenin inceleme yetkilisinin takdirine bırakıldığı anlaşılmaktadır.

5.3.5. Defter ve Belge İbrazi

İncelemenin yapılacağı yerin tespitinin ardından defter ve belgelerin ibrazı gündeme gelmektedir. VUK m.139/f.3’e göre incelemenin dairede yapılma koşulları gerçekleştiğinde, nezdinde inceleme yapılandan yazılı olarak defter ve belgelerini daireye getirmesi istenecektir. 7338 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girdiğinde ise vergi incelemeleri esas olarak dairede yapılacağı için her halde defter ve vesikaların daireye getirilmesi istenecektir. VUK m. 139/f.4’te geçen “belli edilen zamanda” ifadesinden anlaşıldığı üzere bu ibraz yazısıyla incelemeye tabi olana uygun bir süre verilmekte; bu sürede mazeretsiz olarak defter ve belgelerini ibraz etmeyenler, ibraz yükümlülüğüne aykırı davranmış sayılmaktadır. Haklı bir mazeret gösterilmesi halinde ise vergi ödevlisine münasip bir mühlet verilmektedir.

Gerek ibraz yazısında gerekse haklı bir mazeretin varlığı halinde kaç gün süre verileceği Kanunda yer almamaktadır. Ancak, bu sürenin İnceleme Yönetmeliği m. 12/f.1 ve VUK m.14/f.2 gereği “*15 günden aşağı olmamak şartıyla*” belirlenmesi ve

tebliğ edilmesi gerekmektedir. VUK m. 139/f.4'te yer alan “... *münasip bir mühlet verilir.*” ifadesinden anlaşılan, haklı mazeretin varlığı halinde idarenin bu süreyi vermeyebilme yönünde bir takdir yetkisinin olmadığıdır. Fakat en nihayetinde mazeretin haklılığını değerlendirecek birim de idarenin kendisidir. Uyuşmazlık halinde ise son kararı yargı makamı vermektedir¹²²⁷.

Genel hüküm niteliği taşıyan VUK m. 15 (mücbir sebeplerle gecikme), m. 16 (ölüm halinde sürenin uzaması), m. 17 (zor durumda bulunanlara mühlet verilmesi) hükümleri, koşulları gerçekleştiği ölçüde defter ve belge ibrazıyla ilgili sürelerde de uygulanmaktadır. VUK m. 139/f.4'te düzenlenen haklı mazeret halinde mühlet verilmesi müessesesinin de esasen defter ve belge ibrazı özelinde yumuşatılmış bir zor durum hükmü¹²²⁸ olduğu düşünülmektedir.

İnceleme Yönetmeliği'nin 12. maddesinde de düzenlendiği üzere defter ve belgelerin yazılı olarak istenmesi ve tutanakla teslim alınması büyük önem taşımaktadır. Vergi ödevlisinin ibraz yazısını almadan da defter ve belgeleri ibraz etmesi mümkün olup bu halde de defter ve belgeler tutanakla teslim alınacaktır. Teslim tutanağında “*teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzaları*” bulunmaktadır. Yönetmeliğin 12. maddesinin 4. fıkrasında da belirtildiği üzere elektronik ortamda ibraz da mümkündür.

Defter ve belgelerin çokluğu ve geniş hacim kaplaması yüzünden daireye ibrazın mümkün olmadığı hallerde ne yapılacağı sorusuna mevzuatta yanıt bulunmamakla birlikte; ilk aşamada incelemenin iş yerinde yapılmasına zorlanması, mümkün olmadığı hallerde ise defter ve belgelerin elektronik kopyalarının alınması şeklinde çözüm önerilmektedir¹²²⁹.

Kanun ve Yönetmelikteki düzenlemeler, incelemenin iş yerinde yapılması halinde defter ve belgelerin ne şekilde isteneceği, süre verilip verilmeyeceği hususlarını aydınlatmamaktadır. VUK m. 256 ve 257'de yüklenen ödev ve

¹²²⁷ Soydan'ın da belirttiği üzere inceleme elemanı mazeretin haklılığını değerlendirirken “verginin alınmasının tehlikeye girmemesi” koşuluna da dikkat etmek zorundadır ve ibrazın imkansız olması halinde ek süre verme yükümlülüğü bulunmamaktadır (Soydan, s. 495).

¹²²⁸ Benzer görüş için bkz. Erdem, a.g.e., s. 97. (Erdem'e göre VUK m. 139 hükmü, vergi inceleme elemanlarına yetki vermek için değil bizzat yükümlülere haklı mazerete bağlı olarak vergi inceleme elemanlarından münasip bir süre isteme imkanı tanımak için ihdas edilmiştir.)

¹²²⁹ Soydan, s. 495, 496.

mecburiyetler kapsamında vergi ödevlileri yetkili memurların talebi üzerine defter ve belgeleri arz etmek ve izahat vermek mecburiyetinde olsalar da; muhafaza ödevine ilişkin düzenlemelerde muhafaza yerinin işaret edilmemiş olduğu göz önünde bulundurulduğunda; özellikle hesap dönemi kapanmış defter, belge ve bilgilerini iş yeri dışında bir yerde muhafaza eden yükümlülere makul bir ibraz süresi verilmesi isabetli olacaktır¹²³⁰.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün (VUK m. 253, m. 256) konusu defter ve belgelerin “*ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak 5 yıl süreyle*” muhafaza edilmesi ve talep üzerine ibraz edilmesi gerekmektedir. Ancak vergiyi doğuran olayın işin bittiği yıl doğduğu yıllara sari inşaat ve onarım işleri, geçmiş yıl zararları, amortisman giderleri, yatırım indirimi, kurum tasfiyesi ve kurum stopajı gibi durumlarda, inceleme konusu ile ilintili geçmiş dönemlere ilişkin işlemlerin kanıtlanması veya açıklanması gerektiğinde, 5 yıllık süre geçtiği için esasında muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunmayan defter ve belgelerin de ibrazı gerekebilmektedir¹²³¹.

Çalışmamızın önceki kısımlarında da değindiğimiz üzere muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne aykırılıkların çok ciddi hukuki sonuçları bulunmaktadır. Öncelikle VUK m.139/f.4 gereği defter ve vesikaların mazeretsiz olarak belirtilen zamanda sunulmaması halinde incelemeye tabi olan bunları ibraz etmemiş sayılacaktır. Bu durum, VUK m. 30/f.2/b.3 hükmü uyarınca re’sen tarh gerekçesi oluşturacak; VUK mükerrer m. 355 kapsamında özel usulsüzlük cezasının kesilmesi söz konusu olabilecek; dahası VUK m. 359 bağlamında varlığı noter kayıtları ve benzeri suretlerle sabit olan defter ve belgelerin vergi incelemesi sırasında ibraz edilmemesi “gizleme” olarak kabul edildiği için kaçakçılık suçu gündeme gelebilecektir. On sekiz aydan üç yıla kadar şeklinde belirlenmiş hapis cezası yaptırımının yanı sıra vergi ziyanına m. 359’da yazılı gizleme fiiliyle sebebiyet verildiği için vergi ziyanı cezası da üç kat olarak (VUK m. 344) hesaplanacaktır¹²³².

¹²³⁰ Erdem, a.g.e., s. 98, 99.

¹²³¹ İstisnaların detayı hakkında bkz. Memiş Kürk, “Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, 2010, s. 177-182.

¹²³² Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün kişi ve belge bakımından kapsamı hakkında tartışmalar için çalışmamızın birinci bölümünde vergi incelemesinin kapsamının incelendiği “3.4.2. Kişi Bakımından (Ratione Personae)” başlığına; inceleme aşamasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin daha sonra yargılama aşamasında ibrazına ilişkin değerlendirmeler ve içtihatlar ile gizleme fiilinin gizleme kastı, susma hakkı, ne bis in idem ilkesi bağlamında ele alındığı açıklamalar ve içtihatlar için çalışmamızın üçüncü bölümünde yer alan “1.2.3. Adil Yargılanma Hakkı” başlığına bakılabilir.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğüyle ilgili yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda dikkat çeken bir diğer husus da tebliğ ile ilgilidir. Bu kapsamda defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının usulüne uygun şekilde vergi ödevlisine tebliği büyük önem taşımaktadır. Danıştay da yükümlü şirket adına düzenlenmeyen, şirketle ilgisi bulunmayan bir adrese tebligata çıkarılan yahut şirketle herhangi bir bağlantı kurulmaksızın şirketin kanuni temsilcisi adına düzenlenerek şahsın ikametgah adresine tebliğ edilen ibraz yazılarının usule uygun tebliğ edilmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yönünde karar vermektedir¹²³³.

Mali tatilin de muhafaza ve ibraz yükümlülüğü üzerinde etkisi bulunmaktadır. Mahkeme kararı veya Cumhuriyet savcılıklarının talebi üzerine yapılan incelemeler ile aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince (her yıl temmuz ayının birinden yirmisi dahil olmak üzere yirmisine kadar) yükümlülerden inceleme amacıyla defter ve belgelerinin ibrazı istenememekte veya iş yerinde incelemeye başlanılamamaktadır. İncelemeye mali tatil süresinden önce başlanmış olsa dahi, mali tatil süresi zarfında ilave defter, belge ve bilgi talep edilememekte; önceden yapılan talebin tebliği mali tatilde gerçekleştiyse süre mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlamaktadır¹²³⁴.

¹²³³ “Bu durumda, davacı şirket adına düzenlenmediği gibi şirketle hiç bir şekilde de irtibatlandırılmayan ve şirketle ilgisi bulunmayan bir adrese tebligata çıkarılan defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının gereğinin yerine getirilmediğinden; dolayısıyla re’sen takdir nedeninin varlığından söz edilemeyeceğinden, defter ve belge ibraz yazısının usulüne uygun tebliğ edilmediği gerekçesiyle tarhiyatı kaldırarak vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” T.C. Danıştay VDDGK, T. 18.09.2019, E. 2018/624, K. 2019/627.; Ayrıca bkz. T.C. Danıştay VDDGK, T. 14.12.2016, E. 2016/676, 2016/1218.

¹²³⁴ 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun (R.G.: 28.03.2007-26476)

“Madde 1 – (1) Her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) malî tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, malî tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar.

(2) Son günü malî tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır: a) Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri. b) İkmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi malî tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi. c) Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler. d) Devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler.

(3) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar.

(4) Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, malî tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz.

(5) Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.

(6) Malî tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içinde biten bu madde kapsamındaki kanuni ve idari

Son olarak elektronik ortamda tutulan defter ve kayıtların ibrazına ilişkin düzenlemelere göz atmak gerekmektedir. HMB, VUK m. 175, mükerrer 242 ve mükerrer 257’den aldığı yetkiye dayanarak *“Serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla”* Defter-Beyan Sistemi’ni geliştirmiş olup 486 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği¹²³⁵ ile bu sisteme ilişkin usul ve esasları düzenlemiştir. İlgili tebliğin 10. maddesi uyarınca sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü GİB’e, yetkili makamlara ibraz yükümlülüğü ise vergi yükümlüsüne aittir. Defter ve kayıtlarını ibraz etmeleri istenen yükümlüler, talep eden birimin ibraz şekline ilişkin talebi (elektronik veya kağıt) doğrultusunda; *“sistem üzerinden elektronik ortamda indirecekleri elektronik defter ve kayıt dosyalarını elektronik ortamda”* ya da *“bağlı olunan vergi dairesinden alınan kağıt ortamdaki onaylı halini”* ilgili birime ibraz edeceklerdir. Belirtilen şekillerde ibraz edilmeyen defter ve kayıtların hukuki geçerliliği bulunmamaktadır. Defter ve kayıtlarının ibrazı istenen vergi yükümlüsüne ulaşılamaması veya ibraz yazısının tebliğ edilememesi halinde ise ilgili makam bu durumu tevsik eden belgelerle birlikte yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesi aracılığıyla GİB’e başvuracak ve GİB *“bu talep üzerine, Sistemde bulunan kayıtları veya bu kayıtları dikkate alarak oluşturacağı elektronik defter dosyasını veya onaylı kağıt ortamdaki halini”* ilgili makamlara iletecektir.

5.4. İncelemenin Yürütülmesi ve Sonuçlanması

Vergi incelemesinin amacında ve tanımında sıklıkla bahsedildiği üzere en temelinde VUK m. 134 gereği vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, ardından tespit edilmesi, son olarak da vergilerin gerektiği şekilde ödenmesinin sağlanması hedeflenmektedir.

süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır.”

¹²³⁵ (R.G.: 17.12.2017-30273). Bu tebliğ daha sonra 499 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği (R.G.: 29.05.2018-30435) ve 532 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği (R.G.: 19.10.2021-31633) ile değişikliğe uğramıştır.

İnceleme yürütülürken de bu bağlamda ilk önce incelemeye konu olan tüm faktörler normlar hiyerarşisi de gözetilerek vergi mevzuatı kapsamında irdelenecek; elde edilen bulgular tutanaklara işlenecek; ulaşılan tespitler ışığında raporlar hazırlanacak ve bu raporların değerlendirilmesini takiben gerekmedikçe ise tarh ve/veya ceza kesme idari işlemleri gerçekleştirilecektir.

Tüm bu sürecin başta VUK ve İnceleme Yönetmeliği'nde düzenlenen usul ve esaslar olmak üzere hukuka ve mevzuata uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Nitekim bahsettiğimiz hukuki metinlerin içinde vergi incelemesi süreci özelinde tarafların haklarını, yetkilerini ve sorumluluklarını düzenleyen pek çok hüküm bulunmaktadır¹²³⁶. Vergi idaresi bakımından vergi ödevlilerinin sahip oldukları haklara saygı gösterilmesi ve inceleme elemanlarının yetkilerinin sınırlarına dikkat edilmesi, inceleme tamamlandıktan sonra ortaya çıkabilecek hukuki uyuşmazlıkların önlenmesi bakımından bilhassa önemlidir.

5.4.1. Vergilerin Doğruluğunun Araştırılması: Araştırma Aşaması

Vergi incelemesinin araştırıcı ve düzeltici işlevlerinin yanında eğitici işlevinin de hayata geçirilebilmesi için nezdinde inceleme yürütülen vergi ödevlisinin de bu sürece aktif bir şekilde katılması önemlidir. Ancak ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle vergi ödevlisiyle temas kurulamaması veya temas kurulmasına rağmen defter ve belgelerini ibraz etmeme, tutanağı imzadan imtina etme gibi aktif veya pasif eylemlerle sürece katılmayı reddetmesi halinde araştırma ve inceleme faaliyetleri vergi ödevlisinin gıyabında yürütülmek durumunda kalacaktır. Bu durumda inceleme “*ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler*” üzerinde ve varsa “*Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak*”¹²³⁷ yürütülecektir.

Hüviyet ibrazı (VUK m. 136), inceleme konusunun nezdinde inceleme yapılabilecek olarak izahı (VUK m. 140/f.1/b.1) ve incelemeye başlama tutanağının imzalanması (VUK m. 140/f.1/b.2) ile inceleme sürecinde araştırma aşaması da

¹²³⁶ Bu husus çalışmamızın bu bölümünde “3. Vergi İncelemesinin Hukuki Dayanakları, Sınırları ve Mükellef Hakları” başlığında detaylıca ele alınmaktadır.

¹²³⁷ İnceleme Yönetmeliği'nin 9. maddesinin 4. fıkrası uyarınca “Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.”

başlamaktadır.

5.4.1.1. Somut ve Objektif Deliller

Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine erişilebilmesi için somut ve objektif delillerin elde edilebilmesi çok önemlidir. Bir yandan serbest delil sistemi diğer yandan vergi idaresine ve inceleme elemanlarına verilen yetkiler de esasen bu amaca hizmet etmektedir. Bu yetkilerin kullanılması ile gerek yükümlü nezdinde yapılan incelemelerde gerekse yükümlü gıyabında yapılan incelemelerde farklı nitelikte delil unsurlarına¹²³⁸ erişilebilmekte; bu delillerle de vergilendirmeye ilişkin halihazırda olan ile olması gereken karşılaştırılabilmektedir.

Araştırma aşamasında ayrıca fiili ve kaydi envanter incelemesi, randıman incelemesi, karşıt inceleme ve işletmenin mali tablolarının analizi gibi teknikler¹²³⁹ de kullanılmaktadır.

Netice itibarıyla vergilerin doğruluğunun tespiti derinlemesine inceleme ve araştırmaya; tespitler ise sağlam, somut ve objektif delillere dayanmalıdır. Ayrıca deliller hukuka uygun yollarla elde edilmelidir. Kanuna aykırı yollarla elde edilen bulguların delil niteliği taşımaması en başta “hukuk devleti ilkesi”nin doğal sonucu olup Anayasamızın 38. maddesinde¹²⁴⁰ de bu hususun özel olarak altı çizilmektedir. CMK m. 206/f.2¹²⁴¹, de de yer almakla birlikte ceza yargılaması bakımından geçerli olan bu esasın, vergi suçları söz konusu olduğunda da uygulanacağı kuşkusuzdur. *Kanaatimizce* hukuk devleti ve yasal idare ilkeleri çerçevesinde bu esas sadece vergi suçları bakımından değil vergilendirmeye ilişkin diğer boyutlarda da geçerli kabul edilmelidir¹²⁴².

¹²³⁸ Dolaysız vergi ödevlisinin kayıtlarından çıkarılan ve karşılaştırmaya esas alınan dökümler; fiili tespitlerle ulaşılan bilgiler; karşıt incelemeler vasıtasıyla vergi ödevlilerinin ilgili olduğu kişilerden edinilen bilgiler; yoklama, bilgi isteme veya arama yöntemleri ile edinilen kanıtlar; teknik inceleme veya özel uzmanlık gerektiren alanlarda uzman kişi veya kuruluşlardan edinilen mütalaalar ve vergi ödevlilerinin ifade ve beyanları farklı nitelikteki delil unsurlarının başlıcalarıdır (Erdem, a.g.e., s. 106.).

Konuyla ilgili olarak ayrıca çalışmamızın bu bölümünde yer alan “4.3. Vergi İncelemelerinde İspat Kurallarının Uygulanışı” başlığına bakılabilir.

¹²³⁹ Söz konusu tekniklere çalışmamızın birinci bölümünde “3.7. Vergi İncelemesinde Kullanılan Başlıca Teknikler” başlığı altında yer verilmiştir.

¹²⁴⁰ Anayasa m. 38/f.6’ya göre; “Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.”

¹²⁴¹ CMK m. 206/f.2’ye göre; “(2) Ortaya konulması istenilen bir delil aşağıda yazılı hâllerde reddolunur: a) Delil, kanuna aykırı olarak elde edilmişse. b) Delil ile ispat edilmek istenilen olayın karara etkisi yoksa. c) İstem, sadece davayı uzatmak maksadıyla yapılmışsa.”

¹²⁴² Benzer görüş için bkz. Erdem, a.g.e., s. 107.

5.4.2. Vergilerin Doğruluğunun Tespiti: Tutanaklar ve Raporlar

Vergi incelemesi sürecinde pek çok tutanak karşımıza çıkabilmektedir. Mevzuat gereği tutulması zorunlu olan tutanaklar, çalışmamızın önceki kısımlarında değindiğimiz “incelemeye başlama tutanağı” (VUK m. 140/f.1/b.2; İnceleme Yönetmeliği m. 9, 11) ile defter ve belgeleri “teslim tutanağı” (İnceleme Yönetmeliği m. 12)dir.

Yukarıdakilerin haricindeki tutanakların tutulma zorunluluğu bulunmamakla birlikte; VUK m. 140/b.4 uyarınca incelemenin bitiminde incelemenin yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılana verilmesi gerekmektedir. Bu hususta bir tutanak düzenlenmiş ise nezdinde inceleme yapılana verilecek bu tutanak örneği düzenlemede bahsi geçen vesika hükmündedir¹²⁴³. Düzenlenmediğinde ise nezdinde inceleme yapılana bu durumu gösterir bir belgenin verilmesi gerekmektedir.

Tutulması zorunlu olan tutanakların haricinde de inceleme yetkilileri, inceleme esnasında gerekli gördükçe, eleştiri konusu yaptıkları vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları hakkında tutanak tutabilmektedirler. VUK'ta¹²⁴⁴ ve İnceleme Yönetmeliği'nde “inceleme tutanakları” başlığı altında¹²⁴⁵ düzenlenen bu

Ayrıca Erdem, vergi incelemesi sürecinde karşılaşılabilecek kanuna aykırı yollarla elde edilen delillere çeşitli örnekler vermektedir. Örneğin iş yerini ihbar eden bir çalışanın iş yerinden çalarak elde ettiği belgeleri ihbarında kullanması; ihbar üzerine incelemeye başlanmasını engellemese de vergi ödevlisinin rızası hilafına kanuna aykırı şekilde edinilmiş bu belgelerin incelemede kullanılması mümkün olmayacaktır. Yahut aramada elde edilen unsurların usul kurallarına riayet edilmeden alınması; bu unsurların kasdi ya da yanlışlıkla inceleme sırasında değişikliğe uğratılması; bu unsurların belirli süre içinde kullanılmaması ve süre uzatımı için yetkili hakimden izin alınmaması gibi haller söz konusu bulguların delil vasfını etkileyecektir. Dolayısıyla inceleme elemanı, gerek yetkilerini kullanarak delillere ulaşırken gerekse kendine sunulan delilleri kullanırken hukuki değerlendirme yapmak durumundadır.

¹²⁴³ Erdem, a.g.e., s. 108.

¹²⁴⁴ “İnceleme tutanakları:

Madde 141 – İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit 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 imzalıyarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

143 üncü madde hükmü, yukarıki şekilde alınan defter ve vesikalar hakkında da uygulanır.

144 üncü maddenin dördüncü ve son fıkraları hükümleri yukarıki şekilde defter ve vesikalar alınan mükellefler hakkında da caridir.”

¹²⁴⁵ “İnceleme tutanakları

Madde 16 – (1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik

tutanaklara “*tespit ve tevsik tutanakları*” da denilebilir. Bu tutanaklarda tespit edilen hususlar, değerlendirme ve rapor hazırlama aşamasında dikkate alınmakta; bu tutanaklar bir nevi ispat vasıtası olarak kullanılmaktadır.

İnceleme tutanaklarında hangi unsurların yer alması gerektiği İnceleme Yönetmeliği m. 17’de düzenlenmektedir. Hükme göre aşağıdaki unsurların tutanaklarda yer alması gerekmektedir:

- “a) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,*
- b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,*
- c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,*
- ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özeldeleri,*
- d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,*
- e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun (Ek ibare:RG-6/11/2015-29524) ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu,*
- f) (Ek:RG-25/10/2016-29868) Tutanağın taslak halinin 16 ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu,*
- g) (Ek:RG-25/10/2016-29868) Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade”*

Vergi ödevlileri istedikleri takdirde, tespit ve tevsik tutanaklarının taslakları ödevlilerin bilgisine sunulmakta ve ödevliler de itiraz ve mülahazalarını tutanağa geçirebilmektedirler. Bu itiraz ve kayıtların anlam ifade edebilmesi için tutanağın

edebilirler.

(2) *(Değişik cümle:RG-25/10/2016-29868) Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez.*

(3) *Düzenlenen tutanakların birer nüshasının tutanakları imza edenlere verilmesi zorunludur.*

(4) *(Ek:RG-6/11/2015-29524) Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir.*

(5) *Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, 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 belgeleri geri alabilirler.*

(6) *Suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur.*

(7) *Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alır.”*

tamamına yönelik olmaması, açık ve somut olması¹²⁴⁶ gerekmektedir.

İnceleme yetkililerinin düzenledikleri tespit tutanaklarını imzalamaları için ilgilileri zorlama yetkisi bulunmamaktadır. Ancak ilgililerin tutanakları imzalamamalarının da belli sonuçları bulunmaktadır. İmzadan imtina edilmesi halinde tutanakta tespiti yapılmış olayların ve hesap durumlarının dayanağı konumundaki defter ve belgeler, ilgilinin rızasına bakılmaksızın alınmakta ve ilgili tutanağı imzalayana ya da inceleme neticesinde tarh edilecek vergiler veya kesilecek cezalar kesinleşene kadar geri verilmemektedir. Suç delili teşkil eden defter ve belgeler ise tutanaklar imzalanırsa dahi geri verilmezler. (VUK m. 141; İnceleme Yönetmeliği m. 16/f. 5,6,7)

Nezinde inceleme yürütülen tutulan tespit tutanağını imzalasa da imzadan imtina etse de, düzenlenen tutanağın bir nüshasının kendisine verilmesi gerekmektedir. Böylelikle bir yandan tutanak üzerinde sonradan değişiklik yapılamayacak; diğer yandan ise sonradan değiştirilme iddiaları bertaraf edilecektir¹²⁴⁷. Ayrıca vergi ödevlisi bilgilendirilecek ve hukuki yola başvuracaksa hakkındaki iddialardan haberdar olması sağlanacaktır.

Tutanaklarda yapılan tespitlerin ardından vergi incelemesi sürecinin sonunda ulaşılan bütün netice, kanaat ve öneriler raporlarda toplanmaktadır. İnceleme neticesinde erişilen kanaat doğrultusunda yapılacak önerilere göre düzenlenecek raporlar da farklılık arz etmektedir. VDKY'nin “*Çalışma sonuçları ve raporlar*” başlıklı 52. maddesinde¹²⁴⁸ vergi müfettişlerinin yaptıkları çalışmaların sonuçlarını

¹²⁴⁶ Erdem'e göre vergi ödevlilerinin tutanağın tamamına yönelik olan, açık ve somut gerekçe ya da görüş belirtmeyen ihtirazi kayıtlarla tutanakları imzalamaları, tutanağın mükellef tarafından imzalanmış sayılmasını sağlayacak nitelikte bir irade beyanı değildir. Bu durumlarda tutanağın imzadan imtina kapsamında değerlendirilmesi uygun olup defter ve belgelerin de iadesi söz konusu olmamalıdır (Erdem, a.g.e., s. 109). *Kanaatimizce* birçok yükümlünün kısa süre içerisinde itirazını vergi hukuku terminolojisiyle, açık ve somut gerekçelerle belirtmesinin zor olduğu; ayrıca itirazın açıklığını ve somutluğunu değerlendirecek birimin bizzat itiraz edilen idarenin kendisi olduğu hususları göz önünde bulundurulduğunda ucu açık itirazların imzadan imtina kapsamında değerlendirilmesi, yükümlü aleyhine netice doğuracaktır.

¹²⁴⁷ Erdem, a.g.e., s. 109.

¹²⁴⁸ “*Çalışma sonuçları ve raporlar*”

Madde 52

(1) *Vergi Müfettişleri çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre;*

- a) *Vergi inceleme raporu,*
- b) *Vergi suçu raporu,*
- c) *Görüş ve öneri raporu,*
- ç) *Cevaplı rapor,*
- d) *Genel kuruluş raporu,*
- e) *Genel durum raporu,*

tespit edecekleri raporlar sayılmıştır. Konumuz özelinde bu rapor türlerinden vergi inceleme raporuna, vergi tekniği raporuna, vergi suçu raporuna, görüş ve öneri raporuna ve genel durum raporuna aşağıda ayrı başlıklar altında yer verilmektedir.

5.4.2.1. Vergi İnceleme Raporu

Vergi inceleme raporu, vergilendirme ve/veya ceza kesme idari işlemlerinin dayanağı konumunda ve hazırlık işlemi niteliğinde bir resmi belgedir. VDKY m. 53/f.1’de belirtildiği üzere “*Vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir.*”

Yapılan incelemenin neticesinde vergi tarhına başvurulması, vergi matrahının kabulü, vergi iadesi, dönem zararlarının azaltılması veya vergi cezası kesilmesi gibi neticelere yol açan hususların tespit edilmesi halinde “vergi inceleme raporu” düzenlenmektedir. İnceleme raporları inceleme kapsamının “tam” veya “sınırlı” olmasına göre ikiye ayrılabilceği gibi inceleme neticesinde varılan kanaate göre de “kabul raporu” veya “eleştiri raporu” şeklinde de ikiye ayrılabilir¹²⁴⁹. Vergi inceleme raporlarında temel olarak incelemenin ve denetimin dayanağı, mahiyeti, konusu, kapsamı, nezdinde inceleme yapılanın somut durumuna ilişkin tespitler, tespitlerin dayandığı yeterli, objektif ve somut delil unsurları, eleştiri konusu yapılan hususlarla ilgili yasal düzenleme, ilgili yargı içtihatları, vergi ödevlilerinin görüş ve açıklamaları, değerlendirmeler ve inceleme yetkilisinin somut işlem önerisini oluşturan açık ve kesin kanaati¹²⁵⁰ yer almaktadır.

f) Ön inceleme raporu,

g) Soruşturma raporu,

ğ) Disiplin soruşturması raporu,

h) Oda ve birlik denetim raporu,

ı) Bilim raporu,

i) Yazı,

ile tespit ederler.

(2) Raporlara takvim yılı itibarıyla 1’den başlamak üzere bir sıra numarası verilir. Bu sıra numarası 1 Ocak’tan 31 Aralık tarihine kadar devam eder.

(3) Raporlarda yer verilen tespit, görüş ve önerilerin; duraksamaya neden olmayacak şekilde açık, anlaşılır ve yazım kurallarına uygun bir üslupla yazılmasına; ilgili mevzuata ve inceleme, araştırma, teftiş veya soruşturma sonucu ulaşılan delillere dayandırılmasına özen gösterilir.”

¹²⁴⁹ Düzenlenecek raporun iç kapağında uygun ibarelere yer vermek suretiyle raporun kabul ya da eleştiri raporu olduğu yahut tam veya sınırlı inceleme raporu olduğu hususları belirtilmektedir. *Kabul raporu*, inceleme neticesinde vergi ödevlilerinin beyanlarının gerekçe durumu yansıttığı sonucuna varılması ve eleştirilecek hususa rastlanmaması halinde düzenlenmekte ve yükümlünün vergi dairesi dosyasında saklanmaktadır. Vergi incelemesine konu olay ve faaliyetlerin vergi mevzuatına uygun bulunmaması ve aykırılıkların tespit edilmesi halinde ise *eleştiri raporu* düzenlenmektedir (Erdem, a.g.e., s. 112.).

¹²⁵⁰ Erdem, a.g.e., s. 110, 111.

Eleştiri raporu niteliğindeki vergi inceleme raporları tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin dayanağı niteliğinde olduğu için bu işlemlere esas alınacak vergi ödevlisi, vergi ya da vergi cezası türü, verginin konusu, dönem, matrah, oran, tutar ve tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı gibi hususlar ile somut işlem önerilerinin yasal düzenlemeler ile birlikte ilgili birimlerin tereddüdüne mahal bırakmayacak kadar açık ve net bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir¹²⁵¹.

Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararlarına, yönetmeliklere, genel tebliğlere ve sirkülerlere aykırılık arz edecek şekilde vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceği hususu VUK m. 140/f.1/b.5'te ve İnceleme Yönetmeliği'nin "*Raporların mevzuata uygun olması*" başlıklı 18. maddesinin 1. ve 3. fıkralarında yer almaktadır. Hüküm uyarınca inceleme yetkilisi tarafından sayılan düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varıldığında bu hususun bağlı olunan birim aracılığıyla GİB'e raporlanması gerekmektedir. Durum GİB'e raporlandıktan sonra ne yapılacağı VUK'ta yer almamakla birlikte vergi kanunlarıyla yürütmenin düzenleyici işlemlerinin çatışması halinde rapor düzenlenirken vergi kanunlarının esas alınması; ayrıca normlar hiyerarşisi gereği raporun her şeyden önce Anayasa'ya ve usulünce yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşma hükümlerine uygun olması gerektiği muhakkaktır. Ancak İnceleme Yönetmeliği m. 18/f.4'te vergi kanunlarına aykırılığın GİB'e rapor ile bildirilmesinin ardından GİB'in en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü yazılı olarak ilgili birime bildireceği öngörülmüştür. Böylelikle GİB, vergi kanunu hükümlerine aykırı nitelikte hükümler içeren düzenleme hükümlerinin uygulanması yönünde görüş belirttiğinde, inceleme raporunun vergi kanunlarına değil de yürütmenin düzenleyici işlemine uygun olması gerekecektir. Diğer bir deyişle idare, bir idari işleme dayanak olacak hazırlık işleminin tesisinde, kendi düzenleyici işleminden (İnceleme Yönetmeliği m. 18) aldığı bir yetkiye dayanarak, yasama organından kaynaklanan asli nitelikteki vergi kanunlarına uygunluk yerine, yürütme organından kaynaklanan tali nitelikteki kaynaklara uygunluğu tercih edebilmektedir ki bu hükmün başta hukuk devleti, yasal idare ve vergilerin kanuniliği ilkeleri olmak üzere Anayasal ilkeler ile normlar hiyerarşisi ve kuvvetler ayrılığı gibi temel prensipler karşısında kabul edilebilmesine imkan bulunmadığı kanaatindeyiz. Neticede aslolan vergi inceleme raporlarının "mevzuat" adı altında yürütmenin düzenleyici işlemlerine değil hukuka uygunluğu olmalıdır.

¹²⁵¹ Erdem, a.g.e., s. 112, 113.

Nezinde inceleme yapılan vergi ödevlilerinin inceleme esnasında eleştiri konusu yapılan hususlarla ilgili özelge ibraz etmeleri halinde, bu özgelgenin tutanağa dahil edilmesi ve özgelgenin yükümlünün durumunu açıklayıp açıklayamadığı hususunun vergi inceleme raporunda inceleme elemanı tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir (İnceleme Yönetmeliği m. 18/f. 2). Zira VUK m. 140/f. 2 uyarınca vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından, içinde özgelgelerin de sayıldığı mevzuata uygunluk bakımından değerlendirilecektir. Mevzuat içerisinde özgelgelerin de sayılması ve bu özgelgelerin tüm vergi ödevlileri bakımından uygulanabilir ve GİB tarafından verilmiş en güncel özelge olmalarının aranması ise özgelgelerin kişiye özgü niteliği ile bağdaşmamaktadır¹²⁵².

Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesine ilişkin esaslar İnceleme Yönetmeliği'nin 19. maddesinde yer almaktadır. Kural olarak vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı¹²⁵³ düzenlenmektedirler. İnceleme raporunda tespit edilen bir hususun diğer vergisel işlemlerde düzeltme yapılmasını gerektirmesi halinde, raporda düzeltme önerilerine de yer verilmektedir¹²⁵⁴. Tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren raporlarda belli başlı beş bölüm bulunmaktadır. Düzenlemede bu bölümler “giriş”, “usul incelemeleri”, “hesap incelemeleri”, “eleştirilen hususlar” ve “sonuç” şeklinde¹²⁵⁵ sayılmaktadır. İncelemenin neticesinde eleştiri gerektiren bir husus tespit edilememiş ise bu durumun da vergi ödevlisine yazıyla bildirilmesi gerekmektedir (m. 19/f.5). Son olarak 6. fıkrada vergi inceleme raporları ile rapor özetlerinin, VDK Başkanlığı'nın bilgi işlem sistemi ile uyumluluk arz edecek şekilde düzenlenmesi ve birer örneğinin elektronik ortamda Başkanlığa gönderilmesi gereğinden bahsedilmektedir.

¹²⁵² Bu husustaki eleştirilerimize çalışmamızın bu bölümündeki “5.4.3. Raporların Değerlendirilmesi: Rapor Değerlendirme Komisyonları, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu” başlığı altında yer verilmektedir.

¹²⁵³ Ancak m. 19/f. 1 uyarınca “Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için takvim yılı aşılmamak koşuluyla, özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde tek bir rapor olarak düzenlenebilir.”

¹²⁵⁴ Ancak m. 19/f. 3 uyarınca “...farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir.”

¹²⁵⁵ “Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü ve tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilir.” (m. 19/f. 4)

Vergi incelemesinin sonucunda tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemlerinin gerçekleştirilmesi halinde idari işlemin dayanağı konumundaki vergi inceleme raporlarının VUK m. 35/son ve m. 366/son gereği ihbarnameye bağlanarak vergi yükümlüsüne tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi halde daha önce de dile getirdiğimiz üzere¹²⁵⁶ nezdinde inceleme gerçekleştirilen vergi yükümlüsünün savunma hakkı ihlal edilmiş olacaktır.

5.4.2.2. Vergi Tekniği Raporu

Vergi incelemesi sürecinde vergi uygulamasına yönelik kimi teknik hususların tespiti ve belirlenmesine ilişkin unsurlara vergi tekniği raporlarında yer verilmekte; vergi tekniği raporları bir nevi uygulama tekniğine yön vermek üzere düzenlenmektedir¹²⁵⁷.

Vergi tekniği raporunun mevzuatta doğrudan bir tanımı bulunmamakla birlikte, VDKY'nin "*Vergi inceleme raporları*" başlıklı 53. maddesinin 3. fıkrasında hangi amaçla hazırlandığına yer verilmektedir. İlgili düzenlemede, yürütülen vergi incelemelerinde eleştiri konusu yapılabilecek hususların birden fazla vergi yükümlüsünü veya vergi türünü yahut aynı yükümlünün birden fazla dönemini kapsaması halinde konunun bir bütün olarak ele alınıp tek bir raporda ifade edilebilmesini sağlamak amacıyla vergi tekniği raporunun düzenlenebileceği belirtilmektedir. Vergi tekniği raporunun düzenlenmesinin ardından vergi yükümlüleri, vergi türleri veya vergilendirme dönemleri özelinde ayrı vergi inceleme raporları hazırlandığında; söz konusu vergi tekniği raporunun inceleme raporlarına eklenmesi ve tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Vergi tekniği raporlarının inceleme raporlarıyla birlikte tebliği vergi mahremiyeti özelinde kimi sorunları da gündeme getirmektedir. Keza vergi inceleme raporuna eklenmesi gereken vergi tekniği raporu yükümlünün kendisi hakkında olabileceği gibi, kendisiyle birlikte başka vergi yükümlüleri hakkında ya da doğrudan ve sadece başka bir vergi yükümlüsü hakkında olabilmektedir. İlk halde vergi mahremiyetini ilgilendirir bir husus bulunmamakta olup vergi tekniği raporunun

¹²⁵⁶ Vergi inceleme raporlarının tebliği hususu çalışmamızın bu bölümünde yer alan "3.2.2.2.3.4. Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğ Edilmesi Zorunluluğu" başlığı altında incelenmiştir.

¹²⁵⁷ Erdem, a.g.e., s. 113.

davacıya tebliğ edilmemesi geçmişte Danıştay VDDK¹²⁵⁸ tarafından da esaslı bir şekil hatası olarak görülmüştür. Ancak vergi tekniği raporunun başka vergi yükümlülerini de kapsaması halinde diğer vergi yükümlülerinin vergi mahremiyetinin korunması bağlamında çeşitli görüş ayrılıkları ortaya çıkmaktadır. Literatürde ve yargıda vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin etkilerine dair üç farklı görüş dikkat çekmektedir. İlk görüşe¹²⁵⁹ göre vergi tekniği raporları kanunda ihbarnameye eklenmesi zorunlu unsurlar arasında sayılmadığı ve veri toplamak amacıyla düzenlendiği için yükümlüye tebliğ edilmemesi esaslı bir şekil hatası değildir ve hatta mahkemece davacıya tebliğ edilerek savunmasının alınmasına dahi gerek bulunmamaktadır. İkinci görüşe¹²⁶⁰ göre vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemiş olması esaslı bir şekil hatası olarak görülmemelidir ve tarhiyatın iptaline

¹²⁵⁸ “... Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesinin, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarname ile tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35'inci maddesinin ikinci fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Buradan, **mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için** tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren **takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi** gerekmektedir.

Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 Sayılı Kanunun "**Vergi Mahremiyeti**" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlem hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerektirir." T.C. Danıştay VDDK, T. 18.06.2014, E. 2014/304, K. 2014/563.; T.C. Danıştay VDDK, T. 17.09.2014, E. 2014/508, K. 2014/761.

¹²⁵⁹ “...Bu durumda, ilgililer hakkında herhangi bir vergilendirme işlemi barındırmadığından icrai olmayan ve 213 Sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca ihbarnameye eklenecek unsurlar arasında da sayılmayan vergi tekniği raporlarının, vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmak ya da incelemeler sırasında saptanan ancak beyan dönem henüz gelmemiş vergilerle ilgili olarak saptanan hususlarda ilgili makamları bilgilendirmek, takdir komisyonlarına veri teşkil etmek amacıyla düzenlenmekte olduğu anlaşılmaktadır.,..., Bu bağlamda, vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada **vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı** gibi, ihbarnamenin değil tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturabilir." T.C. Danıştay 3. D., T. 30.10.2014, E. 2014/10019, K. 2014/4860.

¹²⁶⁰ “...Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu kararlarının tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkan verilmek suretiyle, bu **eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür.**...” T.C. Danıştay VDDK, T. 03.07.2019, E. 2019/522, K. 2019/438.; Ayrıca bkz. İsa Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, Yıl : 2016, s. 203.

sebebiyet vermemeli; ancak Mahkemece ara karar ile istenerek davacıya tebliğ edilmeli ve davacının savunması alındıktan sonra işin esası hakkında karar verilmelidir. Üçüncü görüşe¹²⁶¹ göre ise vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi halinde vergi yükümlüsü yöneltile iddialar hakkında tam bir fikir sahibi olamayacağından yükümlünün savunma hakkı ihlal edileceği gibi bu durum aynı zamanda yükümlünün uzlaşma gibi idari yollara başvurma tercihi üzerinde de etki doğuran bir husus olduğundan yükümlünün elinden bu seçenek de alınmış olacaktır. Bu nedenle raporun yargı aşamasında getirtilmesi de bu hukuki eksikliği ortadan kaldırmayacaktır. Dolayısıyla vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi tebligat işlemini esasa etkili şekilde sakatlamakta ve tebligatı geçersiz kılmaktadır. Ayrıca bu konunun vergi mahremiyeti ile bir ilgisinin bulunmadığı; bir mükellefin işlemlerinin bir başka mükellefe göre kusurlandırılması halinde bunu bilmenin kusurlandırılan mükellefin en doğal hakkı olduğu¹²⁶² dile getirilmiştir.

Söz konusu husus, ilk olarak mülga VDKY¹²⁶³,nin 57. maddesine 2016 yılında eklenen¹²⁶⁴ fıkra¹²⁶⁵ ile açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Yürürlükteki VDKY'nin de 53. maddesinin 4. fıkrasında aynen yer almakta olan hükme göre sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporlarına, başka yükümlülere ilişkin de tespitler içeren vergi tekniği raporları ek yapılmamakla birlikte, vergi tekniği raporlarında yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere

¹²⁶¹ “Her ne kadar anılan vergi tekniği raporları davacı adına düzenlenmemişse de, söz konusu mükelleflerin komisyon karşılığı sahte olarak fatura düzenlediğinden bahisle davacı şirket adına düzenlenmiş olan faturaların toplam tutarı üzerinden matrah belirlendiği ve davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda doğrudan anılan vergi tekniği raporlarına atıf yapıldığı göz önüne alındığında, **vergi tekniği raporlarının davacıya tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız olup**, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerektiğinden, Mahkeme kararının redde ilişkin kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir.” T.C. Danıştay 4. D., T. 27.4.2015, E. 2014/5699, K. 2015/1785.; T.C. Danıştay 4. D., T. 01.06.2015, E. 2015/155, K. 2015/2610; T.C. Danıştay 4. D., T. 03.06.2015, E. 2015/32, K. 2015/2719.; T.C. Danıştay 4. D., T. 08.06.2015, E. 2015/373, K. 2015/3029.; T.C. Danıştay 4. D., T. 24.06.2015, E. 2015/261, K. 2015/3907. (Belirtmek gerekir ki sayılan kararlar oyçokluğuyla alınmış olup başka mükellefler adına düzenlenen vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmesinin vergi mahremiyeti ilkesine aykırılık teşkil edeceği yönünde karşı oy bulunmaktadır.)

¹²⁶² Bumin Doğrusöz, “Vergi Tekniği Raporu”, **Dünya**, 16.04.2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (e.t.: 01.09.2021).

¹²⁶³ (R.G.: 31.10.2011/28101; Son değişiklik tarihi: 10.08.2019).

¹²⁶⁴ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik (R.G.: 25.10.2016/29868), m. 5.

¹²⁶⁵ “Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.”

inceleme raporlarında ayrıntılı yer verilecektir.

Mevcut düzenleme çerçevesinde, vergi tekniği raporunda vergi mahremiyetini ihlal edecek kısımların karartılarak kalan bölümlerin tamamının inceleme raporuna alınması¹²⁶⁶ çözüm olarak dile getirilmektedir. Zira hükümde “*ayrıntılı*” kelimesiyle de vurgulandığı üzere, vergi yükümlülerinin adil yargılanma hakkı kapsamında savunma haklarına doğrudan temas eden bu hususta, yükümlünün kendi durumuna etki eden hiçbir unsurun gözden kaçırılmaması, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri doğrultusunda hareket edilmesi son derece önem arz etmektedir.

Hal böyle iken son yıllarda Danıştay VDDK tarafından vergi inceleme raporlarının atıfta bulunduğu vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esaslı bir şekil hatası oluşturmadığı ve “*mahkemece tesis edilmesi gereken hakkaniyete uygun yargılama hakkının idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı*” yönünde¹²⁶⁷ kararlar tesis edilmektedir. Dahası artık VDDK, tarhiyata dayanak vergi inceleme raporlarının tebliğ edilmemesini dahi esasa etkili bir şekil hatası olarak görmemektedir. Danıştay VDDK’nın “Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılığın Giderilmesi İstemi Hakkında Karar”ında¹²⁶⁸ oyçokluğuyla bölge idare mahkemesi dava daireleri arasındaki karar aykırılığının “*davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esas etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine*” karar verilmiştir. Söz konusu kararlar, vergi inceleme raporları bakımından VUK m. 35’e açıkça aykırı olduğu gibi, hem vergi inceleme raporları hem de vergi tekniği raporları bakımından vergi yükümlülerinin uzlaşma, dava açma ve savunma haklarını gereği gibi kullanmalarını engelleyecek nitelikte olup İHAS m. 6 ve Anayasa m. 36 kapsamında ciddi hak ihlallerine zemin hazırlayacak niteliktedir.

Bireysel başvuru üzerine AYM tarafından yakın zamanda verilmiş bir karar¹²⁶⁹ da bu doğrultudadır. Söz konusu başvuruda, başvuru tarafından; tanzim

¹²⁶⁶ Aydemir, s. 204.

¹²⁶⁷ T.C. Danıştay VDDK, T. 25.12.2019, E. 2019/1385, K: 2019/1232.

¹²⁶⁸ T.C. Danıştay VDDK, T. 19.02.2020, E. 2020/9, K. 2020/2, R.G.: 24.06.2020-31165.; Ayrıca bkz. T.C. Danıştay VDDK, T. 25.12.2019, E. 2019/1388, K. 2019/1180.

¹²⁶⁹ “42. Olayda Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvuruca tebliğ edilmemiş ise de anılan Şirkete ilişkin olarak vergi tekniği raporu içeriğinde yer alan ve Şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu kanaatine ulaşılmasını sağlayan tespitler mahkeme kararında işlenmiş ve bu

edilen vergi inceleme raporunda başka şirket hakkında düzenlenen ve hükme esas alınan vergi tekniği raporunun sadece beş satırlık bir özetine yer verildiği, inceleme ve yargılama aşamalarında kendisine vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği ve bu nedenle savunma hakkının kısıtlandığı ileri sürülmüştür. AYM, başvurunun iddialarının çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkeleri kapsamında değerlendirilmesini uygun bulmuş; bu hakkın korunmasının hukuk devleti olmanın bir gereği olduğunu dile getirmiş; başvurucuya vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemiş olmasının savunma hakkını etkilediği fakat haklı bir sebebe dayandığı tespitinde bulunmuştur. Ardından, başvurucuya savunma hakkında meydana gelen kısıtlamayı telafi eden imkanların sağlanıp sağlanmadığını inceleme altına almış ve ne yazık ki vergi tekniği raporundaki tespitlerin mahkeme kararında işlenmesinden ve mahkeme kararının başvurunun tebliğ edilmiş olmasından hareketle başvurunun vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerden haberdar olduğu ve karşı iddialarını Bölge İdare Mahkemesinde ileri sürme imkanına kavuştuğu gerekçesiyle kısıtlamanın telafi edildiği sonucuna vararak başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur.

İlkelerin olaya uygulanması hususunda pek çok açıdan tartışmaya açık bu karara da katılmak mümkün değildir. Zira yükümlünün kendisi hakkında gerçekleştirilmiş re'sen tarha dayanak oluşturan vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerden, başvurduğu yargı yolu üzerine verilen bir mahkeme kararı ile haberdar olması zaten adil yargılanma hakkının ihlal edilmiş olduğunun açık bir ikrarıdır. Bu durumda dahi yükümlü sadece bir kısım tespiti görebilmekte; raporda yer alan ve savunmasını etkileyebilecek detaylara vakıf olamamaktadır. Ayrıca bu durumda tutar açısından ilk derece mahkemesi tarafından verilecek kararların kesin olduğu davalarda yükümlülerin yapabilecekleri hiçbir şey bulunmamaktadır. Daha da ötesi başvuru ve talep haklarına etkisi bakımından yükümlülerin vergi tekniği raporlarında yer verilen bilgilere yargılama aşamasından da önce vakıf olmaları gerekmektedir.

suretle başvuru, olgulardan haberdar olmuştur. Şirketin 1/1/2008 tarihinden sonra düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu kanaatine varılmasını temin eden tüm olguların mahkeme kararında yer almasının ve başvurunun bunlara karşı iddia ve itirazlarını Bölge İdare Mahkemesinde ileri sürme imkânına kavuşmasının savunma hakkında meydana gelen kısıtlamayı telafi edici bir imkân olduğu değerlendirilmiştir. Başvurucunun itiraz aşamasında dava dilekçelerinden farklı bir iddiada bulunmadığı da gözetildiğinde E. Limitet Şirketinin düzenlediği faturaların sahte olduğu yargısına karşı ileri sürdüğü tüm iddialarının yargılama aşamasında karşılandığı, dolayısıyla vergi tekniğinin tebliğ edilmemiş olmasının başvurunun davalı tarafa nazaran zayıf bir duruma düşürmediği kanaatine varılmıştır. Bu durumda vergi tekniği raporunun başvurunun tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.” AYM, Ayfer Atalması Başvurusu, Başvuru No: 2016/12198, K. 09.06.2020, R.G.: 29.07.2020-31200.

Keza İHAM içtihatları uyarınca adil yargılanma hakkının koruması, cezaların uygulanmasına yol açacak araştırma ve inceleme aşamalarını da kapsamaktadır.

Yukarıda belirtilenler ışığında hukuk devleti ilkesi, adil yargılanma hakkı, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri ile savunma hakkına uyarlılık bakımından vergi tekniği raporlarının ilgililerine tebliğ zorunluluğuna ilişkin acilen kanuni düzenlemelere ihtiyaç bulunduğunu vurgulamak gerekmektedir.

5.4.2.3. Vergi Suçu Raporu

Önceki kısımlarda da belirtildiği üzere yürütülen vergi incelemesi esnasında inceleme yetkilisi tarafından VUK m. 359 kapsamında bir suçun işlendiği tespit edildikten sonra bu durumun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir. Tespiti yapan inceleme yetkilisi vergi müfettişi veya vergi müfettiş yardımcısı ise bu durum ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile doğrudan doğruya iletilecek; eğer tespit incelemeye yetkili diğer memurlar tarafından yapılmış ise bildirim, yine ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile birlikte ancak bu kez vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından yapılacaktır (VUK m. 367/f.1). Söz konusu bildirimin yapıldığı raporlara “vergi suçu raporu” adı verilmekte; VDKY’nin 54. maddesi uyarınca, VUK m. 359 kapsamındaki fiillerin tespiti halinde yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenmektedir.

Vergi suçu raporuna tespit edilen vergi suçuna ilişkin vergi inceleme raporu da eklenmekte; yapılan incelemede vergi suçu haricinde başka suçların tespit edilmesi halinde ise suç duyurusu raporları gündeme gelmektedir¹²⁷⁰.

Vergi suçu raporuna ilişkin olarak 306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği¹²⁷¹, ne değinmekte de fayda bulunmaktadır. Söz konusu tebliğ ile sahte veya yanıltıcı belge kullananlar bakımından bu belgenin kullanımında kast unsurunun bulunup bulunmadığına ilişkin değerlendirme yapma yetkisi vergi inceleme elemanlarına bırakılmıştır. İnceleme elemanlarının değerlendirmeleri neticesinde bu belgelerin bilerek kullanıldığı sonucuna varmaları halinde söz konusu yükümlüler için vergi suçu raporu düzenleyecekleri, cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulanacakları ve VUK m. 344/f.3 uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesileceği; bu belgelerin bilmeden kullanıldığı sonucuna varmaları halinde ise kullanan yükümlüler

¹²⁷⁰ Erdem, a.g.e., s. 113.

¹²⁷¹ (R.G.: 18.06.2002-24789).

hakkında “vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması” gerektiği belirtilmiştir. Ayrıyeten bilmeden kullanan bu yükümlülere vergi ziyaı cezası VUK m. 344/f.2 uyarınca bir kat kesilecektir.

Söz konusu tebliğ hukuka aykırılık bakımından pek çok açıdan tartışmaya açıktır.

Her şeyden önce yürütme erkinin içinde bulunan vergi idaresine mensup inceleme elemanlarına, esasında yargı erkinin içinde yer alan bağımsız mahkemelerin yetkisi dahilinde olan bir suçun manevi unsurunu teşkil eden kast unsuruna ilişkin değerlendirme yapma yetkisi bırakılmıştır¹²⁷². Bir suçun unsurunun hukuk eğitimi almamış kişilerce değerlendirilmesinin yaratacağı sıkıntılar bir yana, tamamen inceleme elemanlarının takdir yetkisine bırakılmış olan bu değerlendirmeler neticesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan yükümlülerin bir kısmı hakkında kamu davası söz konusu olabilmekte iken, diğer bir kısmı ise yargıya intikal ettirilmemekte, böylece yargının yetkisi dahilindeki bir değerlendirme bağımsız mahkemeler tarafından yapılamamaktadır. Eşitlik ilkesi bağlamında da eleştiriye açık olan bu düzenleme esasen fonksiyon gaspı teşkil etmektedir. Üstelik söz konusu yetki Maliye Bakanlığı’nın bir genel tebliğiyle, yani yürütmenin düzenleyici işlemiyle verilmiş bulunmaktadır. Normlar hiyerarşisi gereği tebliğlerin üst norm niteliğindeki kanunlara ve Anayasaya uygun olması, aykırılık teşkil etmemesi gereği de göz önünde bulundurulduğunda, 306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin açıkça hukuka aykırı olduğu *kanaatindeyiz*.

Literatürde de bahsi geçen tebliğe ilişkin pek çok eleştiri dile getirilmiştir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan yükümlülerin, belgeleri kullanmakta kusursuz olduklarının saptanması halinde dahi bir kat vergi ziyaı cezasının kesilmesinin ve dolayısıyla vergi aslının da re’sen tarh edilmesinin kusurlu sorumluluk esaslarıyla bağdaşmadığı; kusurlu sorumluluk ilkelerine aykırı şekilde düzenlemeler içeren bu tebliğ ile Bakanlığın, mükelleflerin hukuki güvenliğini ihlal ederek söz konusu yükümlüler hakkında haksız cezalar kesilmesine neden olduğu belirtilmiştir¹²⁷³. Eşitlik açısından hukuka aykırılığı üzerinde de durulan¹²⁷⁴ bu

¹²⁷² Çavuş, a.g.e., s. 322.

¹²⁷³ Fahri Gökçen Taner, Y. Burak Aslanpınar, “Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyaı Cezası Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel

düzenlemenin 5237 sayılı TCK m.2’de de yer alan kanunilik ilkesinin unsurlarından “idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacağı” ilkesine aykırı olduğu, kanunun suç saydığı bir fiilin bir tebliğ ile değiştirilemeyeceği savunularak uygulamada da inceleme elemanları tarafından bu tebliğden hareketle kast unsurunun tespiti için gerekli incelemeler yapılmaksızın ve deliller ortaya konmaksızın sadece KDV indiriminin reddi suretiyle, uzlaşma hakkına da sahip bir kat vergi ziyayı cezalı KDV inceleme raporlarının düzenlendiği, çelişkili bir şekilde Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi bakımından da hiçbir işlem ve yaptırımın söz konusu olmadığı¹²⁷⁵ dile getirilmektedir.

Danıştay içtihatlarında 306 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nin hukuka aykırılığına ilişkin bir değerlendirmeye henüz rastlanılmamışsa da tebliğ pek çok kararın karşı oy gerekçesinde kendinden söz ettirmeye başlamıştır.

Gerekçelerde, bahsi geçen “Genel Tebliğ uyarınca yayımlanan *"iç işlem yönergesi"*ndeki; *"VUK 359. maddede tanımlanan sahte belgenin bilerek ve kasıtlı şekilde kullanıldığının ölçütünün, mükellef gider kayıtlarının 1/3'nün (üçte birinin) sahte belge ile belgelendirildiğinin tespit edilmesine bağlı olduğu, bu gibi durumlarda vergi ziyayı cezasının bir kat uygulanmasının rapor edilmesi gerektiği"* açıklamasının” denetim elemanlarınca dikkate alındığı belirtilmiş ve mücbir sebep olmaksızın inceleme elemanına ibraz edilmeyen yasal defter ve belgeler yargılama sürecinde ibraz edilen mahkeme tarafından incelenirken, “uygulamada bilerek ve kasıtlı kullanmanın ölçütü olarak kabul edilen 1/3 oranının aşıp aşılmadığı durumu”nun gözetilmesinin de uygulamada eşitliğin sağlanması için bir gereklilik olduğu dile getirilmiştir¹²⁷⁶. Dolayısıyla söz konusu genel tebliğin uygulamada eşitliği bozan ve hukuka aykırı nitelikteki düzenlemelerinin artık yargılama aşamasında dahi etkisini hissettirdiğinden söz etmek yanlış olmayacaktır.

Tebliği’nin Hukuka Aykırılığı Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 265, Ocak 2015.

¹²⁷⁴ Abdurrahman Filiz, “Vergi Kaçakçılık Suçu ve İdarenin Kusuru”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 293, Mayıs 2017.

¹²⁷⁵ Ferhat Fähran, “İzaha Davette (VUK Md. 370), Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiiline Uygulanan İndirimli Vergi Ziyayı Cezası ile VUK’un 359. Maddesinde Aynı Fiile Uygulanan Cezaların Hukuki Değerlendirilmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 292, Nisan 2017.

¹²⁷⁶ T.C. Danıştay 4. D., T. 18.02.2020, E. 2017/3722, K. 2020/835.;

T.C. Danıştay 4. D., T. 18.02.2020, E. 2016/18405, K. 2020/843.;

T.C. Danıştay 4. D., T. 16.01.2020, E. 2019/5113, K. 2020/118.;

T.C. Danıştay 4. D., T. 18.12.2019, E. 2019/6227, K. 2019/9136.;

T.C. Danıştay 4. D., T. 14.11.2019, E. 2015/5910, K. 2019/7354.;

T.C. Danıştay 4. D., T. 27.01.2020, E. 2016/15095, K. 2020/241.;

T.C. Danıştay 4. D., T. 27.01.2020, E. 2016/9911, K. 2020/237.

5.4.2.4. Görüş ve Öneri Raporu

Görüş ve öneri raporları VDKY'nin 55. maddesinde¹²⁷⁷ özel olarak düzenlenmektedir.

Bu doğrultuda inceleme esnasında mevzuatta eksiklik veya düzeltilmesi gerekli bir husus görüldüyse buna ilişkin görüş ve tekliflerin, inceleme yürütülürken tespit edilen konulara ilişkin önerilerin, ihbar ikramiyesi ve meslek mensuplarının cezai sorumluluğu gibi hususların görüş ve öneri raporlarında yer alması gerekmektedir. İlgili maddenin (e) bendinde yer alan “*Bu Yönetmelikte sayılan rapor türleri kapsamına girmeyen konular*” ifadesinden esasen görüş ve öneri raporunun kapsamının oldukça geniş tutulduğu; faaliyetlerin icrası esnasında karşılaşılan her türlü duruma dair kanaatlerin ve tekliflerin bu raporda yer alabileceği anlaşılmaktadır.

5.4.2.5. Genel Durum Raporu

Genel durum raporu, genel kuruluş raporu ile birlikte VDKY'nin 57. maddesinde¹²⁷⁸ düzenlenmektedir. Bu rapor türü esasen turne programlarında

¹²⁷⁷ “Görüş ve öneri raporu

Madde 55

(1) Aşağıdaki durum ve konular için görüş ve öneri raporu düzenlenir:

- a) Başkanlıkça tetkik ettirilen çeşitli konular hakkındaki tespit, kanaat ve düşünceler.
 - b) Yürürlükteki kanun, yönetmelik, karar ve genel tebliğlerde ve bunların uygulanmalarında görülen noksanlar ve bunların düzeltilmesi yolları ile yeniden konulması gereken hüküm ve usuller hakkındaki görüş ve teklifler.
 - c) Görevin icrası sırasında, tespit olunan konulara ilişkin öneriler.
 - ç) Teftişlerde cevaplı raporlara bağlanması gerekli görülmeyen hususlar.
 - d) İhbar ikramiyesi, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki meslek mensuplarının cezai sorumlulukları gibi konular.
 - e) Bu Yönetmelikte sayılan rapor türleri kapsamına girmeyen konular.
- (2) Görüş ve öneri raporları, konularının ilgilendirdiği daireler göz önünde tutularak, yeterli sayıda hazırlanır. Bu raporlar Başkanlıkça gereği yapılmak üzere, ilgili dairelere gönderilir.

¹²⁷⁸ “Genel kuruluş ve genel durum raporları

Madde 57

(1) Turne programlarına dâhil yerlerden her biri için, teftişlerin sonunda, genel kuruluş ve genel durum adları ile iki ayrı rapor düzenlenir.

(2) Ekip çalışmalarında bu raporlar koordinatör tarafından düzenlenir.

(3) Genel kuruluş raporu; teftiş edilen ünitelerin kadro ve iş hacmi, kadroların ve personelin sayı ve nitelik yönünden yeterlik dereceleri, çalışma usul ve metotları, işyerleri ve çalışma araçları ile döşeme ve demirbaş, kırtasiye ve diğer ihtiyaçları hakkındaki görüş ve teklifleri kapsar.

(4) Genel durum raporunda, teftişlerin sonuçları hakkında Başkanlığa özet halinde bilgi vermek amacı ile aşağıdaki hususlara yer verilir:

- a) Vergi incelemelerinin sonuçları.
- b) Teftiş yeri ve ünitesi, teftiş edilen servisler, düzenlenen raporlar.
- c) İhbar ve şikâyet konuları, bunlar üzerine yapılan çalışmaların sonuçları.
- ç) Başkanlıkça programla beraber veya sonradan gönderilen araştırma ve inceleme konuları, yapılan çalışmaların sonuçları.

gündeme gelmektedir. Turne programına dahil yerler için ayrı ayrı düzenlenen ve amacı VDK Başkanlığı'na özet halinde bilgi vermek olan bu raporu düzenleme görevi ekip çalışmalarında koordinatörüdür.

Raporda yer verilmesi gereken hususlar VDKY'nin 57. maddesinde sayılmaktadır. Maddede de belirtildiği üzere özel olarak vergi incelemesi konularını barındıran turne programlarının sonunda da genel durum raporu düzenlenmekte ve yürütülen inceleme çalışmalarının genel sonuçları koordinatör tarafından raporda gösterilmektedir.

5.4.3. Raporların Değerlendirilmesi: Rapor Değerlendirme Komisyonları, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu

Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesinden sonraki aşama bu raporların komisyonlarda değerlendirilmesidir. Komisyonlara geçmeden önce bu aşamanın “*incelemenin tamamlanması*” kapsamında sahip olduğu öneme de değinmek gerekmektedir.

İnceleme Yönetmeliği m. 21 uyarınca incelemenin tamamlandığı tarih “*vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih*”tir. Ancak inceleme yetkilisi tarafından komisyona gönderilmek üzere rapor teslim edilse ve bu tarih itibarıyla inceleme tamamlansa da bu durum, rapor değerlendirme komisyonunun kararına göre vergi inceleme raporunun düzeltilmesine engel teşkil etmeyecektir. İncelemenin tamamlandığı tarih ise her şeyden önce VUK m. 140/f.1/b.6 doğrultusunda incelemenin tamamlanma süresine riayet edilip edilmediğinin¹²⁷⁹ tespitinde önemlidir.

Rapor değerlendirme komisyonlarının temel görevi VUK m. 140 uyarınca vergi incelemesine yetkili kişilerce hazırlanan vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan evvel vergi mevzuatına uygunluk bakımından değerlendirilmesi ve

d) Mali mevzuatın uygulanmasında görülen genel hata ve noksanlar.

(5) Bu raporlar, bir örneğinin Başkanlıkta alıkonacağı, birer örneğinin de ilgili dairelere gönderileceği hususu göz önünde tutularak, yeterli sayıda düzenlenir.

(6) Münhasıran vergi incelemesi konularını içine alan programların sonunda da koordinatör tarafından inceleme çalışmalarının genel sonuçlarını gösteren genel durum raporları düzenlenir.”

¹²⁷⁹ Bu husus çalışmamızın bu bölümünde yer alan “3.2.2.2.3.3. İncelemenin Süresinde Bitirilmesini Talep Etme ve Süresinde Bitirilememesinin Nedenini Öğrenme Hakkı” başlığı altında incelenmiştir.

VUK m. 367 kapsamında Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecek vergi suçu raporları için mütalaa verilmesidir. Vergi incelemesine ilişkin sürecin ve işlemlerin yargı denetimi öncesinde idarenin kendi içinde gözden geçirilmesini öngören “denetimin denetimi” niteliğindeki bu müessesenin getirilmesiyle idarenin hukuka bağlılığının, uygulamada yorum ve görüş birliğinin, vergilendirme sürecinde hukuki belirlilik ve istikrarın sağlanmasına hizmet etmek amaçlanmaktadır¹²⁸⁰.

Vergi inceleme raporu, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenmiş ise bağlı olunan grup veya ekip başkanlığı aracılığıyla ilgili “Rapor Değerlendirme Komisyonu”na gönderilmektedir. Raporda tarhi öngörülen vergi tutarının HMB tarafından belirlenen sınırı¹²⁸¹ aşması halinde ise rapor doğrudan “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu”na gönderilmektedir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, doğrudan değerlendireceği bu raporların haricinde ayrıca vergi müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporlarını bir üst mercii olarak değerlendirmektedir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilecek raporlar, bu komisyona iletmek üzere ilgili Daire Başkanlığı (eski adıyla Grup Başkanlığı) tarafından VDK Başkanlığı’na gönderilmektedir. Vergi inceleme raporlarının elektronik ortam üzerinden gönderilmesi halinde rapor değerlendirme komisyonu tarafından tutanak tutulacaktır. (VUK m. 140/f.2; İnceleme Yönetmeliği m. 20/f.1; RDK Yönetmeliği m. 9, 18) .

Vergi inceleme raporunun vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından değil de incelemeye yetkili diğer kişilerce düzenlenmesi halinde ise bu raporlar GİB merkez ve taşra teşkilatlarında kurulacak rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirilecektir (VUK m. 140/f.3; İnceleme Yönetmeliği m. 20/f.2). İncelemeye yetkili bu memurlar ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlık olması halinde, uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii konumundaki “Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu” tarafından değerlendirilecektir.

Komisyonların kuruluşu, görevleri, çalışma usul ve esasları gibi hususlar VUK m. 140/f.6 tarafından verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan RDK

¹²⁸⁰ Erdem, a.g.e., s. 211-216.

¹²⁸¹ RDK Yönetmeliği m. 18 uyarınca bu sınır 10 milyon TL olmakla birlikte düzenlemede bu tutarın her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak belirlenmiş yeniden değerlendirme oranında artırılacağı öngörülmüştür.

Yönetmeliği'nde ayrıntılı olarak düzenlenmektedir.

Vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporlar için sürekli çalışma merkezlerinde kurulacak *rapor değerlendirme komisyonları*, ilgili denetim birimlerince meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil üyeden ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (VUK m. 140/f.2/c.1; RDK Yönetmeliği m. 4/A/f.1). İncelemeye yetkili diğer memurlar tarafından düzenlenen raporlar için kurulacak rapor değerlendirme komisyonları o yerde Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB)'nin kurulmuş olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. VDB kurulan yerlerde komisyon, Vergi Dairesi Başkanı (veya Başkan tarafından belirlenen grup müdürü) başkanlığında vergi dairesi müdürleri ve/veya müdürler arasından Vergi Dairesi Başkanı tarafından seçilen en az iki asil üyeden ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (RDK Yönetmeliği m. 5/f.1/a). VDB kurulmayan yerlerde ise komisyon Defterdarın başkanlığında ve Defterdar tarafından vergi dairesi müdürleri arasından seçilen en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (RDK Yönetmeliği m.5/f.2/a). Gerekli görülmesi halinde veya yeterli sayıda üyenin bulunmaması durumunda GİB, Defterdarlıklarda görevli yetkililer tarafından hazırlanan bu raporların belirleyeceği VDB'lerdeki rapor değerlendirme komisyonlarında değerlendirtilmesine karar vermeye yetkilidir (RDK Yönetmeliği m.5/f.2/b). Vergi inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanlarının, kendi düzenledikleri raporların değerlendirildiği komisyon toplantılarına üye olarak katılmaları yasaktır (RDK Yönetmeliği m. 4/f.5; m. 5/f.3).

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, VDKB bünyesinde Başkan tarafından belirlenmiş bir Başkan Yardımcısının başkanlığında, dört daire başkanı (eski haliyle grup başkanı) olmak üzere toplam beş üyeden oluşmaktadır (VUK m.140/f.2/c.2; RDK Yönetmeliği m. 6/f.2). *VDB Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu* ise Vergi Dairesi Başkanının başkanlığında, müdürler (grup müdürleri, vergi dairesi müdürleri ve/veya müdür kadrosunda görev yapanlar) arasından Başkan tarafından seçilen en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (RDK Yönetmeliği m.7/f.2). Raporu düzenleyen ile arasında uyuşmazlık bulunan rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin, uyuşmazlık konusu raporun değerlendirildiği toplantılar bakımından gerek Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'na (RDK Yönetmeliği m.6/f.3) gerekse Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu'na (RDK

Yönetmeliği m.7/f.3) üye olarak katılımı yasaktır.

Vergi suçu raporlarına ilişkin verilecek mütalaalar bakımından üst komisyonların devreye girmesi gerekmemektedir; zira ilgili rapor değerlendirme komisyonunun sadece görüş ve değerlendirmelerini içeren mütalaalar bir uyuşmazlık konusu olarak görülmemektedir¹²⁸². Bununla birlikte vergi suçu raporuna ilişkin mütalaada, raporda belirtilen tüm kişiler bakımından ayrı ayrı değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir¹²⁸³; mütalaa şartının kanunda öngörülen şekilde yerine getirilmemesi, failin yargılanacağı kamu davasının devamına engel¹²⁸⁴ olarak görülmektedir¹²⁸⁵.

Vergi suçu raporlarına ilişkin mütalaa vermenin haricinde rapor değerlendirme komisyonlarının ve üst komisyonların asli görevi VUK m. 140/f.2 ve RDK Yönetmeliği m.8/f.1, m.9/f.2, m.10/f.1 uyarınca, hazırlanan vergi inceleme raporlarının “*vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu*”nu ve “*maddi hata ve usul hatası içerip içermediği*”ni değerlendirmektir. İlgili maddelerde geçen “*kararname, tüzük*” ibarelerinin “*Cumhurbaşkanı kararı*”¹²⁸⁶ şeklinde anlaşılması gerekmektedir.

Vergi inceleme raporlarına ilişkin mevzuat değerlendirmesi yapılırken normlar hiyerarşisine uygun şekilde hareket edilmesi gereği muhakkaktır. Mevzuat

¹²⁸² Erdem, a.g.e., s. 225.

¹²⁸³ “...*Vergi Suçu Raporu ve Vergi İnceleme Raporu ile Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 07.12.2006 tarihli mütalaasının yalnızca B. K. hakkında "muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek" suçuna ilişkin olduğu ve sanık R. C. yönünden verilmiş bir mütalaa bulunmadığı gözetilmeden, "sahte fatura kullanmak" suçundan 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan mütalaa alınmadan yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması, SONUÇ : Bozmayı gerektirmiş, sanıklar müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 Sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nun 321nci maddesi uyarınca bozulmasına, 05.03.2008 gününde oybirliğiyle karar verildi.*” T.C. Yargıtay 11. C. D., T. 05.03.2008, E. 2007/7248, K. 2008/1325.

¹²⁸⁴ “...*KARAR: 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi uyarınca Defterdarlık veya Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ya da 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33. maddesi uyarınca Defterdar veya Vergi Dairesi Başkanı adına imza atmaya yetkili olanlardan mütalaa alınmadan Vergi Dairesi Başkanı adına imza atmayan "Denetim Grup Müdürü Vekilinin" ihbarı üzerine açılan kamu davasına devamla yazılı şekilde hüküm kurulması, SONUÇ: Yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan, hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasa'nın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA , 31.01.2008 gününde oybirliği ile karar verildi.*” T.C. Yargıtay 11. C. D., T. 31.01.2008, E. 2007/2298, K. 2008/470.

¹²⁸⁵ Erdem, a.g.e., s. 222.

¹²⁸⁶ 700 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında KHK (R.G.: 07.07.2018-30471- 2. Mükerrer)'nın 46. maddesi uyarınca kararname ve tüzük ibareleri Cumhurbaşkanı kararı şeklinde değiştirilmiştir.

içerisinde “özelgeler”in de sayılması ayrı bir komisyonun kurulmasını gerekli kılmıştır. VUK m. 140/f.4 uyarınca gerek rapor değerlendirme komisyonları gerekse Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, verilmiş bir özelgenin VUK m. 369/f.1 kapsamında yanlış izahat içerdiği kanaatine vardıklarında, söz konusu özelgenin “Özelge Komisyonu”¹²⁸⁷ olarak adlandırılabilir ayrı bir komisyon tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu komisyon, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu’ndan üç üye ile VUK m. 413 uyarınca GİB nezdinde özelge verilmesi için oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulmakta ve bu komisyonun kararı, ilgili rapor değerlendirme komisyonunu ve inceleme yetkilisini bağlamaktadır. Bu hususun açıklanması için çıkarılmış 425 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği¹²⁸⁸’nde de özelgede yer alan görüşün aksine bir tenkit olması halinde vergi inceleme raporunun olumsuz değerlendirmeye konu edileceği belirtilmekte; ancak bunun için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması, yani verilen izahatın aynı durumda olan tüm vergi ödevlileri bakımından uygulanabilir olması aranmaktadır. Bunun yanı sıra rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkate alınacak özelgenin ilgili konuda GİB tarafından verilmiş en güncel özelge olması gerektiği belirtilmektedir.

Özelgelerin yapısı gereği sirkülerden farklı olan kişiye özgü niteliği ile bu düzenlemelerin ne kadar bağdaştığı *kanaatimizce* tartışmaya açıktır. Keza idare tarafından kendisine dair somut durum değerlendirilerek verilen özelgeye sahip bir vergi yükümlüsü başka yükümlüler hakkında verilen özelgelerle bağlı olmadığı gibi bu yükümlünün aynı konuyla ilgili verilen diğer özelgelerden haberdar olabilmesi, özelgesini güncelleyebilmesi ve bu doğrultuda hareket edebilmesi mümkün gözükmemektedir.

¹²⁸⁷ RDK Yönetmeliği’nin “Yanlış izahat” başlıklı 17. maddesinde bu konuya ilişkin detaylı düzenleme mevcuttur.

“Yanlış izahat

Madde 17

(1) Rapor değerlendirme komisyonları, yaptıkları değerlendirme sırasında verilmiş bir özelgenin Kanunun 369 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varırlarsa, söz konusu özelgeyi, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile Kanunun 413 üncü maddesine göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik Komisyona gönderirler.

(2) Birinci fıkrada belirtilen beş kişilik Komisyonun üyeleri Bakan tarafından belirlenir.

(3) Bu Komisyon, konunun kendisine geliş tarihinden itibaren otuz gün içerisinde karar verir.

(4) Bu Komisyon, üyelerin tamamının hazır bulunması ile toplanır ve oy çokluğuyla karar alır.

(5) Alınan kararlar tutanağa bağlanır ve tüm üyeler tarafından imzalanır.

(6) Bu Komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanı bağlar.

(7) Bu Komisyon tarafından, bir özelgenin Kanunun 369 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu sonucuna varılırsa, söz konusu özelge, Komisyon kararı dikkate alınarak değiştirilir.”

¹²⁸⁸ (R.G.: 27.03.2013/28600).

Vergi inceleme raporları, komisyonlara iletildikleri tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde komisyonlar tarafından, zamanaşımı süresi de dikkate alınarak değerlendirilecek ve kararlar ilgili inceleme elemanına en geç beş iş günü içerisinde gönderilecektir (RDK Yönetmeliği m. 12/f.1,2,3). Komisyonlar üye tam sayısı ile toplanmakta, oy çokluğu ile karar almakta ve alınan kararlar “*rapor değerlendirme tutanağı*”na bağlanarak tüm üyeler tarafından imzalanmaktadır (RDK Yönetmeliği m.11/f.1,2). Komisyonların değerlendirme sonuçları “*olumlu değerlendirme*” (m.15) ve “*olumsuz değerlendirme*” (m.16) olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun bulunması olumlu değerlendirmeye konu olmakta; değerlendirmeyi yapan rapor değerlendirme komisyonu ise rapor ilgili vergi dairesine gönderilmekte; Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ise rapor ilgili Daire (eski haliyle Grup) Başkanlığına iletilmektedir. Vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun bulunmaması ise olumsuz değerlendirmeye konu olmakta; inceleme elemanının bu değerlendirme sonucuna katılıp katılmamasına göre sonuçlar çeşitlenmektedir. Olumsuz değerlendirme sonucuna katılmayan vergi inceleme elemanının katılmama gerekçeleri ilgili komisyon tarafından kabul edilmediği takdirde uyuşmazlık konusu rapor, ilgisine göre üst makam konumundaki Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu’na yahut VDB Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu’na gönderilmektedir. Netice itibarıyla -yargısal niteliği bulunmadığını vurgulamakla birlikte- olumlu değerlendirmeleri Danıştay dairelerinin onama kararlarına, olumsuz değerlendirmeleri ise bozma kararlarına benzetmek mümkündür.

Literatürde “*dinlenme hakkı*” şeklinde ifade edilen hakka ilişkin düzenlemeyi de RDK Yönetmeliği’nde bulmak mümkündür. Yönetmeliğin 14. maddesinde yer alan “*Mükellef ve inceleme elemanının dinlenmesi*” başlığı altındaki düzenleme uyarınca komisyonlar talep üzerine veya gerekli görülmesi halinde vergi yükümlülerini ve inceleme elemanlarını dinleyebilmekte; yükümlülerin dinlenmesi halinde dinlemeden önce vergi inceleme raporlarında eleştiri konusu yapılmış noktalar hakkında çeşitli bilgiler içeren rapor özetleri yükümlülere verilmektedir.

Rapor değerlendirme komisyonlarına hukuka uygunluk denetimi gibi büyük bir misyon yüklenmesinin karşısında Kanunda ve yönetmelikte yer alan düzenlemelerin ne derece yeterli olduğu tartışmaya açıktır. Düzenlemelerde, komisyonların hukuka uygunluk denetimini ne şekilde gerçekleştireceğinin ve

gerçekleştirirken kullanması gereken yetki ve araç gibi unsurların eksik kaldığı; kullanılabilecek araç olarak sadece yukarıda bahsedilen yükümlülerin ve inceleme elemanının dinlenmesine yer verildiği dile getirilmektedir¹²⁸⁹.

5.4.4. İncelemenin Sonuçlanması: Vergilerin Doğruluğunun Sağlanması

İnceleme dosyası tekemmül ettiğinde vergi incelemesi tamamlanmaktadır. Nitekim İnceleme Yönetmeliği'nin 21. maddesine göre incelemenin tamamlandığı tarih, inceleme raporlarının “*rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih*”tir. Maddenin 2. fıkrasında belirtildiği üzere incelemenin tamamlanması, ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararı uyarınca inceleme raporunun düzeltilmesine engel teşkil etmemektedir.

Tamamlanma tarihinin vergi incelemesinin süresinde tamamlanıp tamamlanmadığının tespitinde önem taşıdığı aşıkardır. Vergi incelemesinin sonuçlanmasından ise raporların ilgili vergi dairesine gönderilmesinin ve bunun üzerine ilgili vergi dairesinin alacağı veya almayacağı kararlar ile tesis edeceği veya etmeyeceği işlemlerin anlaşılması gerekmektedir¹²⁹⁰.

İncelemenin tamamlanmasının ardından yükümlülerin defter ve belgelerinin iadesi de gündeme gelmektedir. Defter ve belgelerin suç delili niteliğinde olması veya vergi ödevlisinin tutanağı imzadan imtina etmiş olması halleri haricinde, bu defter ve belgeler İnceleme Yönetmeliği'nin 22. maddesinde belirtildiği üzere “*ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletilindiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde*” vergi ödevlilerine bir tutanak ile iade edilmektedir.

Vergi incelemesinin tamamlanması akabinde yapılacak işlemler vergi incelemesinin amaçlarından “*vergilerin doğruluğunun saptanması*”na hizmet etmektedir. Doğal olarak inceleme raporunun sonucuna göre de yapılacak işlemler farklılık arz etmektedir.

¹²⁸⁹ Erdem, a.g.e., s. 228. Erdem'e göre RDK Yönetmeliği'nin 14. maddesinde yer alan bu düzenleme, 5432 sayılı VUK'un 362. maddesinde yer almış itiraz komisyonlarının tarafları dinlemesine ilişkin hükmü anımsatmakta ancak usul hükümleri yönünden 5432 sayılı Kanunda yer almış düzenlemenin gerisinde kalmaktadır.

¹²⁹⁰ Soydan, s. 590.

5.4.4.1. İnceleme Bitirilmeden Yapılacak İşlemler

İnceleme bitirilmeden önce nezdinde inceleme yapılan vergi ödevlisi ve/veya ödevlinin yasal temsilcisiyle son bir görüşme yapılarak inceleme bulgularının ve yapılması muhtemel işlemlerin yükümlüyle istişare edilmesi gerek çağdaş idari usul yaklaşımının gerekse demokratik idare anlayışının bir gereği olarak görülmekte; ayrıyeten yükümlülerin istedikleri takdirde tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını nasıl ve hangi sürede kullanabilecekleri hususunda inceleme elemanı tarafından bilgilendirilmeleri önem taşımaktadır¹²⁹¹.

5.4.4.2. İnceleme Raporlarının İşleme Konulmak Üzere Gönderilmesi

Rapor değerlendirme komisyonlarının yaptıkları değerlendirmelerin sonuçlarında da bahsettiğimiz üzere, “*olumlu değerlendirme*”nin söz konusu olması halinde (RDK Yönetmeliği m. 15) vergi inceleme raporları karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilmekte; ilgili birim tarafından da yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmektedir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu’nun olumlu değerlendirmesinin söz konusu olması halinde vergi inceleme raporları karar tutanağı ile birlikte ilgili Daire Başkanlığına (eski haliyle Grup Başkanlığına) iletilmekte; ilgili Daire Başkanlığı tarafından bu raporlar yetkili vergi dairesine tevdi edilmektedir.

Olumsuz değerlendirme halinde ise RDK Yönetmeliği m. 16’da ihtimallere göre belirtilen süreler izlenmekte ve vergi inceleme raporları olumlu değerlendirme elde edilene kadar ilgilisi tarafından tekrar düzenlenmektedir.

Vergi inceleme raporu ile birlikte bu rapora dayanak teşkil eden ve delil niteliğindeki bütün tutanaklar da inceleme dosyasının bir parçası olarak ilgili vergi dairesine gönderilmelidir. İnceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirmeye tabi tutulmaması yahut usulünce değerlendirmeye tabi tutulmaması idari işlemi sakatlayıcı nitelikte olduğu için vergi inceleme raporunun yetkili rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirildiği bilgisi ve buna ilişkin tarihlerin de inceleme raporlarında yer alması gerekmektedir¹²⁹².

¹²⁹¹ Soydan, s. 559, 560.

¹²⁹² Soydan, s. 591.

Vergi inceleme raporları ilgili vergi dairelerine gönderildikten sonra sıra vergi dairelerinin bu raporlar uyarınca alacağı kararlara ve tesis edeceği işlemlere gelmektedir.

5.4.4.3. Vergi İncelemesinin Sonuçları ve Yapılacak İşlemler

Vergi incelemesinin sonuçları ve bu sonuçlar doğrultusunda yapılacak idari işlemler, vergi inceleme raporunda ulaşılan neticeye göre farklılık arz etmektedir.

İnceleme raporunda tarhiyat ve/veya ceza kesme önerisi bulunması halinde ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı, idari nitelikte olan vergi ziyayı cezası ve/veya usulsüzlük cezası, kaçakçılık suçunun tespiti halinde yapılacak bildirim neticesinde vergi kaçakçılığı cezası ile son olarak ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamaları¹²⁹³ gündeme gelebilmektedir. Sayılan idari işlemlerin vergi dairesince gerçekleştirilmesi üzerine ise yükümlüler vergi ve/veya cezayı itirazsız ödeyebilecekleri gibi cezada indirim talep etme, uzlaşma, düzeltme talebinde bulunma ve düzeltme talebinden sonuç alamadığında HMB nezdinde şikayet yoluna başvurma, yanılma hükümlerinden yararlanmayı talep etme ve dava açma gibi haklara ve başvuru yollarına sahiptirler.

Yükümlünün daha önce tarh edilmiş bir vergisine ilişkin olarak vergi incelemesi neticesinde bir matrah veya matrah farkı tespit edilmiş ve bu tespit yükümlünün defterlerine, kayıtlarına, belgelerine veya kanuni ölçülere dayanılarak VUK m. 29 gereği yapılabilmış ise karşımıza ikmalen vergi tarhı çıkmaktadır. İkmalen tarhiyat, çoğunlukla kasıt unsuru taşımayan matematik hatası, kayıt hatası (rakam hatası, işlemin yanlış algılanarak yanlış hesaba kaydedilmesi şeklinde beliren hesap hatası, borç ve alacak taraflarının karıştırılması), nakil hatası, unutma ve tekrar kayıt ile değerlendirme hatası gibi muhasebe hatalarının varlığı halinde söz konusu olmaktadır¹²⁹⁴.

Re'sen tarhiyata ise vergi matrahının tamamen veya kısmen yükümlülerin defterlerine, kayıtlarına, belgelerine veya kanuni ölçülere göre tespit edilemediği, diğer bir deyişle ikmalen tarhiyat yapılmasına imkan bulunmayan hallerde başvurulmaktadır. VUK m. 30'da vergi matrahının re'sen tarh edilmesi gereken

¹²⁹³ İnceleme sonunda vergi idaresince yapılacak işlemlere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Çavuş, s. 239-252.

¹²⁹⁴ Tekin, Çelikkaya, s. 197-198.; HUD, s. 126-130.

haller¹²⁹⁵ sayılmaktadır. Bu hallerin varlığı halinde inceleme elemanı inceleme raporunda matrahı re'sen takdir edebileceği gibi dosyayı re'sen takdirin yapılması için takdir komisyonuna da gönderebilecektir. Yerleşik Danıştay içtihatları da re'sen tarha başvurulabilmesi için kanunda sayılan re'sen tarh koşullarının gerçekleştiğinin idare tarafından karineye dayalı olarak değil, açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerektiğini vurgulamaktadır¹²⁹⁶. 30. maddenin son fıkrasında da belirtildiği üzere, bir re'sen vergi tarhı sebebinin yanında ayrıca ikmalen vergi tarhını gerektiren bir durumun olması halinde, ikmalen tarh re'sen takdir sonucu beklenmeksizin yapılacak; re'sen takdirde ikmalen tarhiyata konu matrah farkı da dikkate alınmışsa önceden tarh edilen bu tutar vergi tarhı yapılırken indirilecektir. İkmalen tarhiyatta hata unsurunun baskın gelmesine karşılık re'sen tarhta çoğunlukla hile ve kast unsurlarına¹²⁹⁷ rastlanmaktadır. Vergi incelemesi esnasında karşılaşılan belli başlı muhasebe hileleri; kasdi hesap hataları, kayıt dışı işlem, işlemten önce veya sonra kayıt, uydurma hesap açılması, belge sahtekarlığı, bilanço maskeleye şeklinde¹²⁹⁸ sayılabilir.

Vergi alacağını güvence altına alma amacıyla getirilmiş ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri daha önce de bahsettiğimiz üzere AATUHK'da düzenlenmektedir. AATUHK m.9 uyarınca VUK m. 344 ve 359 kapsamında yer alan hallerin mevcudiyeti veya AATUHK m.13'te yer alan diğer şartların mevcudiyeti halinde inceleme elemanının ilk tespitleri üzerinden ihtiyati hacze başvurulabilmektedir. İnceleme elemanı tarafından ihtiyati haciz şartlarının mevcudiyeti tespit edilmeden ihtiyati haciz yoluna gidilmesi ise hukuka aykırıdır¹²⁹⁹. İhtiyati hacizden farklı olarak sadece vergi asılları bakımından uygulanan ihtiyati

¹²⁹⁵ “1. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,

8. Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırlmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,”

¹²⁹⁶ Örnek kararlar için bkz. Çavuş, s. 243, 244.

¹²⁹⁷ Kast unsurunun değerlendirmesini vergi inceleme elemanına bırakan 306 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve bu husustaki eleştirilerimize çalışmamızın bu bölümünde “5.4.2.3. Vergi Suçu Raporu” başlığı altında yer verilmiştir.

¹²⁹⁸ HUD, s. 130-135.

¹²⁹⁹ Çavuş, s. 252.

tahakkukta ise inceleme esnasında AATUHK m. 17’de belirtilen durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde ilgili vergi dairesinin haberdar edilmesi ve henüz tahakkuk aşamasına gelmemiş vergi borçlarının tahakkuk ettirilmesi söz konusu olmaktadır. İhtiyati hacze başvurulması veya ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczin tatbiki halinde işlemlerin muhatabı olan vergi yükümlüsünün, haczin tatbikinden yahut gıyabında yapıldıysa tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesi nezdinde, ihtiyati haczin sebebine veya ihtiyati tahakkukun sebebine ve miktarına itirazda bulunma hakkı vardır (AATUHK m. 15, 20).

İnceleme raporunda vergi tarhı ve/veya ceza kesme işlemlerinin önerilmemesi, diğer bir deyişle raporun nezdinde inceleme yapılanın lehine bir kabul raporu olması halinde ise vergi dairesi, vergi ödevlisi hakkında herhangi bir karar almamakta ve işlem tesis etmemektedir. Kabul raporlarının da üzerine işlem tesis edilen diğer raporlarda olduğu gibi vergi ödevlisine tebliğ edilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamakta; bu raporların nezdinde inceleme yürütülene tebliğine gerek görülmemektedir. Ancak bizim de katılmakta olduğumuz bir görüşe göre¹³⁰⁰, bu büyük bir eksikliktir. Gerek vergi incelemesinin eğitici işlevine sağlayacağı katkı, gerekse incelemeye başlanıldığının KAP’a bildirilmesi zorunlu olan şirketlerin itibarı açısından kabul raporu ve gerekçelerinin bir nevi aklanma anlamında olduğu göz önünde bulundurulduğunda, kabul raporlarının da vergi ödevlilerine tebliğine dair mevzuatta düzenlemeye gidilmesi gerektiği *kanaatindeyiz*.

Son olarak, vergi inceleme raporlarının hukuki niteliğini belirlerken bahsettiğimiz tarh ve/veya ceza kesme önerisinde bulunmamakla birlikte vergi yükümlülere hakkında sonuç doğuran raporlara¹³⁰¹ değinmek gerekmektedir. Tarh veya ceza kesme yönünde bir öneride bulunmamakla birlikte bazı işlemleri eleştiri konusu yapan bu raporlar her ne kadar hazırlık işlemi niteliğinde olsalar da gelecekte ilave tarhiyata neden olabilmekte ve vergi ödevlilerinin ekonomik menfaatlerini etkilemektedirler. Bu nedenle kural olarak vergi inceleme raporları tek başına dava konusu edilememekte ise de Danıştay’ın güncel içtihatları uyarınca yükümlüler hakkında sonuç doğuran bu tarz raporlar, yürütülmesi zorunlu nitelik taşıdıkları gerekçesiyle asıl işlemde kopartılarak tek başına dava konusu edilebilmektedir. Hal böyle iken yükümlü hakkında sonuç doğuran bu raporların yükümlülere tebliğine

¹³⁰⁰ Soydan, s. 593-594.

¹³⁰¹ Bu konu çalışmamızın birinci bölümünde, “3.3.3. *Yükümlü Hakkında Sonuç Doğuran Vergi İnceleme Raporunun Hukuki Niteliği*” başlığı altında açıklanmaktadır.

ilişkin bir düzenleme olmamasının ciddi bir eksiklik olduğu görüşüne¹³⁰² katılmaktayız.



¹³⁰² Soydan, s. 598-599.

BÖLÜM 3: ULUSLARARASI ALANDA VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi incelemelerini yerel düzlemin sınırlarını aşarak ele almanın müesseseye sağlayacağı katkı ve uygulamada yaşanan sorunlara getirilebilecek çözüm önerileri bakımından ulusal düzenleme ve uygulamaların yanı sıra, vergi incelemeleriyle ilintili uluslararası ve uluslararası politika, düzenleme ve uygulamaların da irdelenmesi zarurîdir.

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle Türkiye'nin de iç hukukunun bir parçası konumundaki İHAS kapsamında vergi incelemelerinin temas ettiği insan hakları ve bu hakların uluslararası yargısal denetim mekanizması konumundaki İHAM nezdinde nasıl yorumlandığı, ayrıca Türkiye'nin vergi incelemeleri alanında bu haklarla ve içtihatlarla uyumu ele alınmaktadır. Ardından ise OECD ve AB'de vergi incelemeleriyle bağlantılı hangi politikaların ve düzenlemelerin söz konusu olduğu, üye ülke uygulamaları ve istatistiklerle değerlendirilmektedir.

1. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM)'nin Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Hususlara Yaklaşımı

II. Dünya Savaşı öncesinde ve esnasında yaşanan olayların, insan haklarına ilişkin güvencelerin ulusal düzeyde tek başına sağlanamayacağı gerçeğini gün yüzüne çıkartması üzerine, insan hakları ve temel özgürlüklerinin korunması hususu devletlerin iç işi olmaktan çıkarak uluslararası bir nitelik kazanmış; böylelikle bireyler ulusal hukuk öznesi olmalarının yanı sıra uluslararası hukuk öznesi ve hak sahibi konumuna gelmişlerdir¹³⁰³.

“İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)” olarak bilinen “İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme” de bu doğrultuda 04.11.1950

¹³⁰³ A. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi**, 11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 9. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. VII.

tarihinde Roma’da imzaya açılmış ve 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İHAS ile İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nde yer alan bazı temel hak ve özgürlükler somutlaştırılmış; bununla birlikte yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde ülkeleri yargılayabilecek ve mahkum edebilecek uluslararası bir mahkeme olan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) yaratılmıştır¹³⁰⁴.

Türkiye de İHAS’a taraf bir devlet olarak 28.01.1987’de ilk kez bireysel başvuru hakkını, 22.01.1990 tarihinde de Avrupa İnsan Hakları Divanı’nın zorunlu yargı yetkisini tanımış ve İHAS Türkiye açısından tam olarak işler konuma gelmiştir¹³⁰⁵. Yargı organlarının uzunca bir süre İHAS’ı doğrudan uygulamak konusunda çekingen bir tutum sergilemesi ve Türkiye’nin İHAM nezdinde mahkumiyetlerinin artması üzerine 2004 yılında değiştirilen T.C. Anayasası’nın 90. maddesi¹³⁰⁶ ile anayasal düzlemde de İHAM içtihatlarının iç hukuktaki yargı kararlarına temel oluşturmalarının önünde engel kalmamıştır. Ancak İHAS’ın tam anlamıyla etkisini hissettirebilmesi için başta yargı mensupları olmak üzere hukukçuların bu alanda birikimlerini artırmalarının ve sürekli gelişen içtihatları takip ederek kendilerini güncellemelerinin gereği de tartışmalıdır.

1.1. İHAM’ın Vergiyle İlgili Uyuşmazlıklara Yaklaşımı

Vergiyle ilgili uyuşmazlıklara İHAM’ın yaklaşımını tespit etmeden önce İHAM’ın konu bakımından yetki alanının (*ratione materiae*) tespit edilmesi gerekmektedir. Kabul edilebilirlik kriterlerinin sayıldığı İHAS m. 35’in 3. fıkrasının (a) bendi uyarınca “*Başvurunun konu bakımından Sözleşme veya Protokollerinin hükümleriyle bağdaşmaması*” halinde yapılmış olan bireysel başvuru kabul edilemez bulunacaktır.

Hüküm uyarınca İHAM, kendisine yapılmış bireysel başvuruları incelerken; İHAS’ı yorumlayarak yakınmanın konusunu oluşturan hakkın İHAS kapsamına girip girmediğini; dolayısıyla kendi alanına girip girmediğini tespit edecektir. İHAM’ın

¹³⁰⁴ Osman Doğru, Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, Cilt: 1, Avrupa Konseyi, T.C. Yargıtay Başkanlığı, Ankara: Şen Matbaa, 2012, s. 2.

¹³⁰⁵ Gözübüyük, Gölcüklü, s. VIII.

¹³⁰⁶ “Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma” başlıklı maddenin 5. fıkrası “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.*” şeklinde iken 07.05.2004 tarih ve 5170 sayılı Kanun’un 7. maddesi ile bu fıkra şu cümle eklenmiştir: “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*”

kendisini yetkisiz gördüğü konu karmaşık değilse başvuru kabul edilebilirlik aşamasında konu yönünden yetkisizlik nedeni ile reddedilecektir. Ancak konu karmaşık ise İHAM konu yönünden yetkisizlik sorununu esasla birlikte inceleme yoluna da gidebilecektir¹³⁰⁷.

Mahkemenin konu yönünden yetkisi belirlenirken İHAS'ın ihlaline gerekçe olarak ileri sürülen olaylar önem teşkil ettiğinden; vergi incelemesiyle ilintili bir olayın hak ihlali yaratabilmesi için olayın İHAS ve Protokollerde düzenlenen bir hakkın ihlali ile sonuçlanması gerekmektedir. Diğer bir deyişle vergiyle ilgili her yakınma yahut uyuşmazlık İHAM'ın yetki alanına girmemektedir.

Vergiyle ilgili yargısal uyuşmazlıklara ilişkin tüm şikayetlerin de doğrudan adil yargılanma hakkı özelinde İHAS kapsamına girmediğini belirtmekte fayda vardır. İHAM'ın *Ferrazzini* kararında¹³⁰⁸ da belirttiği üzere vergi sorunları, kamusal niteliğe sahip bir ilişki olması sebebiyle, kamusal yetkinin sert çekirdeğinde yer almaktadır. Vergi ödeme yükümlülüğünden doğan uyuşmazlıklarda her ne kadar malvarlığına ilişkin unsurlar söz konusu olsa da “*vergi ödeyen ile vergi makamı arasındaki ilişkinin kamusal niteliği ağır bastığından*” bu unsurlar adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. madde kapsamında “medeni hak ve yükümlülük” olarak ele alınmamakta; yine gümrük, resim ve harçlarla ilgili davalar da kapsam dışında tutulmaktadır¹³⁰⁹. Diğer yandan İHAS m. 6, belli şartların bulunması halinde¹³¹⁰ vergi para cezalarına uygulanabilmekte; vergi cezalarının söz konusu olduğu bu durumlarda uyuşmazlık İHAM'ın konu bakımından yetki sınırları içerisinde kalabilmektedir.

İlerleyen kısımda vergi incelemeleriyle ilintili hangi olay ve şikayetlerin İHAS ve Protokollerde yer alan haklar kapsamında ele alınabileceği; bu bağlamda İHAS kapsamında vergi incelemelerinin sınırlarının neler olduğu incelenmektedir.

¹³⁰⁷ Gözübüyük, Gölcüklü, s. 50.

¹³⁰⁸ *Ferrazzini/İtalya*, 12.07.2001, Başvuru No: 44759/98.

¹³⁰⁹ Doğru, Nalbant, Cilt: 1, s. 614.

¹³¹⁰ Söz konusu şartlara çalışmamızın bu bölümünde yere alan “1.2.3. Adil Yargılanma Hakkı” başlığı altında yer verilecektir.

1.2. İHAS ve T.C. Anayasası Kapsamında Vergi İncelemeleri ile İlgili Haklar

Vergi incelemesi müessesesi her şeyden önce mülkiyet hakkına bir müdahale aracıdır. Ancak vergi incelemesi sürecinin kimi tedbir, düzenleme ve uygulamalar aracılığıyla mülkiyet hakkının yanı sıra İHAS kapsamında başka haklara da teması mümkündür.

Çalışmamızın bu kısmında vergi incelemeleri ile ilgili mülkiyet hakkı, özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı, adil yargılanma hakkı, seyahat özgürlüğü ve ayrımcılığa uğramama hakkı; sınırlama ölçütleri ve sınırlamaların sınırını oluşturan ölçütlerle birlikte İHAS düzenlemeleri ve İHAM içtihatları doğrultusunda ele alınacak; anayasal düzenlemeler ve içtihatlar ile mukayeseli olarak değerlendirilecektir.

1.2.1. Mülkiyet Hakkı

Tarihin ilk dönemlerinden beri büyük öneme sahip olan mülkiyet kavramı, insan hakları hukukunun gelişiminde de varlığını hissettirmiş ve mülkiyet hakkının ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir. Böylelikle mülkiyet hakkı da yaşam ve özgürlük haklarıyla birlikte, tüm insan hakları mücadelelerine rengini veren haklar arasında yer almıştır¹³¹¹. Ekonomik haklar grubuna dahil olmakla, burjuva demokratik devrimlerinin getirdiği ilk haklar demeti içinde yer alan mülkiyet hakkı, kapitalizmin ve burjuvazinin yükselişi ve iktidar olmaları döneminde yapılan anayasalarda yer alarak çeşitli güvencelere bağlanmıştır¹³¹². Bu güvenceler ve hakkın kullanımına getirilen sınırlamalar, uluslararası alanda önemli bir gündem maddesi oluşturduğu gibi Türk hukukunda da üzerinde sıklıkla durulan hususlardandır¹³¹³.

Mülkiyet hakkı, İHAS’a Ek Birinci Protokolün 1. maddesinde, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 17. maddesinde¹³¹⁴, Amerikan İnsan Hakları

¹³¹¹ H. Burak Gemalmaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, 2. Basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017, s. 1.

¹³¹² Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 186.

¹³¹³ Mülkiyet hakkının AYM tarafından bireysel başvurularda ne şekilde ele alındığına ilişkin bkz. Cansu Dağ Bereket, “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Ekseninde Mülkiyet Hakkı”, **T.C. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hakemli Dergisi, Prof. Dr. H. Dilek Yılmazcan’a Armağan**, Sayı: 2020/2, Seçkin Yayıncılık, ISSN: 1303-5630, Eylül 2021.

¹³¹⁴ “**Madde 17- Mülkiyet Hakkı**

1. Herkes tek başına ya da başkalarıyla birlikte mülkiyet sahibi olma hakkını haizdir.

2. Hiç kimse keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamaz.”

Sözleşmesi'nin 21. maddesinde ve Afrika İnsan ve Halkların Hakları Şartı'nın 14. maddesinde düzenlenmekte olup sayılanlar haricinde genel insan hakları sözleşmeleri mülkiyet hakkına yer vermemiştir¹³¹⁵. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru kapsamında en büyük öneme sahip uluslararası kaynak olan İHAS'a Ek Birinci Protokolün 1. maddesi kapsamında korunan mülkiyet hakkına ilişkin düzenleme şu şekildedir:

“Protokol 1, m.1- Mülkiyetin Korunması:

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.”

Yukarıda yer alan madde, gerçek ve tüzel kişilerin sahibi oldukları şeyleri devletin keyfi müdahalelerine karşı korumayı amaçlamaktadır¹³¹⁶. Mülkiyet hakkı, mutlak bir hak olmayıp, birinci ve ikinci fıkralarda gösterilen şartlara uygun olarak sınırlanabilmektedir¹³¹⁷. İHAM içtihatlarına göre bahsi geçen madde, normatif olarak dört kuralı¹³¹⁸ düzenlemektedir:

- Kural 1: Mülkiyete saygı (Protokol 1, m.1/1, ilk cümle)
- Kural 2: Mülkiyetten yoksun bırakma ve bunun koşulları (kamu yararı ve yasallık koşulu) (Protokol 1, m.1/1, ikinci cümle)
- Kural 3: Taraf devletlere tanınan, mülkiyetten yararlanma hakkını genel yarara uygun şekilde düzenleme yetkisi (Protokol 1, m.1/2)
- Kural 4: *“Yukarıda belirtilen üç ilke, birbirinden kopuk ve ilgisiz değildirler; ikinci ve üçüncü kurallar, mülkiyetten barışçıl biçimde yararlanma hakkına yöneltilebilecek müdahalelere ilişkin özel ilkelerdir ve bundan ötürü, bu tür müdahaleler ilk kuralda ortaya*

¹³¹⁵ Gemalmaz, s. 3 ,4.

¹³¹⁶ Aida Grgic, Zvonimir Mataga, Matija Longar, Ana Vilfan, **The Right to Property under the European Convention on Human Rights**, Human Rights Handbooks No.10, Council of Europe, 2007, s. 5.

¹³¹⁷ Osman Doğru, Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, Cilt: 2, T.C. Yargıtay Başkanlığı, Ankara: Pozitif Matbaa, 2013, s. 651.

¹³¹⁸ Gemalmaz, s. 22, 23.

konan genel ilke ışığında yorumlanmalıdır.”¹³¹⁹

Belirtilen düzenlemeler uyarınca, devletin mülkiyet hakkına müdahale etkisi bulunan sosyal ve ekonomik politikaları uygulamak hususunda geniş bir takdir hakkı olduğundan söz etmek mümkündür. Fakat bu durum, İHAM’ın böyle bir müdahalenin meşruiyetini değerlendirmede rolü olmadığı anlamına gelmemektedir¹³²⁰. Genel sınırlandırma ölçütlerine ve değerlendirme kriterlerine bakıldığında; mülkiyet hakkı bakımından müdahalenin hukuka uygun olup olmadığının tespiti açısından yasal bir zemin, meşru bir amaç, kamu yararı, adil denge ve ölçülülük testi büyük önem taşıyan kavramlardır¹³²¹.

Sözleşme, mülkiyet hakkı bağlamında devletlere aynı zamanda pozitif bir yükümlülük yüklemektedir. Mülkiyet hakkının yatay etkisi gereği bu yükümlülük, özel hukuk kişileri arasındaki mülkiyet ihtilaflarında, devletin adalet ve hakkaniyete uygun bir yargılama ortamı oluşturup etkili hukuk yolları ihdas etmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır¹³²².

Sözleşmeye Ek Birinci Protokol’ün 1. maddesinde korunan kişinin sahip olduğu şey, “*sahibi olduğu mevcut bir şey*” olabileceği gibi, “*malvarlığına ilişkin değerler*” de olabilir. Malvarlığına ilişkin değerler kavramı, başvurucunun mülkiyet hakkından etkili şekilde yararlanmayı elde etme konusunda en azından “*meşru beklenti*”sinin bulunduğunu savunabileceği talepleri içerir. Ayrıca mülkiyet hakkının konusu taşınır ve taşınmaz mallarla sınırlı olmayıp somut ve soyut varlıklar, hisse senetleri, patent, telif hakları, emeklilikte gelir elde etme hakkı, kiralanan bir mülkten gelir elde etme hakkı, belirli bir mesleği icra etme hakkı, müşteri çevresine sahip olma gibi varlık veya değerler de mülkiyet hakkı kapsamına¹³²³ dahildir.

Mülkiyet ilişkisinin tüm malvarlığı hakları üzerindeki sonuç bağlamında ele alınması gerektiği için vergilendirme de mülkiyet hakkına yapılan bir müdahale

¹³¹⁹ *Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık*, 08.07.1986, Başvuru No: 9006/80; 9262/81; 9263/81; 9265/81; 9266/81; 9313/81; 9405/81, par. 106.

¹³²⁰ Monica Carss-Frisk, **The Right to Property-A Guide to the Implementation of Article 1 of Protocol No.1 to the European Convention on Human Rights**, Human Rights Handbooks No.4, Council of Europe, 2003, s. 6, par. 4.

¹³²¹ Pieter van Dijk ve diğerleri, **Theory and Practice of the European Convention on Human Rights**, 4. Baskı, Oxford: Intersentia Publishers, 2006, s. 335, 336.

¹³²² Philip Leach, **Taking a Case to the European Court of Human Rights**, 3. Baskı, Oxford University Press, 2011, s. 414.; Jean-François Renucci, **Introduction to the European Convention on Human Rights-The Rights Guaranteed and the Protection Mechanism**, Council of Europe, 2005, s. 52.

¹³²³ Renucci, s. 51, 52.; Doğru, Nalbant, Cilt: 2, s. 651, 652.

olarak kabul edilmektedir. Zira devletin koyduğu her vergi, konulan vergi miktarına denk düşen kısımdan kişinin malvarlığının yoksun kalması anlamına gelmektedir. Vergilendirme ile yapılan müdahalenin Sözleşme çerçevesinde meşru olup olmadığı ayrıca ölçülmektedir¹³²⁴.

Vergilendirme alanında devletlerin diğer alanlara nazaran daha geniş bir takdir yetkisi olduğuna dair Komisyon içtihi, uzunca bir süre vergilendirmeye ilişkin davalarda mülkiyet hakkı yönünden kabul edilemezlik kararlarının verilmesine sebep olmuş; vergi davalarının İHAM'a taşınabilmesi 1995 yılında *Dosier/Hollanda* kararı¹³²⁵ ile mümkün hale gelmiştir¹³²⁶. Netice itibarıyla İHAM, önüne gelen mülkiyet hakkına ilişkin davaları incelerken sistematik olarak ilerlemekte ve belirli soruların yanıtını aramaktadır. Öncelikle vergilendirme yoluyla yapılan müdahalenin meşru bir temele dayanıp dayanmadığı sorgulanmakta; ardından toplumun genel yararı ile bireylerin temel haklarının korunması gereksinimi arasında adil bir dengenin gözetilip gözetilmediği incelenmekte; bu adil dengenin sağlanabilmesi bakımından makul bir orantılılık ilişkisinin mevcudiyeti araştırılmakta ve son olarak müdahale neticesinde kişilerin bireysel ve aşırı bir yüke maruz kalıp kalmadıkları irdelenmektedir¹³²⁷.

Mülkiyet hakkı, T.C. Anayasası'nda ise "Mülkiyet hakkı" kenar başlıklı 35. maddede düzenlenmiştir. Bahsi geçen düzenlemeye göre:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

Anılan maddenin içerisinde mülkiyet hakkına dair özel sınırlama düzenlemesi yer almakta; sınırlamanın ancak kanunla ve kamu yararı amacıyla yapılabileceği belirtilmektedir.

Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği hüküm altına alınırken İHAS'a Ek 1. Protokolün 1. maddesi, mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, yasada

¹³²⁴ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 49.; Yaltı Soydan, "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi", s. 105.

¹³²⁵ *Gasus Dosier ve Fördertechnik GmbH/Hollanda*, 23.02.1995, Başvuru No: 15375/89.

¹³²⁶ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 44.

¹³²⁷ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 51.; Dağ Bereket, s. 485.

öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini öngörmektedir. İHAM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak hukukun şekli değil maddi olarak, Anglo-Amerikan hukuk sistemini ve dolayısıyla normlar hiyerarşisinde yasanın altında yer alan düzenlemeler ile içtihat hukukunu da kapsayabilecek şekilde anlaşılması gerektiğini¹³²⁸ belirtmektedir. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi'nin de kararlarında¹³²⁹ belirttiği üzere Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki İHAM'ın da bir hukuk kuralını “yasa” olarak kabul etmesi için kuralın belirli, açık, öngörülebilir ve ulaşılabilir olması gerekmektedir¹³³⁰.

Netice itibarıyla Anayasa Mahkemesi'nin mülkiyet hakkının ihlali iddialarını ele alırken ilk etapta mülkiyet hakkına konu bir mülk olup olmadığını, varsa müdahalenin olup olmadığını incelediği; müdahale bulunduğunun tespiti halinde bu müdahalenin hukuk devleti ilkesine uygun, kanuni, meşru bir kamu yararı amacına sahip ve ölçülü olup olmadığını değerlendirdiği¹³³¹ sonucuna varılmaktadır.

Vergi incelemesi ile mülkiyet hakkına müdahale ilişkisi gözden geçirildiğinde, vergi incelemesine dayanılarak işletilen kamu alacağını güvenceye almaya yönelik teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi önlemlerin mülkiyet hakkına müdahale teşkil edebileceği anlaşılmaktadır. 6183 sayılı AATUHK'un “Teminat isteme” kenar başlıklı 9. maddesinde¹³³² belirtilen hallerde

¹³²⁸ Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2010, s. 117, 118.; Gerçek ve diğerleri, s. 114.

¹³²⁹ “Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği hükmü altına alınırken (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesi mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, yasada öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini öngörmektedir. AİHM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken (bkz. Malonei/İngiltere, B. No:8691/79, 2/8/1984, § 66-68) Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır.” T.C. Anayasa Mahkemesi, Mehmet Akdoğan ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2013/817, 19.12.2013, § 31.; T.C. Anayasa Mahkemesi, Ayşe Başcı ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2013/5367, 25.02.2015, (R.G.: 27.05.2015-29368), § 71.

¹³³⁰ Billur Yaltı, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İchtihat””, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, Eylül 2011, s. 7.

¹³³¹ Dağ Bereket, s. 487.

¹³³² “Teminat isteme:

Madde 9 – (Değişik birinci fıkra: 26/11/1980 - 2347/1 md.) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu

“vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden” teminat isteneceği hüküm altına alınmıştır. “İhtiyati haciz” kenar başlıklı 13. maddede ihtiyati haczi gerektiren haller arasında yine “9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller”in mevcudiyeti ve borçludan teminat göstermesi istenmesine rağmen verilen sürede teminat veya kefil göstermemesi yahut şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilin kabul edilmemesi halleri de sayılmıştır. Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı aynı zamanda “İhtiyati tahakkuk” başlıklı m. 17/b.1 gereği ihtiyati tahakkuku gerektiren hallerden de birisidir.

Teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamalarının belirttiğimiz şekilde yasal dayanakları mevcuttur. Aynı şekilde arama sırasında malvarlığı değerlerine el konulmasının da bir yasal dayanağı mevcuttur. Fakat yasal dayanakların mevcudiyeti tek başına yapılan müdahalenin mülkiyet hakkına ihlal teşkil etmemesi için yeterli değildir. Bahsi geçen durumlarda vergi incelemesi henüz tamamlanmadığı ve kişi hakkında kesin bir idari karar bulunmadığı için birey yararı ile kamu yararının dengelenmesi gerekmektedir¹³³³. Müdahalenin adil bir dengeyi gözetmemesi, ölçülü olmaması, kişiyi bireysel ve aşırı bir yük altında bırakması halinde yasal dayanakların mevcudiyetine rağmen mülkiyet hakkı ihlallerinin ortaya çıkması mümkündür.

1.2.2. Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı

Özel hayata, aile hayatına, konuta ve haberleşmeye saygı hakkı ile kişisel verilerin korunması İHAS m. 8 kapsamında “Özel ve aile hayatına saygı hakkı” başlığı altında koruma altına alınmaktadır. Söz konusu maddenin Anayasamızdaki karşılığını ise Anayasamızın “Özel hayatın gizliliği” başlıklı 20. maddesinde¹³³⁴,

takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat istiyebilir.”

¹³³³ Soydan, s. 301.

¹³³⁴ “Özel hayatın gizliliği

Madde 20 – Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. (Mülga üçüncü cümle: 3/10/2001- 4709/5 md.)

(Değişik fıkra: 3/10/2001-4709/5 md.) Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/2 md.) Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına

“Konut dokunulmazlığı” başlıklı 21. maddesinde¹³³⁵ ve “Haberleşme hürriyeti” başlıklı 22. maddesinde¹³³⁶ bulmak mümkündür. İHAS m. 8’e göre;

“1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.”

Yukarıda belirtilen 8. madde temelde iki bölüme ayrılmaktadır. 1. fıkranın teşkil ettiği ilk bölümde, tüm bireyler açısından (“Herkes...”) teminat altına alınan haklar sayılmaktadır. 2. fıkrada düzenlenen ikinci bölümde ise bazı şartlarda kamu yetkililerinin 8. madde kapsamında korunan haklara müdahale etmesinin kabul edilebileceği belirtilerek söz konusu hakların mutlak olmadığı ifade edilmektedir. Fıkra uyarınca sadece yasada öngörülmekte olan ve fıkrada belirtilen meşru hedeflerin en az birine ulaşılması için demokratik bir toplumda gerekli olan müdahaleler, kabul edilebilir sınırlandırma olarak değerlendirilmektedir¹³³⁷. Devletlerin bu hususta pozitif yükümlülüğünün bulunduğunu da ayrıca belirtmek gerekmektedir.

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.”

¹³³⁵ “Konut dokunulmazlığı

Madde 21 – (Değişik: 3/10/2001-4709/6 md.) Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.”

¹³³⁶ “Haberleşme hürriyeti

Madde 22 – (Değişik: 3/10/2001-4709/7 md.) Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.

Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar. İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları kanunda belirtilir.”

¹³³⁷ Ursula Kilckelly, **The Right to Respect for Private and Family Life, A Guide to the Implementation of Article 8 of the European Convention on Human Rights**, Human Rights Handbooks No:1, Council of Europe, 2001, s.6.

Sözleşmenin en açık uçlu maddelerinden biri olarak nitelendirilen 8. maddenin kapsamı ve içeriği İHAM içtihatlarıyla somutlaşmıştır¹³³⁸. 8. madde kapsamında sağlanan korumanın temel amacı kamu otoritelerinin keyfi eylemlerinden bireylerin korunması olarak açıklanmakta olup bu amaç özel yaşam, aile yaşamı, konut ve haberleşmeden oluşan dört ayrı boyutu kapsamaktadır¹³³⁹.

Diğerlerine ya da toplumun tamamına ait olmayan, esasında kendine ait bir yaşamı bulunan kişinin¹³⁴⁰ temelinde “yalnız olabilme” gereksinimine dayanan özel hayatın gizliliği kavramı, bireyin kişiliğinin mahremiyeti ile alakalı her şeyin gizli kalabilmesi ve bu mahremiyet alanının meraklı kişilerin müdahalesinden uzak tutulması gereğini ifade etmekte¹³⁴¹; konutun ve iş yerinin dokunulmazlığı, haberleşmenin gizliliği, kişisel verilerin korunması kavramları ile de tamamlanmaktadır.

8. maddenin kapsamına dair net sınırlar çizmekten kaçınan İHAM, garanti altına alınan boyutlara sözleşmeye özgü özerk anlamlar yüklemekte ve her somut davanın şartlarını ayrı ayrı değerlendirmektedir¹³⁴². Bu bağlamda özel hayat kavramını kişisel ilişkilerin ve daha özelinde kişinin maddi ve manevi bütünlüğünün oluşturduğu özel saha olarak görmekte ve geniş yorumlamayı tercih etmektedir¹³⁴³.

Konut dokunulmazlığının koruma alanı İHAM tarafından iş tesislerini de kapsayacak şekilde geniş tutulmaktadır. Bu kapsamda yazlık olarak adlandırılabilir tatil evleri, ikinci evler, uzun süreli konaklama sağlayan oteller, kiralanan konutlar, işyerleri, şirket ofis ve şubeleri ve hatta karavanlar dahi korumadan faydalanmaktadır¹³⁴⁴.

¹³³⁸ Clare Ovey, Robin C. A. White, **Jacobs and White: The European Convention on Human Rights**, 3rd Edition, Oxford, 2002, s. 217-218.; Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 166.

¹³³⁹ Ivana Roagna, **Protecting the Right to Respect for Private and Family Life under the European Convention on Human Rights**, Strasbourg: Council of Europe, 2012, s. 9.

¹³⁴⁰ Nihal Saban, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri” (Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri), **XIII: Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul: 2000, s. 260.

¹³⁴¹ Sultan Üzeltürk, **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, İstanbul: Beta Basım, 2004, s. 6.; Gerçek ve diğerleri, s. 61.

¹³⁴² Roagna, s. 10.

¹³⁴³ Renucci, s. 41.

¹³⁴⁴ Sözleşmenin İngilizce versiyonunda “home” kelimesi yer almakla birlikte Fransızca versiyonunda daha geniş kapsamlı “domicile” kelimesinin yer alması, İHAM için konut kavramını daha esnek

8. maddeyle ilgili bir şikayet geldiğinde İHAM iki aşamalı bir test¹³⁴⁵ uygulamaktadır. İlk aşamada bireyin şikayette bulunduğu hak ihlali iddiasının gerçekten de m. 8/f. 1 kapsamında teminat altına alınan bir hakka ilişkin olup olmadığı tespit edilmektedir. Şikayete ilişkin m. 8'in uygulanabilirliğine karar kılındığında testin ikinci aşamasına geçilmektedir. İkinci aşamada bireyin m. 8/f. 1 kapsamında korunan haklarına müdahale edilip edilmediği; eğer müdahale edildiyse bu müdahalenin m. 8/f. 2'de belirtilen şartlara uygun olup olmadığı incelenmektedir. Bu şartlara aykırı bir müdahalenin olmadığı sonucuna varıldığında son olarak devletin bu hususta yerine getirmedeği bir pozitif yükümlülüğünün olup olmadığına; diğer bir deyişle devletin 8. madde kapsamındaki hakların korunması için atması gereken ancak atmadığı bir adım bulunup bulunmadığına bakılmaktadır.

Özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkının vergi incelemesi ile olan ilişkisi aramalı inceleme ve bilgi toplama kavramlarını gündeme getirmektedir. Nitekim devlet bilgi toplarken ve/veya kaçakçılık şüphesi söz konusu olduğunda delil temin etme amaçlarıyla, vergi incelemesi, arama ve mali istihbarat arşivi oluşturma gibi araçları¹³⁴⁶ kullanmak suretiyle özel yaşama müdahale teşkil edecek eylemlerde bulunmaktadır.

Vergilendirmeye ilişkin davalarda İHAM bu müdahaleleri, “ekonomik refah” ve/veya “suç işlenmesinin önlenmesi” meşru amaçlarıyla yapılan bir müdahale olarak görmektedir¹³⁴⁷. Yine de müdahalenin meşruiyeti için meşru amaca sahip olmasının yanı sıra yasa ile öngörülme ve demokratik toplumda gerekli olma koşullarının da gerçekleşmesi gerekmektedir.

Müdahale aracı ile amacın orantısız olması halinde müdahale, demokratik bir toplumda gerekli kabul edilen bir müdahale olmaktan çıkmaktadır. Ayrıca müdahalenin kapsamı ve yetkili otoritelerin uygulama usulü açık ve belirli olmalıdır;

yorumlayabilme imkanı yaratmıştır (Roagna, s. 21, 30, 31.).

¹³⁴⁵ İki aşamalı test sürecinde aşağıdaki sorulara cevap aranmaktadır:

1. Aşama (m. 8/f. 1): Şikayet ilk fıkrada korunan hakların (özel yaşama, aile yaşamına, konuta ve haberleşmeye saygı) birinin kapsamına giriyor mu?

2. Aşama (m. 8/f. 2): 8. madde kapsamında bir müdahale var mı?

2.1. Müdahale var ise kabul edilebilir bir müdahale mi?

2.1.1. Müdahale yasayla öngörülmüş mü?

2.1.2. Müdahale meşru bir amaca sahip mi?

2.1.3. Müdahale demokratik bir toplumda gerekli mi?

2.2. Müdahale yok ise, devletin koruma altındaki haklarla ilgili yerine getirmedeği bir pozitif yükümlülüğü var mı? (Roagna, s. 11.)

¹³⁴⁶ Soydan, s. 307.; Çavuş, s.65.

¹³⁴⁷ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 167.

zira öngörülebilirlik kavramının eksikliği halinde de sözleşmenin m. 8 bakımından ihlali söz konusu olabilecektir¹³⁴⁸.

Bilgi toplama aracı bağlamında devletin yükümlüler ve faaliyetleri hakkında bilgi toplamasının yanı sıra bu bilgilerin vergi mahremiyeti gözetilerek saklanması, korunması, kamuya ifşa edilmemesi ve kötüye kullanımının engellenmesi hususları ile yükümlülerin kendileri hakkında toplanan verilere bilgi alma hakları doğrultusunda erişebilmeleri hususu da özel hayata saygı hakkı kapsamında değerlendirilmesi gereken konular arasında yer almaktadır¹³⁴⁹.

Vergilendirme ve vergi istihbaratı amacıyla toplanan bütün belge ve veriler esasen kişisel veri kapsamındadır¹³⁵⁰. Bu nedenle kişisel verilerin korunmaması, özel hayatın gizliliğinin ihlaline sebebiyet vermektedir. Genel olarak kişisel verilerin kamu gücü tarafından depolanması, özel hayata saygı hakkına bir müdahale teşkil etmekte¹³⁵¹ olup müdahalenin meşruiyetinin değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Bilgi toplanması ve arşivlenmesi hususlarında kamu idareleri tarafından yetkinin keyfi kullanılmasının önlenmesi için alınması gereken önlemleri İHAM, *Rotaru/Romanya*¹³⁵² kararında belirtmiştir. Bu doğrultuda taraf devletlerin ilgili kanunlarında saklanacak bilgilerin türü, saklanma süresi, bu önlemlere başvurmak için gereken şartlar, bilgilerin kimler hakkında toplanacağı, takip edilmesi gereken prosedür gibi hususların açık şekilde yer alması; böylelikle müdahalenin sınırlarının çizilmesi gerekmektedir¹³⁵³.

Özel hayata saygı gösterilmesi hakkına müdahalenin sınırları Anayasamızın 12., 13. ve 20. maddelerinde çizilmiş; ayrıca 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu¹³⁵⁴ 2016 yılında yürürlüğe girmiştir. VUK'un 5. maddesinde de “vergi

¹³⁴⁸ Renucci, s. 46.

¹³⁴⁹ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 167; Saban, “Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, s. 264-273.

¹³⁵⁰ Soydan, s. 312.

¹³⁵¹ Renucci, s. 43.

¹³⁵² *Rotaru/Romanya*, 04.05.2000, Başvuru No: 28341/95, § 57.

¹³⁵³ Kil Kelly, s. 28.; Çavuş, s. 66.

¹³⁵⁴ (R.G.: 07.04.2016-29677). 6698 sayılı Kanun'un 28. maddesi istisnaları düzenlemektedir.

“İstisnalar

Madde 28- (1) Bu Kanun hükümleri aşağıdaki hâllerde uygulanmaz:

...

ç) Kişisel verilerin millî savunmayı, millî güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik olarak kanunla görev ve yetki verilmiş kamu kurum ve kuruluşları tarafından yürütülen önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi

...

mahremiyeti” hususu ayrıntılı şekilde düzenlenmektedir. Ayrıca VUK m. 362’de vergi mahremiyetinin ihlali suçu yer almakta ve vergi mahremiyetine uymaya mecbur kimselerin vergi mahremiyetini ihlal etmesi halinde TCK m. 239¹³⁵⁵ uyarınca cezalandırılacağı belirtilmektedir.

Meşru amaçların haricinde başka amaçlarla bilgi toplanması veya bilgilerin hukuka uygun olmayan şekillerde toplanması, bu verilerden ilgililerin haberdar edilmemesi ve bu verilerin vergilendirmede kullanılması gibi haller de hak ihlaline sebebiyet verecektir¹³⁵⁶.

Bu noktada Kişisel Verileri Koruma Kurulu’nun 13.02.2020 tarihli ve 2020/120 sayılı “İlgili kişilerin kişisel verileri olan banka hesap hareketlerinin, mevduat bilgilerinin, para yatırma ve çekme işlemlerinin açık rızaları olmaksızın vergi müfettiş yardımcısı tarafından hukuka aykırı olarak işlenmesi” hakkındaki kararına da kısaca değinmekte fayda bulunmaktadır. Karara konu olayda şikayetçiler tarafından, çalışmakta oldukları yükümlü kurum nezdinde yürütülen bir vergi incelemesinin sonucunda düzenlenmiş olan vergi tekniği raporunda, kendileri nezdinde yürütülen bir vergi incelemesi ya da rızaları olmaksızın, şahıslarına ait kişisel veri niteliğindeki banka hesap hareketlerinin, mevduat bilgilerinin, para yatırma ve çekme işlemlerinin hukuka aykırı olarak işlendiği yönünde şikayet mevcuttur. Kurul yapmış olduğu incelemede, vergi incelemelerine ve vergi

(2) Bu Kanunun amacına ve temel ilkelerine uygun ve orantılı olmak kaydıyla veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünü düzenleyen 10 uncu, zararın giderilmesini talep etme hakkı hariç, ilgili kişinin haklarını düzenleyen 11 inci ve Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü düzenleyen 16 ncı maddeleri aşağıdaki hâllerde uygulanmaz:

a) Kişisel veri işleminin suç işlenmesinin önlenmesi veya suç soruşturması için gerekli olması.

...

c) Kişisel veri işleminin kanunun verdiği yetkiye dayanarak görevli ve yetkili kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca, denetleme veya düzenleme görevlerinin yürütülmesi ile disiplin soruşturma veya kovuşturması için gerekli olması.

ç) Kişisel veri işleminin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması.”

¹³⁵⁵ “Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

Madde 239- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

¹³⁵⁶ Soydan, s. 313.

mahremiyetine ilişkin VUK ve ilgili mevzuat hükümlerini de dikkate alarak ilgili kişilerin şirketi temsile haiz olmaları nedeniyle “*mükellefle ilgili kimseler*” kapsamında değerlendirilebileceğine; “*tüm mükellef şirket çalışanlarının değil şirketi temsile yetkili kişilerin mükellefin çek ödemesi olarak kullandığı banka hesaplarıyla sınırlı olarak kişisel verilerinin işlenmesinin ölçülülük ilkesine uygun olduğuna*”; bu nedenle kişisel veri işleme faaliyetinin veri sorumlusunun (Bakanlık) hukuki yükümlülüğü çerçevesinde yerine getirildiğine ve “*şikâyet konu kişisel verilerin açık rıza olmaksızın işlenebileceğine*” karar vermiştir. Söz konusu kararın gerekçesinden ayrıca şirketi temsile yetkili olmayan çalışanların kişisel verilerinin açık rıza olmaksızın işlenmesinin ölçülülük ilkesine uygun görülmeyeceği anlaşılmaktadır.

Arama ve el koyma tedbirleri de başta konuta saygı olmak üzere özel hayata saygı gösterilmesi hakkı bağlamında müdahale teşkil edebilmektedir. İHAM, sözleşmeye taraf devletlerin suçla mücadele kapsamında fiziksel kanıtlara erişebilmek için bu tedbirlere başvurusu gerekebileceğini kabul etmekle birlikte müdahalenin meşru olabilmesi için tedbirleri açıklamada kullanılan nedenlerin ilgili, yeterli ve hedeflenen amaca göre orantılı olmasını ve mevcut yasal düzenlemeler ile uygulamaların bireylere yeterli ve etkin koruma mekanizmaları sağlıyor olmasını¹³⁵⁷ aramaktadır.

Camenzind/İsviçre kararında¹³⁵⁸ İHAM, konutların aranmasında başvurucunun haklarının korunabilmesi için kanunlarda düzenlenmesi gereken esasları belirtmiştir. Aramanın sınırlı sayıda üst düzey memur tarafından hazırlanan yazılı bir emir ile mümkün olması; aramanın tarafsızlıklarını etkileyen bir durum hasıl olduğunda görevden ayrılmakla yükümlü ve özel eğitim görmüş yetkililer tarafından gerçekleştirilmesi; mesken ve diğer yerleşkelerde yapılacak aramanın ancak saklanan şüpheliyi ya da kanıt teşkil edecek bir şeyi ele geçirme ihtimali varsa mümkün olması; önemli ve yakın bir tehlike arz eden haller haricinde Pazar günleri, tatil günleri ve geceleri arama yapılamaması; aramanın başında hüviyet gösterilmesi, aramanın nedeni hakkında bilgi verilmesi ve aramanın muhatabı kişinin veya yakınının arama esnasında hazır bulunmasının istenmesi; aramanın hedefinden uzaklaşmamasını sağlamakla görevli bir kamu yetkilisinin bulundurulması; aramaya

¹³⁵⁷ Kil Kelly, s. 62.

¹³⁵⁸ *Camenzind/İsviçre*, 16.12.1997, Başvuru No: 21353/93.

katılanların önünde aramaya dair rapor hazırlanması ve söz konusu kişilere istemeleri halinde arama emrinin ve düzenlene raporun kopyasının verilmesi; belge aranmasının özel koşullara tabi olması; şüphelilere şartlar ne olursa olsun başkası tarafından temsil edilme imkanının tanınması; tedbirden etkilenen herkesin üst mahkemelere şikayet hakkının bulunması ve kendisi hakkında suçlama yapılmayacağı anlaşılan şüphelilerin ortaya çıkan zararları için tazminat talebinde bulunabilmesi söz konusu kararda belirtilen esaslardır¹³⁵⁹.

Öncesinde alınmış yargıç kararı bulunmaksızın gümrük yetkilileri tarafından yükümlünün evinde aramanın gerçekleştirildiği *Funke/Fransa* başvurusuna ilişkin verdiği ihlal kararında¹³⁶⁰ İHAM, müdahalenin amacını “ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesi” gerekçeleriyle meşru bulmakla birlikte, o dönemde yürürlükte bulunan Fransız yasaları uyarınca gümrük yetkililerine çok kapsamlı yetkiler verildiğini dikkate almış ve özel yaşama saygı gösterilmesi hakkının sınırlandırılmasında yargıç kararını bireyi koruyan etkin bir mekanizma olarak gördüğünü¹³⁶¹ dile getirmiştir.

Arama öncesinde mahkemeden arama kararı alınmış olmasının da müdahaleyi meşru kılmak için her zaman tek başına yeterli olmadığını belirtmek gerekmektedir. Bir suçla ilgili kanıt ele geçirebilmek için bir avukata ait mekanın önceden mahkeme kararı temin edilmek suretiyle arandığı *Niemietz/Almanya* başvurusunda¹³⁶² İHAM, arama emrinin çok kapsamlı ifadelerle hazırlanmış olduğuna ve olayda incelenen materyallerin bir kısmının inceleme altına alınmasının başvuranın tabi olduğu mesleki gizlilik ilkesini çiğnediğine dikkat çekerek; Alman kanunlarının yetki kullanımı hususunda usule ait özel koruyucu önlemler içermemesi ve müdahalenin uygulama amacıyla orantısız olması gerekçeleriyle 8. madde bakımından ihlal kararı vermiştir¹³⁶³.

¹³⁵⁹ Kil Kelly, s. 63, 64.

¹³⁶⁰ *Funke/Fransa*, 25.02.1993, Başvuru No: 10828/84. Benzer yönde başka bir karar için bkz. *Miailhe/Fransa*, 25.02.1993, Başvuru No: 12661/87. Bu karara ilişkin bkz. Mualla Buket Soygüt Arslan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Miailhe/Fransa Kararı”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 16, Güz 2009.

¹³⁶¹ “... Bütün bunların ötesinde, bir yargıç kararının olmadığı bir durumda, yasada öngörülen ve hükümet tarafından altı çizilen sınırlama ve şartlar (bkz. Paragraf 54), başvurunun haklarına müdahale ile öngörülen meşru amaç arasında olması gereken orantıyı sağlayamayacak şekilde belirsiz ve boşluklarla doludur.” *Funke/Fransa*, § 57.; Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 169, 170.

¹³⁶² *Niemietz/Almanya*, 16.12.1992, Başvuru No: 13710/88.

¹³⁶³ Kil Kelly, s. 65.

Bir müdahale olarak kabul edilen aramanın Anayasamıza göre dayandığı meşru amaç “suç işlenmesinin önlenmesi”dir. Bu ifadenin VUK’taki karşılığı ise “*vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunması*”dır¹³⁶⁴. Gerek VUK’ta yer alan aramaya ilişkin düzenlemeler (m. 142 ilâ m. 147) gerekse m. 147’nin atfıyla VUK’un “arama” ile ilgili bölümünde açıkça yazılı olmayan hallerde uygulanacak olan CMK hükümleri İHAS düzenlemeleri ve İHAM içtihatlarıyla paralellik arz etmektedir. Ancak daha önce de değindiğimiz üzere yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin düzenlemeler (VUK m. 127) bakımından¹³⁶⁵ aynı şeyi söylemek güçtür.

Sonuç itibarıyla özel hayata saygı hakkı bakımından Türkiye’nin anayasal ve yasal düzenlemeleri ana hatlarıyla İHAS ve İHAM içtihatlarıyla uyumlu olmakla birlikte hak ihlallerinin önlenmesi için VUK m. 127’nin de aynı bakış açısıyla revize edilmesinin ve tüm müdahale araçları bakımından uygulamada da titiz davranılmasının önemi büyüktür.

1.2.3. Adil Yargılanma Hakkı

Bünyesinde pek çok güvenceyi bir arada barındıran adil yargılanma hakkı, İHAS’ın en uzun maddelerinden biri olan 6. maddede¹³⁶⁶ düzenlenmektedir.

Adil yargılanma hakkı kavram olarak tanımlanmamış olup bir dizi güvence sağlayan haklar bütünü bünyesinde barındırmaktadır. Adaletin adil bir şekilde dağıtımı ile ilgili olan adil yargılanma hakkının koruma altına aldığı değer, yargılama

¹³⁶⁴ Soydan, s. 311.

¹³⁶⁵ Bahsi geçen eleştiriler çalışmamızın birinci bölümünde yer alan “2.5.1. Yoklama” başlığının altında dile getirilmektedir.

¹³⁶⁶ “1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar aleni olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çekirtmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak”

sürecinde adil bir karar verilebilmesi için gerekli koşulların sağlanmasıdır. Maddenin ilk fıkrasında açıkça yargı yerinin tarafsız ve bağımsız olmasından ve yasayla kurulması gerektiğinden, yargılamanın adil ve aleni olmasından ve makul sürede yargılanma hakkından bahsedilmektedir. Mahkemeye erişim hakkı, silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi ve susma hakkı gibi diğer hak ve ilkelerin de zımni olarak madde kapsamında olduğu İHAM içtihatlarından anlaşılmaktadır¹³⁶⁷. Düzenlemenin 2. ve 3. fıkralarında ise masumiyet karinesi, savunma hakkı, suçlamadan haberdar edilme hakkı, silahların eşitliği ilkesi ve tercüman hakkı gibi ceza yargılamalarında geçerli asgari ilke ve haklar sayılmaktadır.

Adil yargılanma hakkının İHAS düzenlemesi ile ilgili belirtilmesi gereken belki de en önemli husus, hakkın tüm yargılama hallerini kapsamına almadığıdır. Koruma kapsamına sadece kişilerin medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıkları veya kişilere cezai anlamda suçlama yöneltilmesi hali girmektedir.

Bu doğrultuda 6. maddenin ilk fıkrasının hem medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklarda hem de ceza yargılamalarında uygulandığını; ikinci ve üçüncü fıkraların ise kural olarak sadece ceza davaları bakımından uygulandığını¹³⁶⁸ söylemek mümkündür.

Sözleşmenin 6. maddesinde düzenlenen haklar bütününe tamamlayan diğer madde ve protokoller incelendiğinde karşımıza “*etkili başvuru hakkı*”nı düzenleyen İHAS m. 13, ölüm cezasını şartlı olarak kaldıran 6 No’lu Protokol ve kayıtsız şartsız kaldıran 13 No’lu Protokol, cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkını düzenleyen 7 No’lu Protokol’ün 2. maddesi, adli hata halinde tazminat hakkını düzenleyen 7 No’lu Protokol’ün 3. maddesi ve aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkını düzenleyen 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesi çıkmaktadır.

Söz konusu hakkın demokrasinin işleyişi açısından sahip olduğu önem nedeniyle, İnsan Hakları Avrupa Komisyonu (İHAK) ve İHAM hükmün geniş anlamda yorumlanması gereği üzerinde durmuşlardır¹³⁶⁹. 6. madde kendiliğinden

¹³⁶⁷ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 80-83.

¹³⁶⁸ Nuala Mole, Catharina Harby, **The Right to a Fair Trial, A Guide to the Implementation of Article 6 of the European Convention on Human Rights**, Council of Europe, 2006, s. 5.

¹³⁶⁹ İHAM, *Delcourt/Belçika* kararında “*Demokratik bir toplumda, Sözleşme kapsamında, adil bir yargı idaresi hakkı o denli önemli bir yere sahiptir ki 6. maddenin 1. fıkrasının kısıtlayıcı bir şekilde yorumlanması bu hükmün amaç ve hedefine uygun düşmez.*” ifadesine yer vermiştir. Bu gerekçe ile İHAM, temyiz aşamasında da 6. maddenin uygulanabilir olduğu sonucuna varmış, ancak uygulanma tarzının her davanın özel koşullarına bağlı olduğunu belirtmiştir. *Delcourt/Belçika*, 17.01.1970,

temyiz hakkını düzenlememekle birlikte, eğer taraf devletin iç hukukunda tanınmış bir temyiz yolu var ise adil yargılanma hakkı sadece ilk derece yargılamalarında değil temyiz süreçlerinde de göz önünde bulundurulacaktır¹³⁷⁰. İlaveten belirtmek gerekmektedir ki, 6. madde kapsamındaki güvenceler, mahkemedeki yargılama sürecinden önceki ve sonraki aşamalarda da uygulanmaktadır¹³⁷¹. Ceza davalarında itham olduğu anda başlayan¹³⁷² ve dava öncesi soruşturmalara da uygulanan garantiler, aynı zamanda kararın infazı gibi duruşma sonrası uygulamaları¹³⁷³ da kapsamaktadırlar. İHAM ayrıca Sözleşmenin 8. maddesine (özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı) ilişkin uyuşmazlıklarda¹³⁷⁴, söz konusu idari aşamaların da 6. maddenin koruması altında olduğu görüşündedir¹³⁷⁵.

Sözleşmede esas olarak 6. maddede toplanmış yargılama usulüne ilişkin bahsi geçen güvenceler Anayasamızda ise pek çok maddeye dağılmış durumdadır. Bu husustaki Anayasal düzenlemelerimizin başlıcaları¹³⁷⁶ “*Hak arama hürriyeti*” başlıklı 36. madde; “*Kanuni hakim güvencesi*” başlıklı 37. madde; masumiyet karinesinin, susma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin yer aldığı “*Suç ve cezalara ilişkin esaslar*” başlıklı 38. madde; “*Temel hak ve hürriyetlerin korunması*” başlıklı 40. madde; “*Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*” başlıklı 74. madde; idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu belirten “*Yargı yolu*” başlıklı 125. madde; hakimlerin bağımsızlığı ile yargı kararlarının kesinliğini ve uyma zorunluluğunu düzenleyen “*Mahkemelerin bağımsızlığı*” başlıklı 138. madde; “*Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması*” başlıklı 141. madde; mahkemelerin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyişinin ve yargılama usullerinin kanunla düzenlenmesi gereğini ifade eden “*Mahkemelerin kuruluşu*” başlıklı 142. madde ve Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruları mümkün kılan Anayasa Mahkemesi’nin “*Görev ve yetkileri*” başlıklı 148. madde şeklinde sayılabilir.

Başvuru No: 2689/65, § 25, 26.

¹³⁷⁰ Dovydas Vitkauskas, Grigoriy Dikov, **Protecting the Right to a Fair Trial under the European Convention on Human Rights**, Strasbourg: Council of Europe, 2012, s. 21.

¹³⁷¹ Mole, Harby, s. 8, 9.

¹³⁷² *Imbrioscia/İsviçre*, 24.11.1993, Başvuru No: 13972/88.

¹³⁷³ *Hornsby/Yunanistan*, 19.03.1997, Başvuru No: 18357/91.

¹³⁷⁴ *Johansen/Norveç*, 27.06.1996, Başvuru No: 17383/90.

¹³⁷⁵ Mole, Harby, s. 9.

¹³⁷⁶ Soydan, s. 317, dn. 941.

Anayasamızda adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelerle ilintili haklar ve ilkeler, İHAS uygulamasının aksine medeni hak ve yükümlülükler ve cezai isnat ile sınırlı olmayıp ilgisine göre bütün davalara ve taraflara uygulanmaktadır.

Genelde vergi ödevinden özelde ise vergi denetim yöntemlerinin ve vergi incelemesinin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların İHAS m. 6 kapsamında olup olmadığı ayrıca incelenmesi gereken bir hususu oluşturmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere bir yargılamanın İHAS m. 6 kapsamında olması için ya medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili bir uyuşmazlıktan ya da cezai alanda bireye yöneltilen bir suçlamadan kaynaklanması gerekmektedir. İHAK ve İHAM, her davayı kendine özgü koşulları içinde karara bağlama yaklaşımı uyarınca, hukukun bazı alanlarının 6. maddenin ilk fıkrası uyarınca medeni hak ve yükümlülük kapsamında olmadığına karar kılmıştır. Göç ve milliyet konuları, pasaport isteminin reddedilmesi; askerlik yükümlülüğü; kamu görevine seçilme hakkı; eğitimin yada tıbbi tedavinin devlet tarafından karşılanması istemleri; patent başvuruları gibi konuların yanı sıra genel vergilendirme konuları ve vergi tarhiyatına dair hususlar da İHAM tarafından medeni hak ve yükümlülük kavramının dışında görülen¹³⁷⁷ konulardandır.

Özellikle *Ferrazini/İtalya* kararında¹³⁷⁸, karşı oy veren altı yargıcın aksine on bir yargıçtan oluşan çoğunluk, vergi olgusuna bağlı ihtilafların vergi otoritesi ile mükellefler arasında bir ilişki olduğu, mükellefler için mali sonuçlar doğurmasına rağmen medeni hak ve yükümlülük kapsamına girmediğinden bahisle m. 6'nın uygulanmasına imkan olmadığı yönünde karar kılmışlardır. Nitekim vergilendirme hususları kapsam dışı görülmesine rağmen belirtmek gerekir ki vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan tazminat taleplerinin m. 6 kapsamında olduğu da ifade edilmektedir¹³⁷⁹.

Vergiye ilişkin uyuşmazlıklar sadece vergi aslı bakımından değil aynı zamanda vergi cezaları itibarıyla da ortaya çıkabilmektedir. Vergi cezalarına bağlı uyuşmazlıkların “suç isnadı” kavramı kapsamında ele alınıp alınamayacağı hususu, m. 6 bakımından değerlendirilmesi gereken bir diğer boyutu oluşturmaktadır.

¹³⁷⁷ Vitkauskas, Dikov, s. 16.; Mole, Harby, s. 14-16.

¹³⁷⁸ *Ferrazini/İtalya*, 12.07.2001, Başvuru No: 44759/98.

¹³⁷⁹ Mole, Harby, s. 13, 14.

Suç isnadının mevcudiyetinin değerlendirilmesinde İHAM, “suçla itham” kavramını İHAS kapsamında özerk bir kavram olarak kabul etmekte ve iç hukuktaki “itham” kavramından bağımsız olarak uygulamaktadır¹³⁸⁰. *Deweer/Belçika* kararında¹³⁸¹ İHAM ithamı “Bir yetkili makam tarafından bir bireye suç işlediğine dair iddianın bildirilmesi veya (şüphelinin) büyük ölçüde etkilendiği durum” olarak tanımlamıştır. İHAM, *Engel ve diğerleri/Hollanda* kararında¹³⁸² taraf devletlerin iç hukuklarında suçları Sözleşmeye ters düşmediği sürece diledikleri gibi nitelendirebileceklerini kabul ederek bir ithamın suça ilişkin olup olmadığının tespiti için kıstaslar belirlemiştir. Bu kıstaslar “suçun iç hukuktaki sınıflandırması”, “suçun niteliği”, “cezanın amacı” ve “cezanın niteliği ve ağırlığı” şeklindedir. Dolayısıyla ilk kıstas gereği ithamın konusu taraf devletin iç hukukunda cezai anlamda “suç” olarak sınıflandırılmakta ise m. 6 doğrudan uygulama alanı bulmakta; aksi halde diğer kıstaslara geçilmektedir. Suçun niteliği kıstasında ihlal edilen normun kapsamına (normun genel bir etki doğurup doğurmadığına); cezanın amacı kıstasında ise normun cezalandırıcı ve caydırıcı türden bir yaptırım gerektirip gerektirmediğine bakılmaktadır. Bu kıstaslar neticesinde suç ithamı kavramına erişilemediğinde son kıstasa geçilerek cezanın niteliği ve ağırlığı tartışılmaktadır. Bu bakımdan kişinin özgürlüğünden mahrum bırakıldığı hapis cezaları, kural olarak normu “suç” kapsamına sokmaktadır. Norm ile düzenlenen ceza hapis yaptırımını içermeyip sadece para cezası içeriyor ise İHAM bu cezanın zarara karşılık maddi teminat niteliğinde mi olduğuna, yoksa kusurun tekrarlanmaması veya önlenmesi için caydırıcı ceza niteliğinde mi olduğuna bakmaktadır¹³⁸³. Cezanın caydırıcı nitelikte kabul edildiği durumlar¹³⁸⁴, “suç isnadı” kapsamında değerlendirilmektedir.

¹³⁸⁰ İHAM tarafından verilmiş kararlarda itham olarak kabul edilen durumlara örnek olarak; bir kişinin şüpheli olarak sorgulanması, bir kişinin suç işlediğine dair hakkında tutuklama emri çıkarılması, bir kişiye aleyhinde yürütülen soruşturmanın resmi olarak bildirilmesi, inceleme yürüten yetkililerin bir kişiden kanıt göstermesini istemesi ve kişinin banka hesaplarını dondurulması, savcılık tarafından hakkında dosya açılan kişiye savunma avukatı tayin edilmesi gibi haller verilebilir. Mole, Harby, s. 19, 20.

¹³⁸¹ *Deweer/Belçika*, 27.02.1980, Başvuru No: 6903/75.

¹³⁸² *Engel ve diğerleri/Hollanda*, 08.06.1976, Başvuru No: 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72.

¹³⁸³ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 96-98.; Mole, Harby, s. 16-19.

¹³⁸⁴ Örneğin *Bendenoun/Fransa* kararında (24.02.1994, Başvuru No: 73053/01) İHAM, Bendenoun'un suçlandığı fiillerin düzenlendiği hükmün vergi yükümlüsü sıfatıyla bütün vatandaşları kapsadığını (genel nitelikte olduğunu), vergi cezalarının mali zararın tazminini değil suçun tekrar önlenmesini amaçladığını, cezaların hem önleyici hem cezalandırıcı olduğunu ve mevcut davada para cezalarının ağır olduğunu hesaba katmış ve norma ilişkin ceza göstergesi olan noktaların ön planda olduğuna kanaat getirmiştir.

İçtihadın bu yönde gelişiminin haklarında vergi cezası kesilen yükümlüler açısından önemi son derece büyüktür. Böylelikle ziyaa uğratılan verginin katları olarak kesilen ve esasında mali nitelikte olan vergi cezaları, İHAS m. 6 kapsamında ceza olarak kabul edilmekte ve m. 6 koruması vergi cezası kesilen yükümlüleri de kapsamı altına almaktadır. Hem vergi aslının hem de vergi cezasının söz konusu olduğu karma davaların m. 6 karşısındaki konumu ise *Georgiou/Birleşik Krallık* davasında¹³⁸⁵ ele alınmış; cezaların ve vergi yükümlülüklerinin aynı yargı yerinde ve aynı anda karara bağlandığı ülkelerde İHAS m. 6'nın davanın bütününe uygulanmasına karar verilmiştir. Türk hukukunda da vergi aslına ve vergi cezalarına ilişkin davalar vergi mahkemelerinde birlikte görülmekte olduğundan, hakkında hem vergi aslı hem de vergi cezası kesilen bir yükümlünün İHAS m. 6 kapsamında adil yargılanma hakkının korumasından yararlanabileceğini¹³⁸⁶ söylemek yanlış olmayacaktır.

Son olarak bu korumanın hangi andan itibaren başladığının tespit edilmesi gerekmektedir. İHAM'a göre hakkın koruma alanı ceza yargılama safhasının yanı sıra cezaların uygulanmasına yol açacak araştırma ve inceleme aşamalarını da kapsamaktadır. Türk hukukunda vergi denetim yöntemleri olarak adlandırılan yoklama, bilgi toplama, vergi incelemesi ve arama yetkileri çerçevesinde ilgilileri şüphe altına sokan her türlü işlem de “isnat” olarak kabul edilmektedir¹³⁸⁷.

Nitekim İHAM içtihatları tarandığında¹³⁸⁸ *Funke/Fransa* kararında arama yapılmasının; *Bendenoun/Fransa* kararında vergi cezasının kesilmesinin; *Hozee/Hollanda* kararında¹³⁸⁹ suç şüphesi ile vergi incelemesi başlatılmasının; *J.B./İsviçre* kararında¹³⁹⁰ da ceza riski taşıyan vergi incelemesi yapılmasının, suç isnadının başlangıcı olarak değerlendirildiği görülmektedir.

İç hukukumuzdaki usul kurallarına bakıldığında, yaptırım hapis cezası olan vergi suçlarının tespitine yönelik işlemler başta CMK olmak üzere ceza yargılaması kurallarına tabi olup bu işlemlerdeki hukuka aykırılıklar hem soruşturma hem de kovuşturma evrelerinde ileri sürülebilmektedir. Sonuçlarına tarhiyat ve/veya mali nitelikte para cezası bağlanan olayların tespitine yönelik işlemler ise başta İYUK

¹³⁸⁵ *Georgiou/Birleşik Krallık*, 16.05.2000, Başvuru No: 40042/98.

¹³⁸⁶ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 100-103.; Soydan, s. 322.

¹³⁸⁷ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 113.; Soydan, s. 323.

¹³⁸⁸ Karar analizleri için bkz. Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 106-112.

¹³⁸⁹ *Hozee/Hollanda*, 22.05.1998, Başvuru No: 21961/93.

¹³⁹⁰ *J.B./İsviçre*, 03.08.2001, Başvuru No: 31827/96.

olmak üzere idari yargılama kurallarına tabidir ve vergi incelemesi tarh ve ceza kesme idari işlemlerine hazırlık işlemi niteliğinde olduğu için vergi incelemesi sürecindeki hukuka aykırılıklar ancak asıl işleme karşı açılacak davada ileri sürülebilmektedir¹³⁹¹.

Adil yargılanma hakkına ilişkin genel nitelikteki hususların ardından, hak kapsamında sağlanan ve özelde vergi incelemesinin genelde ise vergi denetim yöntemlerinin doğrudan ilintili olduğu bazı güvencelere ayrı olarak değinmekte fayda bulunmaktadır. Çalışmamızda bu güvencelerden masumiyet karinesi, makul sürede yargılanma hakkı, susma hakkı, ne bis in idem ilkesi, savunma hakkı ve silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama hakkından bahsedilecektir.

“Masumiyet karinesi”, İHAS m. 6’nın 2. fıkrasında açık bir şekilde yer almakta olup, kusuru ispat edilmeden hiç kimsenin suçlu muamelesine tabi tutulmamasını ifade etmektedir. İHAM, *Barbera, Messegue ve Jabardo/İspanya* kararında masumiyet karinesine ilişkin şu tespitte bulunmuştur¹³⁹²: “...mahkemenin mensupları görevlerini yerine getirirken diğer ilkelerin yanı sıra, sanığın itham edilen suçu işlediği varsayımı ile işe başlamamalıdır; ispat yükü savcılığa aittir ve herhangi bir şüpheden sanık yararlanmalıdır.”

Masumiyet karinesi, ceza yargılamalarına bütün olarak uygulanmakta ve bu ilkenin bağlayıcılığı sadece mahkemeleri değil diğer devlet organlarını da kapsamaktadır¹³⁹³. Bu kapsamda söylenebilir ki vergi idaresi yetkilileri de vergi yükümlülerinden vergi cezası yaptırımı ile cezalandırılacak bir duruma ilişkin bilgi isterken, yükümlü nezdinde arama yaparken veya vergi incelemesi gerçekleştirirken yükümlünün suçu işlediği varsayımı ile hareket etmemeli ve masumiyet karinesini gözden kaçırmamalıdır.

“Makul sürede yargılanma hakkı”, İHAS m. 6 kapsamında kalan uyuşmazlıklar bakımından “herkes”e tanınan bir garantidir. İHAM, makul sürede yargılanma hakkının amacını *Stögmüller/Avusturya* kararında¹³⁹⁴ “mahkemedeki

¹³⁹¹ İlginin asıl idari işlem dolayısıyla bir hak ihlali de söz konusu ise ya da inceleme sırasındaki idari eylemler nedeniyle zarar oluşmuşsa tam yargı davası da gündeme gelebilmektedir. Soydan, s. 325.

¹³⁹² *Barbera, Messegue ve Jabardo/İspanya*, 06.12.1988, Başvuru No: 10590/83, §77.

¹³⁹³ *Allenet de Ribemont/Fransa* davasında (10.02.1995, Başvuru No: 15175/89) başvurusunun gözetilmediği üst düzey bir polis memuru tarafından basın toplantısında bir cinayetin azmettiricisi olarak gösterilmesi ve kamuoyunun başvurusunun suçlu olduğuna inanmaya teşvik ettirilmesi, İHAM tarafından masumiyet karinesinin ihlali şeklinde kabul edilmiştir. Mole, Harby, s. 57.

¹³⁹⁴ *Stögmüller/Avusturya*, 10.11.1969, Başvuru No: 1602/62. “The latter provision applies to all

¹⁴⁰⁰ Konuya ilişkin olarak bkz. Cansu Dağ, “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 369, Haziran 2019, s. 153, 162.

Vergi hukukunda susma hakkı, bir yönüyle vergi yükümlülerinin kendi aleyhlerine delil teşkil edebilecek bilgi veya belgeleri vergi idaresine vermeme haklarını içermekte, diğer yönüyle vergi idaresinin bilgi toplama yetkisinin sınırını teşkil etmektedir¹⁴⁰¹. “Zorlama” kavramı, susma hakkı ihlalinin ölçüsünü oluşturmaktadır. Yükümlünün kendini suçlar nitelikte bilgi veya belge vermemesi halinde yükümlüye uygulanan idari para cezası¹⁴⁰² ve/veya hapis cezası yaptırımları zorlama anlamına gelmekte ve susma hakkını ihlal etmektedir.

Adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirme yapılabilmesi için daha önce de belirttiğimiz üzere öncelikle suç isnadının¹⁴⁰³ varlığı şarttır. Böylelikle vergi hukukunda susma hakkının, dava öncesi araştırma safhasını, ceza riski taşıyan vergi inceleme süreçlerini ve ceza davalarını kapsadığı söylenebilir¹⁴⁰⁴. Ancak susma hakkının mutlak bir hak olarak görülmemesi¹⁴⁰⁵ gerektiği de İHAM kararlarında yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355. maddesi, muhafaza ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngörmektedir. VUK m. 359/a/2’de ise defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi halinde altı aydan üç yıla kadar hapis cezası yaptırımı yer almaktadır. Söz konusu hüküm itiraz yolu ile Anayasa’nın 38. maddesine aykırılık iddiasıyla AYM’ye taşınmış ise de AYM; muhafaza ve ibraz zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmenin

¹⁴⁰¹ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.140.; Gerçek ve diğerleri, s. 100.

¹⁴⁰² İHAM, Funke/Fransa kararında (Başvuru Numarası: 10828/84, 25.02.1993), ilk olarak belgelerin isteminin ve bununla ilişkili olan cezaların adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmediğini; zira bu belgelerin talebinin, bireylerin belli ödev ve sorumlulukları kabul etmeleri halinde kendilerini katı ve sistematik bir soruşturma aşamasından koruyan beyan rejiminin bir parçası olduğunu ve buna bağlı cezaların uzlaşmanın reddedilmesinin bir sonucu olduğunu belirtmiştir. Bununla birlikte İHAM’a göre, Gümrük idaresinin, başka yollarla belgeleri edinmek yerine, mahkumiyeti kullanarak Funke’yi kendi aleyhinde belge sunmaya zorlamaları Madde 6 (1)’in ihlalidir. Cansu Dağ, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Funke/Fransa Kararı”, **Kazancı Hukuk Eserleri Bilgi Bankası**, Kazancı Elektronik Hukuk Yayıncılığı, İstanbul, 2012.

¹⁴⁰³ AİHM tarafından, susma ve kendi aleyhine delil sağlamama hakkının vergilendirme sürecinde de cezai isnat açısından söz konusu olduğu çeşitli içtihatlarda belirtilmiş bulunmaktadır. John Murray/Birleşik Krallık (Başvuru Numarası: 18731/91, 08.02.1996), Saunders/Birleşik Krallık (Başvuru Numarası: 19187/91, 17.12.1996), Funke/Fransa (Başvuru Numarası: 10828/84, 25.02.1993), Maksimilian Abas/Hollanda (Başvuru Numarası: 27943/95, 26.02.1997), JB/İsviçre (Başvuru Numarası: 31827/96, 03.05.2001) içtihatları buna örnek teşkil etmektedir. Hakan Üzeltürk, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 250, Haziran 2002, s. 154.

¹⁴⁰⁴ İHAM, Saunders/Birleşik Krallık (Başvuru Numarası: 19187/91, 17.12.1996) kararında; suçlama içermeyen hazırlayıcı araştırmaların esasen yargısal usulün güvencelerine sahip olması halinde karmaşık ticari faaliyetlerin etkin ve kamu yararına uygun düzenlenmesinin engelleneceğini belirtmekle birlikte; yine de suç isnadından önce yasal zorlama altında alınan ifadelerin, daha sonra yargılama sürecinde aleyhe delil olarak kullanılmasının susma hakkını ihlal edeceğini belirtmiştir.

¹⁴⁰⁵ Allen/Birleşik Krallık (Başvuru Numarası:76574/01, 10.09.2002). Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 146-149.

birbirinden farklı durumlar olduğu; muhafaza ve ibraz etme zorunluluğunun yasalarla yükümlülere verilen bir görev olduğu; söz konusu zorunluluğun kişinin kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceği gerekçeleriyle itirazı reddetmiştir¹⁴⁰⁶.

Doktrinde de bu konu tartışmalıdır. Susma hakkının vergi yükümlülerinin muhafaza ve ibraz etme zorunluluğuna uygulanması halinde beyana dayalı sistemin sürdürülemediği yönünde AYM kararı ile paralellik arz eden görüşler olduğu gibi¹⁴⁰⁷, ¹⁴⁰⁸, ¹⁴⁰⁹; bilgi toplama hükümlerinin olay özelinde susma hakkının ihlali sonucu doğurabileceği, istenen bilgi ve belgelerin kişinin kendi aleyhine delil niteliği taşıdığı haller göz önüne alındığında bu hükümlerin Anayasa'ya ve İHAS'a aykırı olduğu¹⁴¹⁰, ¹⁴¹¹, ¹⁴¹², ¹⁴¹³ yönünde görüşler de bulunmaktadır.

¹⁴⁰⁶ AYM, T. 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11, R.G.: 18.05.2007-26526. AYM üyesi Osman Alifeyyaz Paksüt ise , "...vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallar konabileceği görüşüne karşı" olduğunu belirterek "İtiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2., 10. ve 38. maddelerine aykırı olduğu kanaatiyle" karşı oy vermiştir.

¹⁴⁰⁷ Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s. 128-129. *Başaran Yavaşlar*, susma hakkının ceza hukukundaki içeriğiyle kabul edilmesi halinde ortaya büyük sorunların çıkacağı, ibrazdan kaçınan mükellefe hiçbir yaptırım uygulanamayacağı ve bu durumun defter belge düzeni ile diğer ödevlerin mükellefin keyfine bırakılması anlamına geleceği görüşündedir.

¹⁴⁰⁸ Burak Pınar, "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler", **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 54, 55. *Pınar*, vergi ödevinin niteliğine bağlı olarak, ibraz etmeme fiillerinin kamusal ödev kaynaklı yükümlülük olması nedeniyle susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği ve bu durumun Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediği görüşünde olmakla birlikte; AYM kararının karşı oyunda yer alan gerekçelerin de haklılık taşıdığını belirtmektedir. Pınar, "ibraz etmeme" fiili bakımından kabahat niteliğinde bir yaptırım tesis edilmesinin ve hapis cezası yaptırımının kaldırılmasının daha uygun olduğu görüşündedir.

¹⁴⁰⁹ Ümit Süleyman Üstün, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, S. 3, s. 386, 387. *Üstün*, para cezasına çarptırılacak dahi olsa kişinin susma hakkına sahip olduğu yönünde İHAM'ın görüşünü isabetli bulmamaktadır. Mükellefin kendisinden istenen defter ve belgeleri ibraz etmemesi halinde sadece idari yaptırıma muhatap olması, hapis cezasına muhatap tutulmaması gerektiğini savunmaktadır. Nitekim hiç defter ve belge tutmayanlar sadece idari yaptırım ile karşılaşırken, defter ve belge tutan ancak ibraz etmeyenlerin hapis cezasına çarptırılmalarının adalet ters düştüğünü belirtmektedir.

¹⁴¹⁰ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 139-149.; Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı-VUK, 359(a)(2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu-", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005.

¹⁴¹¹ Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, s. 38, 39. *Şenyüz*, ibraz mecburiyetinin zorunluluğuna karşın, defter ibraz etmemeye hapis cezası şeklinde cezai yaptırım getiren bir hükmün, istisna hükmü olmadıkça, Anayasa m.38/5'e aykırılık teşkil edeceği görüşündedir. Bu nedenle gizleme fiilinin suç olmaktan çıkartılması ve fiilin özel usulsüzlük kabahatine ilişkin para cezası dışında çeşitli idari tedbirlerle desteklenecek şekilde farklılaştırılması gerektiğini; böylelikle hapis cezası nedeniyle ortaya çıkan zorlama kalkacağı için susma hakkına aykırılık sorununun çözüleceğini savunmaktadır.

¹⁴¹² Turgut Candan, "Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı", **II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi**, 21.01.2016, Ege Bölgesi Sanayi Odası, Uludağ Üniversitesi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/> (e.t. 01.09.2021). *Candan*, susma hakkının isnad ile başlayan bir

Kanunla yükümlülere verilen vergi ödevlerinin uygulanmasının, vergi suçlarının adil yargılanma hakkına tabi olmasını engellemeyeceğini özellikle belirtmek gerekmektedir. Nitekim İHAM’ın da belirttiği gibi; “..., 6. Maddedeki genel adil yargılama ilkesi ve buna dahil olan kendini suçlamama hakkı, en basitinden en karmaşığına kadar ayırım yapılmaksızın bütün suç türlerinde uygulanır. Kamu yararı, yargısal olmayan bir araştırmada zorlama ile edinilen cevapların dava sırasında sanığı suçlamak için kullanılmasına mazeret gösterilemez.”¹⁴¹⁴

Esasen vurgu “zorlama” kavramına yapıldığı için susma hakkının uygulama alanını belirlerken yaptırıma göre bir ayrıma gitmek ve hapis cezaları için farklı, para cezaları için farklı bir yargıya varmak *kanaatimizce* tutarlı değildir. Zaten 2016 yılında yayımlanan ve çokça tartışmaya neden olan Vergi Usul Kanunu Yasa Tasarısı Taslağı’nın¹⁴¹⁵ “*Bilgi Vermemekte Israr*” başlığını taşıyan 284. maddesinde özel usulsüzlük cezası ve adli para cezasına rağmen yeniden verilen süre içerisinde mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere yaptırım olarak üç aydan bir yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Bu durumda kişinin kendi aleyhine kullanılabilecek bilgi ya da belgeleri vermeme ısrar etmesinin yaptırımı her türlü hapis cezası olacaktır. Taslakta yer alan hapis cezası yürürlüğe girmese dahi; İHAM’ın vurguyu “zorlama” kavramına yaptığı, caydırma amacıyla cezalandırmanın hedeflendiği ve miktarı yüksek kabul edilen idari para cezalarının mevcudiyeti halinde de zorlamanın söz konusu olacağı unutulmamalıdır¹⁴¹⁶.

Beyan sisteminin ayakta kalabilmesi için idarenin bilgi toplamasının elzem olduğu aşıkardır. Ancak söz konusu gereklilik ile yükümlülerin adil yargılanma hakları arasında mutlaka bir denge kurulmak zorundadır. Bu dengede de odak noktası “suç isnadı” olmalıdır¹⁴¹⁷. Bilgi toplama hükümlerine (VUK m. 148, 149,

hak olmasından hareketle vergi idaresinin denetim yetkisi ile susma hakkı arasında kurulması gereken dengenin; susma hakkının işlerliğinin, defter ve belgelerin ibrazının istenilmesinden önce vergi kaçırıldığı kuşkusunun bulunması ve bu kuşku nedeniyle soruşturmaya (incelemeye) başlanması hali ile sınırlı tutulmasıyla sağlanacağı görüşündedir. *Candan*’a göre, ibraz isteği programlanmış vergi denetimleri çerçevesinde yapılıyor ise isnad mevcut olmayacağından, denetim çerçevesinde yapılan isteklere uymama eylemlerinin susma hakkı kapsamı dışında tutulması gerekir.

¹⁴¹³ Soydan, s. 336, 338.

¹⁴¹⁴ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 146.

¹⁴¹⁵ Tasarı taslağı için bkz. https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf (e.t. 01.09.2021).

¹⁴¹⁶ Dağ, “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, s. 156.

¹⁴¹⁷ Bu doğrultuda, VUK m. 359’da yer alan kaçakçılık suçu kapsamında gizleme fiiline ilişkin düzenleme açık şekilde Anayasa m. 38/5’e ve İHAS m.6’ya aykırıdır. Dağ, “Yükümlü Hakları

150) bakıldığında, öncelikle devamlı surette bilgi verilmesi (m. 149, 150) ile talep üzerine bilgi verilmesinin (m. 148) suç isnadı temelinde birbirinden ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁴¹⁸.

Kanaatimizce devamlı surette ve belli aralıklarla yapılacak bilgi vermenin doğasında suç isnadı yer almamaktadır. Bu nedenle VUK m. 149 ve m. 150 uyarınca yerine getirilecek ödevler bakımından susma hakkının kural olarak söz konusu olamayacağı düşünülmektedir. Talep üzerine bilgi verilmesine gelindiğinde, VUK m. 148 kapsamında bilgi vermesi öngörülen kişilerden, kamu idare ve müesseselerinde bilgi vermeden sorumlu olan kişilere yönelik bir isnat bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu kişiler de kendilerine yönelen bir isnat olmaması nedeniyle susma hakkını kullanamayacaklardır. Geriye yükümlüler ve yükümlülerle muamelede bulunan kişiler kalmaktadır. Yükümlülerle muamelede bulunan kişilerin kimliği (yükümlünün yakını olup olmadığı) ve istenen bilgilerin niteliği (muamelede bulunan kişinin bizzat kendisine karşı cezai isnat barındırıp barındırmadığı) susma hakkının mevcudiyetinin tespitinde önem taşımaktadır. Talep edilen bilgiler aynı zamanda muamelede bulunanların kendilerinin veya A.Y. m. 38/5 uyarınca kanunda gösterilen yakınlarının aleyhine ise ve temin edilecek bilgilerin ilerleyen zamanlarda olası bir yargılamada bu kişilere karşı kullanılmayacağına ilişkin bir teminat mevcut değilse bu durumda muamelede bulunan açısından da susma hakkının kullanımı söz konusu olabilecektir. İstenen bilgi muamelede bulunanın kendisini veya yakınına zan altında bırakabilecek nitelikte değilse, talep susma hakkı ile zaten çatışmayacaktır. Yükümlü bakımından da benzer bir mantık kabul edilebilir. Yükümlünün doğrudan kendisine veya yakınına yönelmiş bir isnat olmaması halinde, bu aşama için, susma hakkının varlığından bahsedilemez. Yükümlü nezdinde vergi incelemesine başlandıysa artık bir suç isnadının varlığının kabulü gerekir. İnceleme öncesi araştırma safhalarında yükümlüden alınan bilgilerin karşılığında bu bilgilerin ileride kendisinin aleyhine bir yargılamada kullanılmayacağına dair teminat verilmesi üzerine düşünülmelidir¹⁴¹⁹.

İdarenin ihtiyaç duyulan bilgi ve belgeleri temin edebilmek amacıyla yükümlüyü aleyhine delil sunmaya zorlamak yerine, ceza hukukunda iddia makamlarının yapması gerektiği gibi, başka yollara başvurusu gerekmektedir.

Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, s. 156.

¹⁴¹⁸ Dağ, “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, s. 156, 157.

¹⁴¹⁹ İHAM’ın Saunders davasında da belirttiği üzere her ne kadar hazırlayıcı araştırmalar yargısal usulün güvencelerine konu edilmese de; yasal zorlama altında verilen ifadeler, daha sonra ifade veren kişinin yargılandığı bir ceza davasında kullanıldığında susma hakkı ihlal edilmiş olacaktır.

Nitekim vergiyi doğuran olay bakımından bilgi edinilebilecek yükümlü haricinde başka taraflar ve ilgililer de bulunmaktadır. Ayrıca sistemin elektronikleşmesi idarenin daha rahat bilgi toplamasına hizmet etmektedir. Tüm bunların yanı sıra susma hakkı, yükümlünün finansal durumu hakkında bilgi vermeye zorlayıcı yetkilerin kullanılmasını kendiliğinden yasaklamamakta; yükümlüden toplanan bilgiler, yükümlünün eylem veya ihmallerine bağlı bir suç bakımından kendisine karşı kullanılmadıkça susma hakkı kapsamında değerlendirilmemektedir. Re'sen tarhiyat ve vergi ziyai cezası ile karşılaşacağını bilen yükümlüler zaten bu durumdan kaçınmak için defter ve belgelerini ibraz ederek idare ile işbirliğine yanaşmaktadırlar. Susma hakkını yok sayan tarzda düzenlemeler ise kendi aleyhine delil vermekten kaçınan yükümlüler bakımından olay özelinde susma hakkına aykırılık teşkil edebilmektedir.

Kesin hükümle bitmiş bir davadan sonra aynı devlette aynı kişinin aynı fiil nedeniyle iki defa yargılanamayacağını ve cezalandırılmayacağını öngören “*Ne bis in idem*” ilkesi, İHAS Ek 7 No’lu Protokol’ün¹⁴²⁰ 4. maddesinde yer almaktadır. Türk sisteminde vergi ziyana neden olma, bir vergi suçuna bağlı olarak işlendiğinde hem yükümlünün işlediği suç nedeniyle ceza yargılaması yapılmakta, hem de ziyaa uğrayan verginin cezasıyla birlikte alınması yoluna gidilmektedir¹⁴²¹. VUK m. 359 ve m. 344’ün yanı sıra m. 336 ve m. 340 da birlikte ele alındığında usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıyla birlikte durum daha çetrefilli bir hal almaktadır. Bilhassa *Glantz* kararı¹⁴²² sonrasında, “gizleme” de dahil olmak üzere kaçakçılık fiillerine uygulanacak yaptırım bakımından aynı yükümlü hakkında vergi ziyai cezasına ve hapis cezasına birlikte gidilmesinin, ne bis in idem ilkesi özelinde adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmediğini savunmak isabetli gözükmemektedir. *Glantz* kararında, aynı fiilden kaynaklanan ceza ve vergi davalarının farklı yargılamalar halinde birlikte görülürken bir davanın nihai kararla sonuçlanması halinde diğerinin de bitirilmek zorunda olduğuna ilişkin sarsıcı bir yorum getirilerek haliyle iki yargılamadan birinin hukuk düzeninden kaldırılması gereği ortaya konmuştur. Taraf

¹⁴²⁰ Türkiye Ek 7 No’lu Protokolü 14.03.1985 tarihinde imzalamış olup Protokol ile ilgili 10.03.2016 tarih ve 6684 sayılı Onaya Uygun Bulma Kanunu uzun yıllar sonra 25.03.2016 tarih ve 29664 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Böylelikle Protokol, Türkiye açısından 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁴²¹ *Donay*, VUK m. 359’a göre üç kat ceza kesilebilmesi için failin 359. maddeye göre yargılanarak mahkûm edilmesinin ve buna ilişkin kesin bir mahkûmiyetin aranmasının gerekli olduğunu; aksi takdirde Anayasa m. 2 ve 38’e aykırı şekilde, henüz suçluluğu sabit olmayan bir kişinin 359. maddeyi ihlal etmişçesine bir yaptırıma tabi tutulacağını savunmaktadır. *Donay*, s. 243, 244.

¹⁴²² *Glantz/Finlandiya*, 20.05.2014, Başvuru No: 37394/11.

devletlerden gelen itirazlar ise hukuki nedenlerin yanı sıra siyasal nedenlerle de bu içtihattan geri dönülmesini zorunlu kılmış; bu dönüş ise “*aynı fiil için öngörülen yaptırımların bir bütünsellik oluşturması halinde mükerrerliğin oluşmayacağını*” kabul eden *A ve B/Norveç kararı*¹⁴²³ ile yaşanmıştır¹⁴²⁴.

İçtihatların günümüzde vardığı nokta bakımından Türk Hukuku açısından üzerinde durulması gereken soru da netleşmiş bulunmaktadır. Kaçakçılık suçunun oluşumuna sebebiyet veren fiiller bakımından öngörülen yaptırımlar “*bütünsellik*” oluşturmakta mıdır? Bahsi geçen tüm düzenlemelerin yanı sıra VUK m. 367/f. 4, 5¹⁴²⁵ de göz önünde bulundurulduğunda ceza yargılamalarına konu cezai yaptırımlar ve vergi yargılamalarına konu idari yaptırımlar arasında bütünsel bir ilişki bulunduğu söz etmek güçtür. Bu nedenle ihlalden¹⁴²⁶ kaçınılabilmesi bakımından^{1427 1428}, Türk Vergi Usulünde İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ek 7

¹⁴²³ A ve B/Norveç, Büyük Daire, 15.11.2016, Başvuru No: 24130/11, 29758/11.

¹⁴²⁴ Barış Bahçeci, “İHAM İctihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 67, Sayı: 2, 2018, s. 267, 268, 271, 276.

¹⁴²⁵ “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

¹⁴²⁶ Bahçeci’ye göre, Türk Vergi Sistemi’nde bazı durumlarda özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezası yaptırımları aynı fiili konu alabilmekte; aralarında ayniyet ilişkisi bulunan bazı kaçakçılık suçuna konu fiiller ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri kapsamında ikili yargılamalar oluşabilmekte ve bu durum ihlal ile neticelenebilmekte; benzer şekilde VUK m. 359 kapsamındaki kaçakçılık suçlarını ve vergi ziyai cezalarını konu alan yargılamalar arasında bulunan etkileşim sorunu da ihlal doğurabilmektedir. Söz konusu problemlerin çözümü için yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. Barış Bahçeci, “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İctihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 136, Mayıs 2018, s. 164.

¹⁴²⁷ Glantz kararına konu olay tarihinden sonra değiştirilen Fin mevzuatındaki yeni düzenlemeye göre; Fin vergi idaresi vergilendirme işlemi yaparken para cezası uygulamaya veya polise suç duyurusunda bulunmaya karar verme hakkına sahiptir. Para cezası uygulanmasına karar verilmesi halinde, yeni deliller veya sonradan açığa çıkarılan olaylar bulunmadıktan sonra, polise suç duyurusunda bulunulamamaktadır. Eğer ilk etapta polise suç duyurusunda bulunulmuş ise de artık para cezası uygulama imkânı kalmamaktadır. Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis In Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 317, Şubat 2015, s. 88-91.

¹⁴²⁸ Çelener’e göre, non bis in idem ilkesinin temelinde hukuki güvenlik ilkesinin korunmasına yönelik bir endişe bulunmaktadır. VUK m. 367 uyarınca aynı fiilden kaynaklanan ceza mahkemesi kararlarının ve vergi mahkemesi kararlarının birbirini etkilememesi nedeniyle, mahkemelerin birbiriyle çelişen kararlar vermesi olası hale gelmektedir. Bu mahkemeler arasındaki etkileşim eksikliği, yargının itibarı, adalete olan güven, hukuk sistemine olan inanç ve hukuki güvenlik ilkesi bakımından sakıncalıdır. Keza vergi yargısının ziyaa uğratılan verginin üç katı kadar para cezasına hükmetmesinin yanı sıra ceza yargısının da hapis cezasına hükmetmesi durumunda non bis in idem ilkesinin yanı sıra orantılılık ilkesi de gözetilmemiş olacaktır. Yargılamalar sonucunda çıkabilecek zıt yönde kararlar ise hukuki güvenlik ilkesine aykırılık meydana getirecektir. VUK m. 367 doğrultusunda vergi ve ceza yargısı arasında olması gereken ilişkinin koparılması dengeyi bozarak sorunlar doğurmakta; ilk hükmü veren mahkeme kararının kesinleşmesi üzerine diğer mahkemenin yargılamayı bırakması da uygun bir çözüm olarak gözükmemektedir. İdari ve cezai yaptırımları birlikte uygulayan Fransa örneğindeki ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin esasa ilişkin verdiği karara göre hareket etmesi hali, bahsi geçen olumsuzluklar açısından bir çözüm olarak görülebilir.

No'lu Protokol ile uyumlu değişikliklerin bir an önce gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Bilgi toplama yetkisi savunma hakkı bağlamında incelendiğinde; idare tarafından vergi incelemesi kapsamında yükümlüden ibrazı istenen defter ve belgelerin, yükümlü tarafından ibraz için verilen süre geçirildikten sonra ibraz edilmesi halinde uygulamada bir takım sorunlarla karşılaşıldığı göze çarpmaktadır. Uygulamada idare süresi içerisinde ibraz edilmeyen defter ve belgeleri dikkate almadan rapor hazırlayarak vergi tarhiyatı gerçekleştirmekte ve haklı mazeret olmaksızın yetkililere ibraz edilmeyen belge ve defterlerin ileride yargılama aşamasında ilgilisi lehine kanıt olma niteliğini yitirdiğini savunmaktadır. Ancak idarenin bu görüşü, özellikle de yükümlünün mazereti olmasına rağmen idarenin takdir hakkını mühlet vermeme yönünde kullandığı durumlarda; durumun idare tarafından re'sen tarh için fırsat olarak görülmesine ve olay özelinde hakkın kötüye kullanılması benzeri bir sonuca neden olabilecek niteliktedir. Yargıtay¹⁴²⁹, ibraz için kendisine verilen süreyi geçirdikten sonra defter ve belgelerini ibraz eden/edebilen yükümlünün kaçakçılık suçu kapsamında “gizleme” eyleminden sorumlu tutulamayacağı, zira sanığın gizleme kastının bulunmadığı kanaatindedir.

Danıştay ise geçmiş yıllarda yargılama aşamasında ibraz edilen defter ve belgelerin incelenebileceği yönünde kararlar¹⁴³⁰ vermiştir. Hatta Danıştay'ın ilk

Adil ve etkin bir sistem için yüksek mahkeme içtihatlarında sayılan ilkelerin gözetilmesi ve vergi cezalarına ilişkin düzenlemelerin güncel ihtiyaçlar doğrultusunda ele alınarak temel hukuk ilkelerine uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Balca Çelener, “Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulamasında Fransız ve Türk Hukukundaki Son Gelişmeler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 177, Yıl: 2019, s. 1996, 1997, 2002.

¹⁴²⁹ Keza, T.C. Yargıtay 11. Ceza Dairesi T. 26.10.2011, E. 2011/10730, K. 2011/21123 sayılı kararında “...sanığın dava konusu beş adet fatura haricinde diğer bütün defter ve belgelerini ibraz etmesine rağmen, evrak sayısının çokluğu, işyerini su basması nedeni ile arşiv kısmının yerini değiştirdiklerinden dolayı ibraz edemediğini, faturaların nerede olduğunu araştırdıklarını, denetim sırasında, faturaları denetmene vermelerine rağmen vergi suçu raporu düzenlendiğinden bahisle kabul edilmediğini beyan etmesi ve yargılama aşamasında da suça konu faturaları mahkemeye ibraz etmesi karşılığında, sanığın gizleme kastı bulunmadığı ve yüklenen suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi...”ni yasaya aykırı bulmuş olduğundan hükmün bozulmasına karar vermiştir.

¹⁴³⁰ Örneğin T.C. Danıştay 4. D., T. 10.10.2006, E. 2006/397, K. 2006/1801 sayılı kararında “Yükümlü tarafından süresi içinde defter ve belgeler vergi incelemesine ibraz edilmemiş olduğundan re'sen takdir sebebi bulunmakla birlikte, defter ve belgelerin ibraz edilmemiş olması, ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olarak düşünülemez. Davacı tarafından, dava aşamasında mahkemeye sunulan defter ve belgelerle ilgili olarak davalı vergi dairesince inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve bu incelemenin sonuçlanmasından sonra uyumsuzluğun çözüme kavuşturulması gerekli olduğu sonucuna varılarak defter ve belgeler üzerinde davalı İdareye inceleme yaptırılıp bu incelemenin sonucuna göre hüküm kurulmuş ise de; vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde dava konusu tarhiyatın hukuka uygunluğunun saptanmasının ancak defter ve belgelerin mahkemece incelenmesi ile

derece yargılamasında dahi sunulmayan defter ve belgelerin temyiz aşamasında sunulabileceğine¹⁴³¹; temyiz aşamasında da sunulmayan defter ve belgelerin, kararın düzeltilmesi aşamasında ibraz edilebileceğine¹⁴³² dair kararları bulunmaktadır. 2016 tarihli Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) kararıyla¹⁴³³ ise aksine bir içtihat oluşmaya başlamış ve pek çok Danıştay kararında, süresi içerisinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında incelenemeyeceğine hükmedilmiştir. Takip eden süreçte, Danıştay tarafından bu kararın da aksi yönünde kararlar¹⁴³⁴,¹⁴³⁵ verilmiş; son noktayı ise içtihat aykırılığının giderilmesi amacıyla Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu (İBGK) koymuştur. Mücbir sebebin varlığına ve yokluğuna ilişkin iki aşamada değerlendirme yapan Danıştay İBGK, mücbir sebebin söz konusu olmadığı hallerde dahi “*davacılar tarafından,*

mümkün olacaktır.” gerekçesine yer vermiştir.

¹⁴³¹ T.C. Danıştay 11. D., T. 21.10.1999, E. 1999/1038, K. 1999/3776.; T.C. Danıştay 9. D., T. 03.04.2008, E. 2007/3844, K. 2008/1713.

¹⁴³² T.C. Danıştay 11. D., T. 07.12.1999, E. 1998/3167, K. 1998/4313.

¹⁴³³ Bu davada, VDDK oyçokluğu ile “*Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle gizleme fiilinin gerçekleştiği olayda 344’üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı,...*” kanaatine varmıştır. Karşı oyda ise, salt re’sen tarh nedeninin varlığının vergilendirmeyi hukuka uygun kılmaya yeterli olmadığı; re’sen tarh yetkisine dayanılarak yapılan vergilendirmenin mükellefin vergi borcunu oluşturacak nitelik taşıyıp taşımadığının araştırılmasının, yargı denetiminin varlık nedeni olduğu; ibrazdan kaçınılmış defter ve belgelerin bir davanın incelenmesi için gerek görüldüğünde yargı yerlerine ibrazı halinde kanıt değeri taşımadığından söz edilemeyeceği; idari yargı yerlerinin maddi olayın belirlenmesi bakımından da her türlü araştırma ve incelemeyi kendiliklerinden yapabilecekleri, iddia ve savunmada ortaya koyulan maddi olayın gerçeğe uygunluğunu serbestçe araştırabilecekleri, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları bile araştırmaya yönelebilecekleri, maddi uyumsuzluğun çözümü için bilirkişi incelemesi de yaptırabilecekleri ve tüm bu hususların re’sen araştırma ilkesinin bir gereği olduğu savunulmaktadır. T.C. Danıştay VDDK, T. 11.05.2016, E. 2016/479, K. 2016/529 K.

¹⁴³⁴ Antalya 2. Vergi Mahkemesi’nin ara kararıyla mahkemeye ibrazı istenen defter ve belgelerin incelenmesi neticesinde davacının yeniden hesaplanan KDV beyan tablosuna göre ödenecek KDV çıkmadığı görülerek Mahkeme tarafından “*...,defter ve belgelerini ibraz etmediğinden bahisle 2004 yılına ait katma değer vergisi indirimlerinin tamamının reddi suretiyle 2004/12 dönemi için re’sen tarh edilen üç kat vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinde hukuka uygunluk görülmemiştir.*” gerekçesi ile davanın kabulüne karar verilmiştir (Antalya 2. Vergi Mahkemesi, T. 08.06.2017, E.2017/718, K. 2017/602.). İdarenin temyiz istemi neticesinde davaya bakan T.C. Danıştay 9. D., T. 23.11.2017, E. 2017/3640, K. 2017/8466 sayılı kararıyla “*Vergi Mahkemesi kararının dayandığı hukuki sebepler ve gerekçesi Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına*” karar vermiştir. İdare tarafından kararın düzeltilmesi isteminde bulunulmuşsa da T.C. Danıştay 9. D., T. 27.06.2018, E. 2018/1450, K. 2018/5280 sayılı kararı ile istemin reddine oybirliği ile karar vermiştir.

¹⁴³⁵ “*İdari Yargılama Usulü Kanununun, davaların açılması, delillerin toplanması ve ilgililerce sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini öngören 3, 16, 20 ve 21’inci maddelerinde, tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esası öngörülmüştür.,..., Bu düzenlemeler nedeniyle yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verilirken değerlendirilmesi gerekmektedir.,..., Bu durumda, vergi mahkemesince, davacının, dava dilekçesinde ibraz edebileceğini belirttiği defter ve belgeleri istenerek, ibraz edilecek belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek, vergilendirmenin konusunu oluşturan katma değer vergisi indiriminin dayandığı faturalarda bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usulüne göre kaydedilip edilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığına ilişkin herhangi bir saptama yapılmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır.*” T.C. Danıştay VDDK, T. 13.12.2017, E. 2017/627, K. 2017/623.

vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği” sonucuna ulaşarak, içtihat aykırılığının VDDK T. 13.12.2017, E. 2017/627, K. 2017/623 sayılı karar doğrultusunda birleştirilmesine oyçokluğuyla¹⁴³⁶ karar vermiştir.

Kanaatimizce vergi incelemesi tamamlanmadan önce yükümlü tarafından idareye hiçbir belge ya da defter sunulmamış olsa dahi, bu belgeler yargılama aşamasında İHAS m. 6’da düzenlenen adil yargılanma hakkı ve Anayasamızda m. 36’da düzenlenen hak arama hürriyeti kapsamında yükümlünün savunma hakkı bağlamında ibraz edilebilmelidir. Aksi yönde bir iddia aynı zamanda vergi yargılamasının temel ilkelerinden biri olan “re’sen araştırma ilkesi”ne ve VUK m. 3/B’de yer alan ispat kurallarına aykırılık teşkil edecektir.

Hem ceza hem de hukuk davalarına uygulanan “silahların eşitliği ilkesi”, dava taraflarının karşı tarafa kıyasla önemli bir dezavantajlı konumda kalmayacak şartlar altında iddialarını mahkemeye sunabilmek için makul bir fırsata sahip olabilmeleri; “çelişmeli yargılama hakkı” ise dava taraflarının sunulan tüm delil ve mütalaalardan haberdar olma ve görüş bildirme olanaklarına sahip olabilmeleri anlamına gelmektedir¹⁴³⁷.

Vergi denetimi esnasında vergi idaresi sahip olduğu yetkilerle ve kamu gücünün sağladığı imkanlarla her türlü delili toplayabilmektedir. Silahların eşitliği ilkesinin ve çelişmeli yargılama hakkının gereği olarak; vergi yükümlülerinin de kendi savunmalarını eşit şartlarda hazırlayabilmeleri açısından idarenin elinde bulunan bilgi ve belgelere ulaşma, uyuşmazlık henüz mahkemeye intikal etmeden lehlerine olan delilleri toplayabilmek için delil tespiti yaptırma, noterde tanık beyanlarını tespit ettirme imkanlarına sahip olmaları; ayrıyeten inceleme raporlarında yükümlülerin sadece aleyhine olan deliller yerine lehine olan delillerin de değerlendirilmesi¹⁴³⁸ önem arz etmektedir.

¹⁴³⁶ T.C. Danıştay İBKG, T. 08.02.2019, E. 2013/3, K. 2019/1.

¹⁴³⁷ Mole, Harby, s. 46.

¹⁴³⁸ Çavuş, s. 85.; Soydan, s. 330.

Yükümlülerin haklarındaki iddiadan haberdar olabilmeleri için VUK m. 35'in son fıkrasında takdir komisyonu kararlarının ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporlarının birer suretinin ihbarnameye ekleneceği; “ceza ihbarnamesi”nin düzenlendiği VUK m. 366'nın son fıkrasında ise “*cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği*”nin ihbarnameye bağlanacağı düzenlemesine yer verilmektedir. Bu düzenlemeler, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama hakkı bakımından son derece önemli olmakla birlikte bu düzenlemelerin yeterli olup olmadıkları tartışmalıdır. Nitekim tutanak ve inceleme raporu haricinde suç isnadının oluşmasına dayanak sağlayan tüm olgu ve belgelerden de yükümlünün haberdar olması gerekmektedir. Bu bağlamda daha önce de dile getirdiğimiz¹⁴³⁹ üzere vergi tekniği raporlarının vergi inceleme raporlarına eklenerek yükümlülere tebliği de büyük önem taşımaktadır. Oysa ki uygulamada mevcut düzenlemelerin gereğinin dahi kimi zaman yerine getirilmediği; vergi ve ceza ihbarnamelerinin ekine inceleme raporu konulmadan tebliğ edildiği; güncel yargı kararlarında da bu durumun esaslı usul hatası olarak değerlendirilmediği görülmektedir. Bu tarz uygulamaların adil yargılanma hakkının ihlali bakımından ele alınması ve yükümlülerin karşı iddialarını dezavantajlı pozisyona düşmeksizin eşit şartlarda ortaya koyabilmeleri için gerekli özenin gösterilmesini teminat altına alacak yasal düzenlemelerin yürürlüğe sokulması gerekmektedir.

1.2.4. Seyahat Özgürlüğü

Seyahat özgürlüğü İHAS 4 No'lu Protokol'ün “*Serbest dolaşım özgürlüğü*” başlıklı 2. maddesinde şu şekilde düzenlenmektedir:

“1. Bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkes, orada serbestçe dolaşma ve ikametgahını seçebilme hakkına sahiptir.

2. Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.

3. Bu haklar, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.

4. Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği sınırlamalara tabi

¹⁴³⁹ Konuyla ilgili olarak çalışmamızın ikinci bölümünde yer alan “3.2.2.2.3.4. Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğ Edilmesi Zorunluluğu” ve “5.4.2.2. Vergi Tekniği Raporu” başlıklarına bakılabilir.

tutulabilir.”

Söz konusu madde, hem taraf ülkelerin vatandaşlarını hem de yabancıları kapsamakta; kişilerin ülke içinde serbestçe dolaşma, yerleşme ve ülke dışına çıkma haklarını koruma altına almaktadır. Taraf devletlerin söz konusu hak üzerinde sınırlamalar koyması mümkün olmakla birlikte bu sınırlamaların yasayla konulmuş olması, meşru nedenlerden birine dayanması ve demokratik bir toplumda gerekli olması gerekmektedir¹⁴⁴⁰.

Vergi incelemelerinin seyahat özgürlüğü ile ilişkisine bakıldığında çatışma noktası vergi borcu nedeniyle yurtdışına çıkış yasağı konulması hususunda düğümlenmektedir.

İHAM, *Riener/Bulgaristan* kararında¹⁴⁴¹ taraf devletlerin vergi borcu nedeniyle yurtdışına çıkış yasağı koyup koyamayacağı ve konulan yasağın hangi şartlara tabi olması gerektiği¹⁴⁴² hususlarını detaylıca değerlendirmiştir. Başvuru konusu olayda müdahale yasayla düzenlenmiştir ve İHAM müdahalenin amacının kamu düzeni ve diğer kişilerin haklarının korunması olarak belirlemiştir. İHAM, verginin ödenmesini sağlamak ve mali politikalarını düzenlemek için devletin sahip olduğu takdir hakkı çerçevesinde başvurucunun hakkına çeşitli sınırlamalar getirebileceğinin kabulüyle birlikte bu sınırlamaların orantılı olmasının üzerinde durmaktadır. Bu bağlamda sınırlama, kamu alacağının tahsiline hizmet etmeli ve ödeme gücü olmayanlara fiilen uygulanan bir cezaya dönüşmemelidir. Ayrıca yurt dışına çıkış yasağı süresiz ve otomatik bir eylem niteliğinde olmamalı; sadece kişinin yurt dışına çıkması halinde vergi borcunu ödemediği kaçınacağına dair somut sebepler varsa uygulanabilmelidir.

¹⁴⁴⁰ Renucci, s. 89.

¹⁴⁴¹ *Riener/Bulgaristan*, 23.05.2006, Başvuru No: 46343/99.

¹⁴⁴² Söz konusu hususlara ilişkin detaylı bir değerlendirme için bkz. Billur Yaltı, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı (ABD Yüksek Mahkemesi’nin Lipper Kararı’ndan, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Riener Kararına: Hukuk Standartları)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 66, 2006, s. 95-120.

Yaltı’ya göre, “Bu karar çerçevesinde, seyahat özgürlüğüne yönelik orantılı bir sınırlamanın ancak yurt dışına çıkışla vergi alacağının tahsil edilememesi arasındaki bağ üzerine kurulabileceği, yurt dışına çıkışla tahsil imkansızlığı arasındaki illiyet bağının ve vergi yükümlüsünün yurt dışına çıkış amacının vergi borcunu ödememek olduğuna inanmak için makul şüphenin aranması gerektiği, yasağın, olaya özgü hiçbir koşulu değerlendirmeye almadan, sadece belli bir miktar vergi borcunun ödenmemiş olmasına bağlı olarak otomatik bir biçimde uygulandığında orantısız ve cezai mahiyette bir uygulama olacağı sonucuna varmak mümkündür.” Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 180.

Seyahat hürriyeti, yerleşme hürriyetiyle birlikte Anayasamızın “*Yerleşme ve seyahat hürriyeti*” başlıklı 23. maddesinde¹⁴⁴³ düzenlenmektedir. Söz konusu madde 2010 yılında gerçekleştirilen Anayasa Referandumu ile değiştirilmiş ve sınırlama sebepleri arasında yer alan “*vatandaşlık ödevi*” ibaresi Anayasadan çıkarılmıştır. Vatandaşlık ödevinin, bir sınırlama sebebi olarak yer aldığı yıllarda 5682 sayılı Pasaport Kanunu¹⁴⁴⁴’nın “*vergiden borçlu olduğu, pasaport itasına yetkili makamlara bildirilenlere*” pasaport veya seyahat vesikası verilmeyeceğine ilişkin 22. maddenin anayasaya aykırılığı iddiası ile itiraz yoluyla önüne gelen davaları birleştiren AYM, İHAM’ın yukarıda bahsi geçen *Riener/Bulgaristan* kararına da atıf yapmak suretiyle Anayasa’nın 2., 13. ve 23. maddelerine aykırılıktan¹⁴⁴⁵ itiraz konusu kuralın iptaline karar vermiştir. Söz konusu kuralın ilgili madde hükmünden çıkarılmasından sonra ise 6183 sayılı Kanun’a 2008 yılında eklenen “*Yurt dışı çıkış tahdidi*” başlıklı 36/A maddesi ile vergi borcu olanların yurtdışına çıkışlarının yasaklanmasına devam edilmiştir. 2010 yılında referandum ile gerçekleştirilen

¹⁴⁴³ “**Madde 23** – Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.

Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak;

Seyahat hürriyeti, suç soruşturması ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek;

Amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir.

(Değişik fıkra: 7/5/2010-5982/3 md.) Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir.

Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.”

¹⁴⁴⁴ (R.G.: 24.07.1950-7564).

¹⁴⁴⁵ “*İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin seyahat ve yurt dışına çıkış özgürlüğüne ilişkin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin (Riener/Bulgaristan, 27.5.2006 günlü) kararında da, müdahalenin yasal olup olmadığı ve meşru bir amacın gerçekleştirilmesi için demokratik bir toplumda gerekli ve ölçülü olup olmadığının araştırılması gerektiği, yurt dışına çıkış yasağının hukukiliğine ilişkin olarak, yasağın süresi, borcun tutarı, hesaplanması, kesinleşmesi ve zamanasını bakımından öngörülebilirliğin ve belirliliğin oranlılık sorunu ile yakından bağlantılı olduğu, vergi tutarının yüksekliği ile sağlanmaya çalışılan kamu yararı arasında bir denge gözetilmesi gerektiği, oranlılık değerlendirmesini içermeyen yasak işleminin Sözleşmeye aykırılık oluşturduğu, keyfiliğe karşı yeterli düzeyde usul güvencesinin yasayla verilip verilmediği, yasağın gerçekleştirilmek istenen amaçla orantılı olmamasının seyahat özgürlüğünün ihlali anlamına geleceği belirtilmiştir.*

...

Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylenmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar.

Anayasa’nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan “vatandaşlık ödevi” genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-arac ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.” T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 18.10.2007, E. 2007/4, K. 2007/81 (R.G.: 08.12.2007-26724).

Anayasa değişikliğinde sınırlama sebebi olan “vatandaşlık ödevi” ibaresinin Anayasamızın 23. maddesinden çıkarılmasıyla birlikte, 6183 sayılı Kanun’un 36/A maddesi de anayasaya aykırı hale gelmiş ve nihayetinde 6111 sayılı Kanun¹⁴⁴⁶’un 165. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu değişikliklerin ardından vergi incelemesiyle ilintili olarak değerlendirme yapıldığında; yurtdışına çıkış yasağının artık ancak vergi kaçakçılığı başta olmak üzere hapis cezası gerektiren suçlarla ilgili bir soruşturma olduğunda sulh ceza hakiminin kararıyla mümkün olabildiğini belirtmek gerekmektedir. Bu doğrultuda bir soruşturma kapsamında yapılan aramalı incelemede CMK m. 100/1 gereği “*kuvvetli suç şüphesinin varlığını gösteren somut delillerin*” bulunması durumunda CMK m. 109/3-a gereği bir adli kontrol önlemi olarak şüphelinin yurtdışına çıkışı yasaklanabilecektir¹⁴⁴⁷.

1.2.5. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Eşitlik ilkesiyle belirli açılardan ilintili olan ayrımcılığa uğramama hakkı, sınırlı güvence sağlayan haliyle İHAS’ın 14. maddesinde; genel güvence sağlayan haliyle ise 12 No’lu Protokol’de düzenlenmektedir¹⁴⁴⁸. Türkiye, 12 No’lu Protokol’ü 18.04.2001 tarihinde imzalamakla birlikte henüz onaylamadığı için genel bir ayrımcılık yasağının öngörüldüğü bu düzenleme Türkiye açısından yürürlüğe girmemiştir. İHAS’ın “*Ayrımcılık yasağı*” başlıklı 14. maddesi “*Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır.*” şeklindedir.

Düzenlemeden de anlaşılabacağı üzere, ayrımcılık yasağı bağımsız nitelikte bir hak olmayıp sadece sözleşmede düzenlenen haklarla sınırlıdır. Fakat ayrımcılığa uğramama hakkının ihlal edilmiş sayılması için mutlaka sözleşmenin diğer maddelerinde düzenlenen haklardan birinin ihlal edilmiş olması da gerekmemektedir. İHAM’ın “*Belgian Linguistics Case*” kararında¹⁴⁴⁹ da üzerinde durduğu üzere, bir

¹⁴⁴⁶ 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G. 25.02.2011-27857 Mükerrer).

¹⁴⁴⁷ Soydan, s. 316.

¹⁴⁴⁸ Renucci, s. 19.

¹⁴⁴⁹ Case “*Relating to Certain Aspects of The Laws on the Use of Languages in Education*”

tasarruf kendi başına sözleşmede düzenlenen diğer hak ve özgürlüklere uygun olsa da 14. maddede yer alan ayrımcılık yasağı ile birlikte okunduğunda, ayrımcılık niteliğine sahip olduğuna kanaat getirilmesi ve sözleşmedeki bir hakkı ihlal etmesi mümkündür¹⁴⁵⁰.

Ayrımcılık yasağının uygulanabileceği farklılıklar madde düzenlemesinde sayılmakla birlikte; “... *başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı*” ifadesinden¹⁴⁵¹ de anlaşılabacağı üzere sınırlı sayıda değildir.

Ayrımcılık yasağı sözleşmede düzenlenen tüm haklar ve taraf devletlere getirilen pozitif yükümlülükler de dahil olmak üzere tüm yükümlülükler açısından geçerlidir¹⁴⁵². Nitekim *Thlimmenos/Yunanistan* kararında¹⁴⁵³ vurgulandığı üzere objektif ve makul bir gerekçe olmaksızın taraf devletlerin farklı durumda olan kişilere farklı davranmayıp diğerleriyle aynı muameleye tabi tutması da yerine göre ihlal oluşturabilmektedir¹⁴⁵⁴.

Ayrımcılığa uğramama hakkının ihlal edilmesi için farklı muamelenin objektif ve makul bir gerekçeye dayanmıyor olması gerekmektedir. Eğer meşru bir amaca hizmet etmekteyse ve kullanılan araç ile gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir orantılilik ilişkisi mevcutsa farklı muamele meşru kabul edilmektedir¹⁴⁵⁵.

Vergilendirmeye ilişkin hususlarda da gerçekleştirilen muamelelerin ayrımcılık yasağını ihlal edip etmediği, Sözleşmenin diğer maddelerinde düzenlenen hak veya özgürlüklerle bağlantılı olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda ayrımcılık yasağının ihlali iddiaları başta mülkiyet hakkı olmak üzere adil yargılanma hakkı ve özel yaşama saygı hakkı kapsamında ileri sürülmekte; bu hakların kullanımında vergi yoluyla ayrımcı muamele yapılıp yapılmadığı

in Belgium"/Belçika, 23.07.1968, Başvuru No: 1474/62; 1677/62; 1691/62; 1769/63; 1994/63; 2126/64.

¹⁴⁵⁰ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 184.

¹⁴⁵¹ Sözleşmenin İngilizce metninde de bu anlamın çıkarılmasına müsait “... *on any ground such as ... or other status*” ifadesi geçmektedir.

¹⁴⁵² Jean-François Akandji-Kombe, **Positive Obligations under the European Convention on Human Rights**, Council of Europe, Belgium, 2007, s. 58.

¹⁴⁵³ *Thlimmenos/Yunanistan*, 06.04.2000, Başvuru No: 34369/97.

¹⁴⁵⁴ Renucci, s. 20.

¹⁴⁵⁵ Renucci, s. 19.

incelenmektedir¹⁴⁵⁶.

Ayrımcılığa uğramama hakkının Anayasamızdaki görünümünü “*Kanun önünde eşitlik*” başlıklı 10. madde¹⁴⁵⁷ oluşturmaktadır.

Vergi incelemesi bağlamında konu değerlendirildiğinde; inceleme elemanlarının sayısının belirli bir zaman diliminde bütün vergi ödevlilerinin inceleme altına alınması bakımından son derece yetersiz olduğu göze çarpmaktadır. Her ne kadar İnceleme Yönetmeliği uyarınca vergi incelemeleri, risk analizlerine, bu analizlere dayanan çalışma planlarına, ihbarlara ve şikayetlere göre yapılmakta ise de sonuç itibarıyla kimlerin incelemeye alınacağı hususunda idarenin geniş bir takdir yetkisinin mevcut olduğunu¹⁴⁵⁸ dile getirmek gerekmektedir.

Vergi incelemelerinin istenildiğinde bir baskı aracı olarak kullanılabileceği açıktır. Nitekim vergi incelemeleri yoluyla istenildiğinde sektör yapılarına müdahale edilebilmekte; belirli bir yerde veya sektörde rekabet ortamı bozulabilmektedir¹⁴⁵⁹.

Dolayısıyla vergi incelemeleri bakımından incelenecek yükümlülerin belirlenmesi hususu son derece önemlidir. İdarenin incelenecek yükümlülerin seçilmesinde veya bilinçli olarak seçilmemesinde kullandığı takdir yetkisinin objektif ölçütlere aykırı olması, eşitlik ilkesine ve ayrımcılık yasağına aykırılık teşkil edecektir¹⁴⁶⁰.

1.3. İHAS ve T.C. Anayasası Kapsamındaki Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlama Ölçütleri

Temel hak ve özgürlükler vergi yasaları ile sınırlandırılırsalar dahi, sınırlamanın ölçsüz olması ve aşırı boyutlara ulaşması halinde bu hak ve

¹⁴⁵⁶ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 185, 186.

¹⁴⁵⁷ “Madde 10 – Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

(Ek fıkra: 7/5/2004-5170/1 md.) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (Ek cümle: 7/5/2010-5982/1 md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/1 md.) Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

¹⁴⁵⁸ Soydan, s. 338, 339.

¹⁴⁵⁹ Ayrıca bkz. Bumin Doğrusöz, “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”, **Referans Gazetesi**, 08.07.2010.

¹⁴⁶⁰ Soydan, s. 340, 341.

özgürlüklerin kullanılamaz hale gelmesi veya konusuz kalması¹⁴⁶¹ tehlikesi mevcuttur. Bu nedenle temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına dair ölçütlerin belirlenmesi, bir diğer deyişle sınırlamayı sınırlayacak kuralların da ortaya konulması gerekmektedir.

Günümüzde Anayasamızda bu hususta yer alan düzenlemelerin büyük ölçüde İHAS düzenlemeleriyle paralellik arz ettiği söylenebilir. Aşağıda ilk olarak İHAS’da yer alan sınırlama ölçütlerine, ardından Anayasamızda yer alan sınırlama ölçütlerine yer verilecektir.

1.3.1. İHAS Bağlamında Sınırlama Ölçütleri

İHAS sistematğinde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını sınırlayan ölçütler hak ve özgürlüklerin ilgili maddelerinde özel olarak düzenlenmektedir.

Genel bir sınırlama ölçütü teşkil edebilecek tek hüküm, “Haklara getirilecek kısıtlanmaların sınırlanması” başlıklı İHAS m. 18’dir. İlgili maddeye göre; “*Anılan hak ve özgürlüklere bu Sözleşme hükümleri ile izin verilen kısıtlamalar öngörüldükleri amaç dışında uygulanamaz.*”

Aşağıdaki başlıkta detaylandırılacağı üzere günümüzdeki Anayasa sistematüğimizin de İHAS sistematğine yaklaştığını belirtmek gerekmektedir.

1.3.2. Anayasa Bağlamında Sınırlama Ölçütleri

Anayasa’nın “*Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması*” kenar başlıklı 13. maddesi şu şekildedir:

“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”

Anayasanın yukarıda bahsi geçen 13. maddesi, 4709 sayılı Kanun¹⁴⁶²,un 2. maddesi ile 2001 yılında esaslı bir değişikime¹⁴⁶³ uğramıştır. Anayasa’nın ilgili

¹⁴⁶¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 44.

¹⁴⁶² 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun (R.G.: 17.10.2001-24556).

¹⁴⁶³ Değişikliğe uğramadan önce madde şu şekildediydi:

“Temel hak ve hürriyetler, devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin,

maddelerinde öngörülen özel sebeplerin yanı sıra eski düzenlemede yer alan genel sınırlama sebepleri yeni düzenlemede kaldırılmış ve bu genel sebepler ilgili oldukları ölçüde hak ve özgürlükleri düzenleyen özel maddelere yerleştirilmiştir. Böylelikle 13. madde genel nedenlerle sınırlama getiren bir madde olmaktan çıkmış ve sınırlamayı sınırlayan ilke ve ölçütleri belirten bir madde haline gelmiştir¹⁴⁶⁴.

Olağanüstü hal rejimlerinden temel hak ve hürriyetlerin ne şekilde etkilendiği hususu ise konu özelinde ayrı bir boyut teşkil etmektedir. Anayasamızın “Temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulması” başlıklı 15. maddesi şu şekildedir¹⁴⁶⁵:

“Madde 15 – Savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir.

Birinci fıkrada belirlenen durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz.”

Düzenlemeden de anlaşıldığı üzere temel hak ve özgürlüklerin kullanımının tamamen veya kısmen durdurulması veya Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirlerin alınması için dört şarta uyulması gerekmektedir. Öncelikle savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerden biri mevcut olmalıdır. İkinci olarak milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler bu hallerde dahi ihlal edilmemelidir. Üçüncüsü ölçülülük ilkesine uyulmalıdır. Son olarak m.15/f.2’de sayılan hak ve ilkelerden oluşan çekirdek alana dokunulmamalıdır¹⁴⁶⁶.

Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasa’nın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir.”

¹⁴⁶⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, “2001 Yılı Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanmasında Getirdiği Yeni Boyut”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 19, 2002, s. 154.; Soydan, s. 289.

¹⁴⁶⁵ Düzenlemenin eski halinde savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerin yanı sıra “sıkıyönetim” hali de bulunmakta iken bu ibare, 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un (R.G.:11.02.2017-29976) 16. maddesi ile madde metninden çıkarılmıştır.

¹⁴⁶⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Gözler, s. 134-137.; Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 156-161.

Olağan dönem rejiminde temel hak ve hürriyetlerin kullanımına geri dönmek gerekirse; netice itibarıyla Anayasa m. 13 ile getirilen ve temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırlarını oluşturan ölçütleri; “*yalnızca Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak*” sınırlandırılma¹⁴⁶⁷; “*ancak kanunla*” sınırlandırılma; “*hakkın özüne dokunma yasağı*”, “*Anayasa’nın sözüne ve ruhuna aykırı olmama*”, “*demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine aykırı olmama*” ve “*ölçülülük ilkesine aykırı olmama*” şeklinde¹⁴⁶⁸ sıralamak mümkündür.

1.3.2.1. Hakkın Özüne Dokunma Yasağı

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında hakkın özüne dokunma yasağı 1961 Anayasası’nın 11. maddesinde açıkça öngörülmüş olmakla birlikte, 2001 yılındaki Anayasa değişikliklerine kadar 1982 Anayasası’nda yer almamış; 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun ile Anayasa’nın 13. maddesine ilave edilerek 1961 Anayasası tarafından belirlenmiş ilkenin sınırlamayı sınırlama ölçütü olarak geri dönmesi¹⁴⁶⁹ sağlanmıştır.

2001 değişikliğinden önceki 1982 Anayasası döneminde her ne kadar öze dokunma yasağı Anayasada yer almıyor olsa da Anayasa Mahkemesi, temel hak ve hürriyetleri sınırlandırdığı iddiasında bulunan kanunların anayasaya uygunluğunu denetlerken öze dokunma yasağını “*demokratik toplum düzeninin gerekleri*” kavramının içinde ya da yanında bir destek norm olarak görerek devreye sokmuştur¹⁴⁷⁰.

Hakkın özü kavramı doktrinde bir hak ve hürriyetin “*vazgeçilmez unsuru, dokunulduğu takdirde söz konusu hürriyeti anlamsız kılacak olan aslî çekirdeği*”¹⁴⁷¹ şeklinde tanımlanmaktadır. Anayasa Mahkemesi’nin klasikleşen tanımlamasına göre

¹⁴⁶⁷ Vergi incelemesine duyarlı hakların incelendiği çalışmamızın önceki kısımlarında “*ilgili maddelerde belirtilen sebepler*”in neler olduğuna ilgili hakların özelinde değinilmektedir.

¹⁴⁶⁸ Tanör ve Yüzbaşıoğlu’na göre, Anayasa m. 15 kapsamında güvence altına alınan çekirdek alana dokunulamaması (dokunulmaz alanlar) ölçütünün, m. 15’in yanı sıra m. 13 bağlamında da (olağan dönemde sınırlamanın sınırlarını oluşturan diğer ölçütlerin yanında) geçerli sayılması gerekmektedir. Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 147.

¹⁴⁶⁹ Gözler, s. 130.

¹⁴⁷⁰ Böylelikle Anayasa Mahkemesi’nin temel hak ve özgürlüklerin öz güvencesini kaldıran 1982 Anayasası’nın zaafını bir ölçüde giderdiği dile getirilmektedir. Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 153.

Hakkın özü kavramının temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında kullanılabilecek işlevsel bir kavram olmadığını; ayrıca Anayasa Mahkemesi’nin bu tutumunun 2001 tarihli Anayasa değişikliğinden önceki süreç bakımından tamamıyla yanlış olduğunu belirten aksi görüş için bkz. Gözler, s. 129-131.

¹⁴⁷¹ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s. 106.

ise “Bir hak ya da hürriyetin kullanılmasını açıkça yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde kullanılamaz hale koyucu veya ciddi surette güçleştirici ve amacına ulaşmasını önleyici ve etkisini ortadan kaldırıcı” sınırlamalar, hakkın özüne dokunmuş kabul edilmektedir¹⁴⁷².

1.3.2.2. Anayasa’nın Sözüne ve Ruhuna Aykırı Olmama

1982 Anayasası’nın 13. maddesinde, 2001 yılında yapılan Anayasa değişikliği öncesinde sınırlamanın “Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun olarak” yapılabileceği belirtilmekte iken değişiklik sonrasında bu ölçüt düzenlemeye “sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna,..., aykırı olamaz.” şeklinde girmiştir. “Uygun olma”nın, “aykırı olmama”ya kıyasla daha güçlü bir güvence sağladığı aşikar olduğu için değişikliğin ardından¹⁴⁷³ ölçütün etkisinin bir miktar azaldığı belirtilebilir.

“Anayasanın sözü” tabirinden Anayasa’nın “metni”, yani somut hükümler ile temel hak ve hürriyet özelinde yoğun bir koruma sağlayan ek güvenceler¹⁴⁷⁴ anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bir temel hak ve hürriyeti sınırlamak amacıyla çıkarılan kanunun Anayasa tarafından getirilen bir ek güvenceye aykırı olması halinde, sınırlamanın Anayasanın sözüne aykırılık teşkil ettiği kabul edilmektedir¹⁴⁷⁵.

“Anayasanın ruhu” kavramı ise doktrinde objektif şekilde tanımlanması mümkün bir kavram olarak görülmemekte¹⁴⁷⁶; hatta Anayasa yargısı esnasında bu yola başvurulmasının, Anayasa Mahkemesi’nin yerindelik denetimi yapması sakıncasını doğurmasının da mümkün olduğu¹⁴⁷⁷ belirtilmektedir.

Öte yandan Anayasa Mahkemesi, “... Bu anlamda Anayasa’nın ruhu kavramı bir bütün olarak Anayasa’nın tamamını ifade etmekle, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların da Anayasa’nın genel felsefesine ve ondan çıkan temel anlama uygun olması gerekmektedir. Bu bağlamda, getirilecek sınırlamanın Anayasa’nın başlangıç kısmında yer verilen hususlara ve özellikle 2. maddesinde belirtilen niteliklere uygun

¹⁴⁷² Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 153.

¹⁴⁷³ Aliefendioğlu’na göre değişikliğin ardından Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun düşme bile aykırı olmadığı sürece sınırlamanın yapılabileceği anlamı çıkmaktadır ve hükümdeki bu değişiklik isabetli değildir. Aliefendioğlu, a.g.m., s. 158.; Soydan, s. 293.

¹⁴⁷⁴ Gözler, s. 127.; Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 149.

¹⁴⁷⁵ Gözler, s. 128.

¹⁴⁷⁶ Gözler, s. 128.

¹⁴⁷⁷ Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 150.

olması gözetilmelidir.”¹⁴⁷⁸ şeklindeki tespitiyle “Anayasa’nın ruhu” kavramının ne anlamda anlaşılması gerektiğini ortaya koymuştur.

1.3.2.3. Demokratik Toplum Düzeninin ve Laik Cumhuriyetin Gerekleri

1961 Anayasasında yer alan öze dokunma yasağı 1982 Anayasası’nda kaldırılarak yerine İHAS’tan (m. 6/f.1; 8, 9/f.2; 10/f.2, 11) aktarılan “*demokratik toplum düzeninin gerekleri*” ölçütü getirilmiştir. Danışma Meclisi tarafından gerekçede bu ölçütün öze dokunma yasağına kıyasla daha belirgin ve uygulamasının daha kolay olduğu ileri sürülmüş ise de dönemin anarşi olayları düşünüldüğünde esas gerekçenin yapılacak sınırlamalar konusunda yasama organına daha fazla serbestlik tanıma arzusunun olduğu¹⁴⁷⁹ dile getirilmektedir.

Demokratik toplum düzeninin gerekleri kavramı esasında kesin sınırlar çizilerek tanımlanması ve her hak ve özgürlük için ayrı ayrı somutlaştırılması zor, kapsamlı ve içtihatlar yoluyla gelişen bir ölçüt niteliğindedir.¹⁴⁸⁰ Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu ölçütü yorumlamasında Türkiye’ye özgü demokrasi anlayışından evrensel demokrasi anlayışına¹⁴⁸¹ doğru bir evrilme olduğu¹⁴⁸² da belirtilmektedir.

Anayasa Mahkemesi itiraz yoluyla önüne gelen bir davaya ilişkin kararında¹⁴⁸³ “*çağdaş demokrasi*” kavramını benimsediğini vurgulayarak “*demokratik toplum düzeninin gerekleri*” ölçütünü “*hakkın özüne dokunma yasağı*” ile birlikte ele almıştır.

¹⁴⁷⁸ T.C. Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Kararı, Yunis Ağlar Başvurusu, T. 20.03.2014, Başvuru No: 2013/1239.; Soydan, s. 293, 294.

¹⁴⁷⁹ Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 150, 151.

¹⁴⁸⁰ Soydan, s. 291.; Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 151.

¹⁴⁸¹ Gözler’e göre ise “1982 Anayasasının öngördüğü demokrasi” ile “çağdaş batılı demokrasi” kavramlarının birbirinden farklı olduklarının ispatı mümkün olmayıp esasında bu iki kavram aynı şeyi ifade etmektedir. Gözler, s. 129.

¹⁴⁸² Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 152.

¹⁴⁸³ “...Çağdaş demokrasiler, temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlanıp güvence altına alındığı rejimlerdir. Temel hak ve özgürlükleri büyük ölçüde kısıtlayan ve kullanılamaz hâle getiren sınırlamalar hakkın özüne dokunur. Temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamaların yalnız ölçüsü değil, koşulları, nedeni, yöntemi, kısıtlamaya karşı öngörülen kanun yolları gibi güvenceler demokratik toplum düzeni kavramı içinde değerlendirilmelidir. Bu nedenle, temel hak ve özgürlükler, istisnâ olarak ve özüne dokunmamak koşuluyla demokratik toplum düzeninin gerekleri için zorunlu olduğu ölçüde ve ancak kanunla sınırlandırılabilirler.

Demokratik bir toplumda temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın, bu sınırlamayla güdülen amacın gerektirdiğinden fazla olması düşünülemez. Demokratik hukuk devletinde güdülen amaç ne olursa olsun, kısıtlamaların, bu rejimlere özgü olmayan yöntemlerle yapılmaması ve belli bir özgürlüğün kullanılmasını önemli ölçüde zorlaştıracak ya da ortadan kaldıracak düzeye vardırılmaması gerekir.” T.C. Anayasa Mahkemesi, T. 06.06.2013, E. 2013/35, K. 2013/75 (R.G.: 22.11.2013-28829).

“*Laik Cumhuriyetin gerekleri*”ne aykırı olmama ölçütü ise 2001 yılında yapılan Anayasa değişiklikleri ile sistemimize giren ölçütlerden birisidir. Bu doğrultuda bir temel hak ve hürriyet, laikliğin gereklerine (devletin bütün dinler karşısında tarafsız olması, bütün din mensuplarına eşit davranması, devlet kurumları ile din kurumlarının birbirinden ayrı olması) aykırı şekilde sınırlandırıldığında bu sınırlama Anayasa’nın 13. maddesine de aykırılık meydana getirecektir¹⁴⁸⁴.

Konu vergi incelemeleri açısından değerlendirildiğinde belirtilmelidir ki incelemelere dair usul ve esaslarda yahut incelemeye alınacak yükümlülerin seçilmesinde inanç bakımından farklılık yaratan bir yasal düzenlemeye veya uygulamaya başvurulması durumu, temel hak ve özgürlüklere getirilecek sınırlamaları sınırlayan “*laik Cumhuriyetin gerekleri*” ölçütüne ters düşeceği gibi Anayasamızın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesine ve mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı bir müdahale olması nedeniyle İHAS m. 14 kapsamında ayrımcılık yasağına da aykırılık teşkil edecektir.

1.3.2.4. Ölçülülük İlkesi

Özgürlüklerin kural, sınırlamaların ise istisna olması mantığına dayanan “*ölçülülük ilkesi*”, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılma amacı ve aracı arasında ölçülü bir bağlantının¹⁴⁸⁵ aranmasıdır. Ölçülülük ilkesine İHAM içtihatlarında da oldukça sık rastlanmaktadır. Doktrinde ve Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında bu ilkenin “*elverişlilik*”, “*gerekliklik (veya zorunluluk)*” ve “*orantılılık*” olmak üzere üç tane alt ilkeyi barındırdığı dile getirilmektedir.

Sınırlamada kullanılan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını ifade eden *elverişlilik ilkesi* uyarınca; öngörülen tedbirin sınırlama amacının gerçekleşmesine bir katkıda bulunmayacağı daha başlangıçta anlaşılmaktaysa düzenleme bu ilke özelinde ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edecektir¹⁴⁸⁶. Aracın, amacı gerçekleştirmek için gerekli veya zorunlu olması gerektiğini ifade eden *gerekliklik ilkesi* gereği; amacın gerçekleştirilmesi bakımından elverişli ve aynı derecede etkili tedbirler arasından temel hak ve özgürlükleri en az sınırlayan, en

¹⁴⁸⁴ Gözler, s. 131. Ayrıca *Gözler*’e göre “*laik Cumhuriyetin gerekleri*” şartı çoğunlukla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasıyla alakasızdır ve bu şart çağdaş demokrasilerde görülmemektedir. Gözler, s. 131.

¹⁴⁸⁵ Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 154.

¹⁴⁸⁶ Gözler, s. 132.

yumuşak tedbir seçilmelidir¹⁴⁸⁷. Son olarak *orantılılık ilkesi* ise araç ile sınırlama amacı arasında dengeli bir oranın varlığını gerekli kılmaktadır.

Ölçülülük ilkesi Anayasamıza 2001 yılında gerçekleştirilen Anayasa değişikliği ile girmiştir. Bu ilkenin değişiklikten önce 1982 Anayasasında da 1961 Anayasasında da adı konulmamış olmasına rağmen, Anayasada yer alan bir takım dolaylı ifadelerden hareketle Anayasa Mahkemesi değişiklikten önce de ölçülülük ilkesi doğrultusunda kararlar vermiştir¹⁴⁸⁸.

Sınırlamaların sınırını teşkil eden ölçülülük ilkesinin diğer ölçütlerden daha etkili olduğu ve bir kısmını da tamamladığı; vergilendirme alanında da sıklıkla kullanıldığı dile getirilmektedir¹⁴⁸⁹. Demokratik toplum düzeninin gerekleri ve öze dokunma yasağı, sınırlamanın ileri noktalarında yer almakta iken; bu ölçütlerin mevcudiyetinin değerlendirilmesinden önce getirilmiş olan sınırlamanın ölçülü olup olmadığına ve öngörülen amaç dışında kullanılıp kullanılmadığına bakılmaktadır¹⁴⁹⁰.

2. OECD'nin Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Hususlara Yaklaşımı

2021 yılı itibarıyla Dünya çapında üye ülke sayısı 38'e ulaşan¹⁴⁹¹ Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)¹⁴⁹², üyeleri ve kilit ortakları¹⁴⁹³ vasıtasıyla dünya ticaret ve yatırım hacminin %80'ini¹⁴⁹⁴ temsil etmektedir.

¹⁴⁸⁷ Gözler, s. 132.

¹⁴⁸⁸ Tanör, *Yüzbaşıoğlu*'na göre; bu dolaylı ifadelerden ilki değişiklikten önceki m. 13/f.2'de yer alan "...öngörüldükleri amaç dışında kullanılamaz." hükmüdür (Karşı görüşte olan *Gözler*'e göre bu hükmün ölçülülük ilkesi ile bir ilgisi yoktur; kamu hukukundaki "yetki saptırması"nı yasaklamaktadır. Gözler, s. 133, Kutu 5.10). İkincisi, Anayasanın 15. maddesinde, olağanüstü hal rejimlerinde dahi temel hak ve hürriyetlerin kullanımının kısmen veya tamamen durdurulmasına "durumun gerektirdiği ölçüde" izin verilmiş olmasından bahisle olağan dönemlerde evleviyetle durumun gerektirdiği ölçüye dikkat edilmesi gerektiğidir. Üçüncü dolaylı ifade ise Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu gerekçesinde 13. madde açıklanırken amaç ve sınırlama orantısının her halde korunacağını belirtiyor olmasıdır. Tanör, *Yüzbaşıoğlu*, s. 154.

¹⁴⁸⁹ Soydan, s. 295.

¹⁴⁹⁰ Tanör, *Yüzbaşıoğlu*, s. 155.

¹⁴⁹¹ Bu üye ülkeler; kurucu ülkeler olan Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Fransa, Almanya, Yunanistan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık, ABD ve sonradan katılan Japonya (1964), Finlandiya (1969), Avustralya (1971), Yeni Zelanda (1973), Meksika (1994), Çek Cumhuriyeti (1995), Macaristan (1996), Polonya (1996), Güney Kore (1996), Slovakya (2000), Şili (2010), Estonya (2010), Slovenya (2010), İsrail (2010), Letonya (2016), Litvanya (2018), Kolombiya (2020) ve Kosta Rika (2021)'dir.

¹⁴⁹² Asıl adı "*Organisation for Economic Co-Operation and Development*" şeklinde olan örgüt, "*İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı*" şeklinde de anılmaktadır.

¹⁴⁹³ "*Key partners*" olarak anılan bu ortak ülkeler; Brezilya, Çin, Hindistan, Endonezya ve Güney Afrika'dan oluşmaktadır.

¹⁴⁹⁴ OECD, "Discover the OECD: Better Policies for Better Lives", s. 6., <http://www.oecd.org/general/Key-information-about-the-OECD.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

II. Dünya Savaşı'nın ardından ABD ve Kanada tarafından finanse edilen Marshall Planı doğrultusunda Avrupa'nın yeniden yapılandırılması gayesiyle 1948 yılında Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC) kurulmuş; OEEC'yi OECD'ye dönüştüren Yeni OECD Konvansiyonu'nun OEEC üyesi ülkelere katılan ABD ve Kanada tarafından 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanmasının ardından Konvansiyon 30 Eylül 1961 tarihinde yürürlüğe girmiş ve OECD resmi olarak kurulmuştur¹⁴⁹⁵.

“Ortak sorunlara çözüm bulunması, küresel standartların geliştirilmesi, tecrübelerin paylaşılarak insanların daha iyi yaşamlara sahip olabilmeleri için uygulanması gereken doğru politikaları destekleyen ideal uygulamaların tespit edilmesi için hükümetlerin birlikte çalıştığı uluslararası bir organizasyon” şeklinde kendini tanımlayan OECD, temelinde dünya çapındaki insanların ekonomik ve sosyal refahının artırılmasına yönelik bir forum imkanı sunmakta; bu doğrultuda tarım, ticaret, vergilendirme, çevre, sosyal güvenlik gibi alanları da kapsayan oldukça geniş bir yelpazede çalışmalarını sürdürmekte, ölçümler yapmakta, politika deneyimlerini karşılaştırarak geleceğe ilişkin tahminler yürütmekte ve tavsiyelerde bulunmaktadır¹⁴⁹⁶.

Günümüzde uluslararası ticaretin önündeki engellerin büyük oranda kalkmış ve sermaye piyasalarının evrensel nitelik kazanmış olması işletmelerin de gerek büyüklük gerekse idare ve faaliyet merkezleri bakımından küreselleşmesiyle sonuçlanmıştır. Ekonomilerin küresel ortamda karşılıklı bağımlılığı vergilendirme alanında başta akışkan durumdaki sermaye gelirleri ve çok uluslu şirketlerin konumu olmak üzere yeni sorunları ve çözüm arayışlarını gerekli kılmıştır. OECD de üye ülkelerin vergi sistemlerini gelişmeler ışığında masaya yatırarak ülkelerin tecrübelerini paylaşmalarına yardımcı olmayı, vergilendirmeye ilişkin en iyi uygulamaları tespit ederek uluslararası standartlar geliştirmeyi hedeflemektedir¹⁴⁹⁷.

Nitekim OECD vergiyi ve iyi işleyen bir vergi sistemini, hesap verebilirlik ve sorumluluk bağlamında devlet ve vatandaşlar arasında güçlü bağlar inşa eden toplumun temel taşı olarak görmektedir; bunun yanı sıra verginin altyapı, eğitim, sağlık

¹⁴⁹⁵ OECD, Organisation for European Economic Co-operation, <https://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁴⁹⁶ OECD, “Discover the OECD: Better Policies for Better Lives”, s. 4.; OECD, **OECD Work on Taxation**, 2021, s. 2, <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁴⁹⁷ Biltekin Özdemir, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Nurettin Bilici, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara: 2006, s. 30, 31.

ve sosyal güvenlik gibi pek çok alanda hükümetlere yatırım yapma imkanı vermesi bakımından sürdürülebilir kalkınma ve kapsayıcı büyüme açısından çok önemli bir role sahip olduğunu, COVID-19 pandemisinin de bu kritik rolü pekiştirdiğini vurgulamaktadır¹⁴⁹⁸.

2.1. OECD Tarafından Benimsenen Genel İlkeler

Çalışma alanımız kapsamında OECD tarafından benimsenen başlıca genel ilkeleri; vergi politikalarına ilişkin ilkeler ve vergi denetimine ilişkin ilkeler olarak ikiye ayırmak mümkündür.

2.1.1. Vergi Politikalarına İlişkin Genel İlkeler

Vergilerin tasarlanmasına şekil veren etmenler, kamu gelirlerinin artırılması ihtiyacının yanı sıra verimlilik (*efficiency*), eşitlik (*equity*) ve uygulanabilirlik (*enforceability*) mülahazaları şeklinde belirtilebilir¹⁴⁹⁹. Söz konusu ilkelerin esas aldığı değerler farklı olduğu için bu ilkelerden birine hizmet eden bir uygulama diğerini olumsuz anlamda etkileyebilmekte; ülkeler de ekonomik, sosyal, politik durumları ve diğer alanlarda izledikleri politikalar kapsamında benimsedikleri öncelikler doğrultusunda vergi politikalarında verimlilik, eşitlik ve uygulanabilirlik ilkelerini belli oranlarda bağdaştırmaya çalışmaktadırlar.

Kamu harcamalarının finansmanında kullanılan ve kaçınılmaz şekilde ekonomik faaliyetlerle etkileşim içerisinde bulunan vergilere dair oluşturulan politikalar, pek çok hususun dikkatlice göz önünde bulundurulmasını gerektiren hassas dengelere sahiptir. Özellikle verimlilik tartışmaları kapsamında vergilendirmeye ilişkin üç hususun mutlaka dikkate alınmasının gerektiği belirtilmektedir. Bunlardan ilki; vergilendirmenin teşvikleri etkilemesi nedeniyle ekonomik verimliliği azaltacak şekilde tüketicilerin, üreticilerin ve işçilerin ekonomik davranışlarını değiştirebileceğidir. İkincisi, vergi yükünün topluma dağıtımı hususunun, ekonomik verimlilik açısından maliyetli olsa dahi mutlaka ağırlık verilmesi gereken eşitlik ve adalet kavramlarını ortaya çıkarıyor oluşudur. Üçüncüsü ise vergiye ilişkin kuralların pratikte uygulanabilirliği ve vergi uyumu

¹⁴⁹⁸ OECD, "Introduction by Pascal Saint-Amans and Grace Perez-Navarro", **OECD Work on Taxation**, s. 3.

¹⁴⁹⁹ OECD, **Economic Outlook No 69: Annual Projections for OECD Countries**, OECD, Haziran 2001, s. 170.

maliyetleridir; zira bu ikisi verimliliği ve vergi sisteminin adil olup olmadığına ilişkin kamusal algıyı hem etkilemekte hem de bunlardan etkilenmektedir¹⁵⁰⁰.

Ekonomik verimliliğin artırılabilmesi için geliştirilen stratejiler genel itibarıyla; vergi tabanının genişletilmesi ve istisna, muafiyet ve özel vergilendirme rejimlerinin elemine edilmesi, vergi oranlarının düzleştirilmesi, vergi oranlarının arbitraj yoluyla rant elde edilmesini önleyecek şekilde düzenlenmesi şeklindedir. Verimlilik tartışmaları kapsamında vergi sisteminin mümkün olduğunca tarafsız (*neutral*) olması; diğer bir deyişle belirli herhangi bir ekonomik tercihin lehine yahut aleyhine yönelik ayrımcılığın en aza indirgenmesi gereği de savunulmaktadır¹⁵⁰¹. Ancak bu politikaların da diğer ilkelere temas eden yönleri nedeniyle sınırları bulunmaktadır.

Hazineye gelir yaratma amacıyla özellikle elastikiyeti düşük olan bazı konuların diğerlerinden daha ağır vergilendirilmesi (*Ramsey kuralı*), verimliliği artırmakta ancak tarafsızlık ve adalet ilkelerine ters düşebilmektedir. Devletlerin vergi sistemi aracılığıyla piyasaya müdahalede bulunması ve kötü kabul edilen alkol, tütün, fosil yakıtlar gibi bazı ürünlerin tüketimini azaltmak amaçlarıyla bu tarz ürünleri daha ağır vergilendirmeye tabi tutması ya da sosyal getirisi fazla olan alanlarda yürütülen faaliyetleri teşvik etmek için vergi istisnası, muafiyeti veya indirimi gibi yollara başvurusu tarafsızlık ve eşitlik ilkelerine aykırı gözükmemekte ancak verimlilik ve uygulanabilirlik ilkelerine hizmet edebilmektedir. Yerel idarelere farklı oranlarda vergilendirme yetkisinin verilmesi ile yerel idareler tarafından sunulan kamusal mal ve hizmetlerin, o bölgenin koşulları ve o bölgede yaşayanların tercihleriyle uyumlu olmasına fırsat tanınmasında da benzer bir durum söz konusudur. Bununla birlikte dikey eşitlik ilkesi doğrultusunda artan oranlı vergilerin uygulanması gelir dağılımını etkilemekte; sistemin adil olduğu algısına katkı sağlarken esasında tarafsızlık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zaten tarafsızlık ilkesi, eşitlik ilkesinin yatay boyutuyla çoğunlukla uyum içerisinde bulunmakta; çatışmayı eşitlik ilkesinin dikey boyutuyla yaşamaktadır. Son olarak uygulanabilirlik ilkesi doğrultusunda vergi uyum maliyetinin düşük tutulabilmesi için vergi kurallarının açık ve mümkün olduğunca basit olması gerekmektedir. Her ne kadar tarafsızlık ilkesi genelde basitlik ilkesiyle uyumlu olsa da hesaplanması ve

¹⁵⁰⁰ Paul van den Noord, Chistopher Heady, “Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys”, **OECD Economics Department Working Papers**, No: 303, ECO/WKP(2001)29, 2001, s. 16.

¹⁵⁰¹ OECD, **Economic Outlook No 69**, s. 170.; Biltekin Özdemir, s. 65, 66.

değerlendirilmesi çok zor olan unsurların vergiden muaf tutulması örneğinde olduğu gibi bazen basitlik ilkesi doğrultusunda hareket edilebilmesi için de tarafsızlık ilkesinden sapılması kaçınılmaz olmaktadır¹⁵⁰². Bu durumda esasen uygulanabilirlik ve basitlik ilkeleri gözetilerek hareket edilmekte; tarafsızlık, verimlilik ve kısmen adalet ilkesinden sapılabilmektedir. Uygulanabilirlik ilkesinin vergi uyumu boyutu bakımından ise vergi yükümlülerinin vergi sisteminin tarafsız olduğuna dair inançları büyük önem taşımaktadır.

Bu noktada vergi aflarına ve yapılandırmalara ilişkin düzenlemelere de kısaca değinmek gerekmektedir. Kayıtlı yükümlü sayısını artırmak, hazinenin ihtiyaç duyduğu kamusal geliri kısa vadede hızlı şekilde karşılamak, uzun vadede vergi tabanını genişleterek gelirleri çoğaltmak gibi amaçlarla gerçekleştirilen vergi afları ve alacak yapılandırmaları; kamusal gelirleri artırmakla ve kısa vadede verimlilik ilkesine hizmet etmekle birlikte, adalet ilkesiyle ciddi şekilde çatışmakta ve vergi uyumuna uzun vadede verdiği hasar nedeniyle uygulanabilirlik ilkesine zarar vermektedir.

Vergi aflarının başarısı, yararlanacak yükümlüler tarafından çok istisnai bir uygulama olarak görülmelerine ve yükümlülerin yakın zamanda başka bir affın daha gündeme gelmeyeceğini düşünmelerine bağlıdır. Temelde vergi afları vergi sistemlerini adalet ve güvenilirlik bakımından yaralamaktadır. Vergi aflarının vergi tabanını genişletmekte başarısız olduğu kabul edilmektedir. Sadece 1988’de İrlanda hükümeti tarafından gerçekleştirilen af uygulaması bu hususta bir istisna yaratmış; uygulamanın başarısının ise İrlanda tarihinde daha önce vergi affına hiç başvurulmamış olmasından kaynaklandığı kabul edilmiştir. Nitekim İrlanda’da hükümetin af uygulamasının ilerleyen dönemlerde tekrarlanmayacağı yönündeki sözünü tutmaması ve beş yıl sonra yeni bir af uygulamasını yürürlüğe koyması üzerine bir sonraki uygulama başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Türkiye’de ise vergi afları, yükümlülerin uygulamadan yararlanmayı bir fırsat olarak görmelerini sağlamak şöyle dursun, ödevlerini yerine getiren kayıtlı yükümlüleri dahi kayıt dışılığa özendirerek sıklıkla ve içerikle gerçekleştirilmektedir¹⁵⁰³.

Tüm bu ilkelerin birbiriyle olan etkileşimi göz önünde bulundurulduğunda belirtilmelidir ki vergi politikalarının başarısını bahsi geçen ilkeler arasında mümkün

¹⁵⁰² Söz konusu ilkelerin değerlendirilmesi hakkında ayrıca bkz. .; Noord, Heady, s. 16-21.; OECD, **Economic Outlook No 69**, s. 170.

¹⁵⁰³ Konukcu Önal, s. 58, 179, 180, 218.

olan en iyi dengenin sağlanıp sağlanmadığı hususu belirlemektedir. Çalışma konumuz olan vergi incelemelerinin etkin bir şekilde yürütülmesi ise kamu gelirlerini artırıcı yönü bakımından verimlilik ilkesine; uyumlu yükümlüler bakımından vergi mevzuatına aykırı hareket eden yükümlülerin tespitini sağlaması sayesinde eşitlik ilkesine; vergi tarhına hazırlayıcı bir işlem olması ve sonucuna bağlanan yaptırımlar bakımından ise uygulanabilirlik ilkesine (vergi kanunlarının zorlayıcılığı ve vergi uyumu boyutlarıyla) hizmet etmektedir.

2.1.2. Vergi Denetimine ve Vergi İncelemesine İlişkin Genel İlkeler

Ülkelerin uygulamaya koydukları vergi denetimi programlarının başarısının, o programlar kapsamında yürütülen münferit vergi incelemelerinin niteliğiyle doğrudan bir ilişkisi bulunmaktadır. Bu kapsamda genelde vergi denetimlerinin özelde ise vergi incelemelerinin politika ve prosedürlerinin aşağıda kısaca açıklanacak olan doğruluk (*accuracy*), verimlilik (*efficiency*), adalet (*fairness*), nesnellik (*objectivity*), şeffaflık (*transparency*), bütünlük (*completeness*), tutarlılık (*consistency*) ve savunulabilirlik (*defensibility*) ilkelerine dayanması gereği OECD tarafından da ifade edilmektedir¹⁵⁰⁴.

- **Doğruluk ilkesi:** Vergi uyumsuzluğunun tespitinin ve vergi mevzuatının yorumlanmasının doğru bir şekilde yapılmasını gerektirmekte ve sorumluluk değerlendirmesinin isabetli şekilde yapılmasına zemin hazırlamaktadır.
- **Verimlilik ilkesi:** Vergi yükümlüleri üzerindeki uyum yükünün ve gelir idaresinin sonuç elde etmeye yönelik kaynak kullanımının en aza indirilmesini hedefine almaktadır.
- **Adalet ilkesi:** Ulusal yasalar ve politikalar çerçevesinde teknik olarak isabetli ve yöntemsel olarak doğru şekilde hareket edilmesini ifade etmektedir.
- **Nesnellik ilkesi:** Alınan tüm kararların somut gerçeklere dayanması gereğidir.
- **Şeffaflık ilkesi:** Üzerinde durulan ve belgelenen hususlardaki gelişmelerin inceleme sırasında vergi yükümlüsüyle görüşülüp müzakere edilmesinin önemini ifade etmektedir.
- **Bütünlük ilkesi:** İncelemenin önceden tanımlanmış bir başlangıç ve bitiş noktasının bulunmasını; böylelikle vergi yükümlüsünün inceleme sürecinin ne zaman tamamlandığını bilme imkanına sahip olmasını ifade etmektedir.

¹⁵⁰⁴ OECD, **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, CTPA Information Note, 16 Ekim 2006, s. 33.

- Tutarlılık ilkesi: Hangi denetçi tarafından inceleme gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin aynı koşulların aynı sonuçları vermesidir.
- Savunulabilirlik: Bir dış denetim halinde, inceleme sürecinde alınan bütün kararların ve fiili inceleme sürecinin arkasında durulabilmesidir.

OECD tarafından yukarıda belirtilen şekilde tanımlanan bu ilkeler, bir vergi denetiminin nasıl yapılması gerektiğine dair OECD'nin bakış açısını ortaya koymaktadır. Bir idarenin, vergi incelemelerinde tüm bu ilkelere uygun davranma olasılığı; denetim planlamasının, yönetimin ve bizatihi denetim yönteminin niteliğiyle doğru orantılıdır¹⁵⁰⁵.

2.2. OECD'nin Vergiyle İlgili Çalışma Yürüttüğü Başlıca Alanlar

Vergiyle ilgili çalışma yürüten birimlerin başında OECD Sekreterliği'ne bağlı departmanlardan biri olan “*Vergi Politikaları ve İdaresi Merkezi-Centre for Tax Policy and Administration (CTPA)*” gelmektedir. Bir diğer birim ise OECD'ye bağlı komitelerden birini teşkil eden “*Mali İşler Komitesi-Committee on Fiscal Affairs (CFA)*”dır.

CTPA, geçmiş dönemlerden bu yana OECD Model Konvansiyonu aracılığıyla çifte vergilendirme ile mücadele edilmesi yönünde gayrette bulunmuş; vergi şeffaflığı¹⁵⁰⁶ alanında çalışmalar gerçekleştirmiş; matrah aşındırma ve kar aktarımının önlenmesine yönelik G20 ile işbirliği içerisinde proje (BEPS) yürütmüş, gelişmekte olan ülkelere destek ve hizmet sağlanmasında daha iyi bir koordinasyonun temini için¹⁵⁰⁷ Uluslararası Para Fonu (IMF), Birleşmiş Milletler (BM) ve Dünya Bankası (WBG) ile birlikte çalışmış; OECD ve BM'nin “Sınır Tanımayan Vergi Denetmenleri-*Tax Inspectors Without Borders (TIWB)*” girişimi, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi idarelerine deneyim aktarımı yoluyla çokuluslu işletmelerin denetlenmesinde fayda sağlamış; Küresel Gelir İstatistikleri Veritabanı (*the Global Revenue Statistics Database*)'nda yer alan karşılaştırılabilir veriler aracılığıyla sürdürülebilir kalkınma için yerel gelirlerin artırılmasına yönelik küresel çaba desteklenmiş; hükümetlere başta COVID-19 pandemisinin yol açtığı kriz

¹⁵⁰⁵ Ibid.

¹⁵⁰⁶ Bu amaç doğrultusunda kurulmuş olan “Vergi Amaçlarına Yönelik Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)” adını taşıyan küresel forum, 150'yi aşkın üyeye sahiptir.

¹⁵⁰⁷ Bu amaçla “Vergide İşbirliği Platformu-the Platform for Collaboration on Tax (PCT)” 2016 yılında kurulmuştur.

sırasında işletmelerin ve hanelerin desteklenmesine yönelik hususlar olmak üzere vergi politikalarına ilişkin en iyi uygulama, standart ve araçlara yönelik rehberlik sağlanmıştır¹⁵⁰⁸. CFA da benzer şekilde OECD Model Konvansiyonu ile çalışmalara başlamış; zamanla çalışma konuları uluslararası vergi sorunlarından vergi politikalarının evrimine ve vergi yönetimindeki en iyi uygulamaların tespitine kadar genişlemiştir¹⁵⁰⁹. Vergi konularında OECD'nin G20 ile ortaklığı ise vergiden kaçınmanın ele alınması; ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergisel sorunlara çözüm geliştirilmesi; vergi şeffaflığının ve bilgi değişiminin artırılması; güçlü, sürdürülebilir ve kapsayıcı vergi politikalarının teşviki ve bir kalkınma aracı olarak verginin desteklenmesi olmak üzere beş ayakta toplanmaktadır¹⁵¹⁰.

Çalışma konumuz olan vergi incelemeleriyle ilgisi bakımından OECD'nin çalışma yürüttüğü alanlardan haksız vergi rekabeti ile mücadele, transfer fiyatlandırması ile mücadele, çifte vergilendirmenin önlenmesi, elektronik ve dijital ticaretin vergilendirilmesi, vergi suçları ile mücadele konularına ve son olarak vergi uyumu ve denetimi hususundaki işbirliği çalışmalarına aşağıda ayrı başlıklar altında yer verilmektedir.

2.2.1. Haksız Vergi Rekabeti ile Mücadele

Vergi rekabeti en genel haliyle bir ülkenin vergi oranlarında indirim gerçekleştirip vergi kolaylıkları sağlayarak diğer ülkelerdeki sermayeyi kendisine çekmesi şeklinde kendini göstermekte olup kamu harcamalarının miktarını azaltması ve bireylerin yerleşme yerlerini seçmelerine yardımcı olması gibi yönlerden faydalı olduğu öne sürülmekte ise de rekabet açısından haksız bir kimlik kazanması durumunda sermayesi diğer ülkeye kayan ülkelerin vergi tabanlarının erozyonu ile yatırım kararlarının ve mali istikrarının bozulmasına yol açmakta; bu ülkeler kayıp vergi gelirlerini telafi etmek için gelir üzerinden daha yüksek oranlarda vergi almak durumunda kalmaktadırlar¹⁵¹¹.

¹⁵⁰⁸ OECD, "Introduction by Pascal Saint-Amans and Grace Perez-Navarro", **OECD Work on Taxation**, s. 4, 5.

¹⁵⁰⁹ OECD, **OECD Work on Taxation**, s. 56.

¹⁵¹⁰ Bahsi geçen hususlar hakkında yürütülen çalışmalar için bkz. OECD, **OECD Work on Taxation**, s. 9-11.

¹⁵¹¹ Jonathan Talisman, "Challenges Facing Tax Policy In the Coming Years", **AICPA National Conference on Federal Taxes**, 07.11.2000, Washington DC., U.S. Department of the Treasury- Press Center, <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/ls1002.aspx> (e.t.: 01.09.2021).; Biltekin Özdemir, s. 40.

Küreselleşme uzun yıllardır özellikle refah devletlerini farklı birçok açıdan etkilemiş olsa da en dolaysız ve güçlü etkilerini vergi sistemleri üzerinde göstermiş; vergi rekabeti de bu kapsamda ilgileri üzerine çekmiştir. Sorunun kökenine indiğimizde nedenler arasında bireylerin uluslararası seyahatlerinde yaşanan artışın pahalı ve lüks ürünlerin vergilerin düşük olduğu ülkelere satın alınabilmesine daha fazla olanak tanınması; ülke dışında faaliyet gösteren bireylerin ve gösterilen faaliyetlerin sayısının artması neticesinde yabancı kazançların beyan dışı bırakılması; elektronik ticaret ve elektronik işlemlerin artan kullanımı; alım-satım konu ürünler arasında dijital ürünlerin artan payı; vergi cennetleri ve kıyı bankacılığı (off-shore); tasarrufların koruma fonu ve türev finansal araçlar gibi daha az düzenlenen veya hiç düzenlenmeyen yeni finansal araçlara kanallanması; çok uluslu şirketlerin kendi aralarında yaptıkları ticari işlemlerin artışı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sorunsalı, sermayenin daha düşük vergi oranına sahip yerlere kaydırılabilme imkanı karşısında ülkelerin finansal sermayeyi (özellikle yüksek oranlarda) vergilendirme imkanını kaybetmesi, gerçek veya tüzel kişiler arası işlemlerde geleneksel paranın yerini elektronik paranın alıyor oluşu sayılabilir¹⁵¹².

Aşağıdaki başlıklarda uygulamada en sık görülen haksız vergi rekabeti konularına yer verilmektedir.

2.2.1.1. Vergi Cennetleri, Kıyı Bankacılığı ve Serbest Bölgeler

Vergi cennetleri, kıyı bankacılığı ve serbest bölgeler, kara para aklama ve vergi kaçırma merkezleri olarak kullanılmalarının yanı sıra haksız vergi rekabeti kapsamında da uygulamada oldukça olumsuz sonuçlara sebebiyet vermektedirler.

Yabancı sermayeyi ülkeye çekilebilmek için yabancı yatırımları çok düşük oranlarda vergilendiren ya da hiç vergilendirmeyen vergi cennetleri, yerleşik olduğu ülkenin vergi yükümlülüklerinden kaçan sermayeye bir sığınak yahut barınma yeri sağlamaktadır¹⁵¹³. Genellikle küçük çapta bir nüfusa ve yüzölçümüne sahip ada ülkelerinden oluşan vergi cennetlerinde politik istikrar ve döviz kontrolünün bulunmaması; coğrafi açıdan gelişmiş ülkelere ulaşım kolaylığının, kaliteli

¹⁵¹² Vito Tanzi, "Globalization and the Future of Social Protection", **IMF Working Paper** WP/00/12, IMF Fiscal Affairs Department: Ocak 2000, s. 15-19.

Yazar tarafından 21 yıl önce dile getirilen bu hususlar, teknolojiye yaşanan gelişimin ve küreselleşmenin ulaştığı boyutların artması neticesinde günümüzde daha da şiddetli bir şekilde etkisini hissettirmektedir.

¹⁵¹³ Biltekin Özdemir, s. 42.

telekomünikasyon hizmetlerinin, uluslararası kabul görür nitelikte hukuk sistemi ile iyi işleyen bankacılık sisteminin bulunuyor olması bu yerleri cazip kılmaktadır¹⁵¹⁴.

Bir ülkenin vergi cenneti olup olmadığının tespitinde OECD tarafından kullanılan 4 kıstas bulunmaktadır. Bunlar; vergi cennetlerinde yabancı kaynaklar üzerinde düşük veya sıfır oranlı vergiler veya çok geniş kapsamlı istisna ve muafiyetler yoluyla ayrıcalık tanınması (kimi ülkelerde gelecekte belli bir yıl boyunca vergi konulmayacağına garantisi de verilebilmektedir); etkili bilgi değişimini engelleyen hukuk kuralları veya idari uygulamalar neticesinde bankalar tarafından gizlilik kuralına sıkı sıkıya bağlı kalınarak iş yapan kişi veya kuruluşlara ilişkin bilgilerin hiçbir şart ve koşulda üçüncü kişilere, kuruluşlara ve diğer ülkelere verilmemesi; vergi yasalarının şeffaf olmaması ve bu doğrultuda idare ve mükellefler arasında yapılabilecek özel anlaşmalara imkan tanınması; vergi cennetlerinde fiilen faaliyette bulunma zorunluluğunun bulunmaması şeklinde sayılabilir¹⁵¹⁵.

Genellikle vergi cenneti sayılan ülkelerde yürütüldüğü için vergi cenneti kavramıyla birlikte anılan “kıyı bankacılığı (kıyı dışı bankacılık veya off-shore sistemi)”, bir ülkenin kıyısında olmakla birlikte o ülkeye hukuken dahil olmayan alanda yapılan bankacılığı ifade etmekte olup yatırımcısına vergisiz veya düşük vergileme kaynaklı yüksek faiz geliri ve denetimden kaçma imkanı gibi avantajlar sunmaktadır¹⁵¹⁶. Serbest bölgeler ise uluslararası ticaretin geliştirilmesi, ihracata yönelik üretimin ve yatırımın teşviki, yabancı yatırımların ve teknolojinin ülkeye girişinin hızlandırılması gibi amaçlarla kurulan; “ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler” olarak¹⁵¹⁷ tanımlanmaktadır.

¹⁵¹⁴ Nurettin Bilici, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, T.C. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 617, 618.

(Yazar ayrıca çalışmanın kaleme alındığı tarihlerde vergi cenneti olarak bilinen ülkelerin toplamda dünya nüfusunun sadece %1.2’sini barındırmasına ve bu ülkelerdeki GSMH toplamının dünya toplamının %3’üne tekabül etmesine rağmen bu ülkelerde 11 trilyon doları aşan fon tutulduğu yönünde tahminler olduğuna ve bu rakamın dünya GSMH’sinin üçte birine karşılık geldiğine dikkat çekmektedir.)

¹⁵¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. OECD, **Harmful Tax Competition-An Emerging Global Issue, Committee on Fiscal Affairs**, 1998, <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf> (e.t.: 01.09.2021), s. 21-25.; Bilici, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, s. 620-624.

¹⁵¹⁶ Bilici, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, s. 617, dn. 1.

¹⁵¹⁷ T.C. Ticaret Bakanlığı, Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü, “Serbest Bölgeler, Genel Bilgi”,

Türkiye’de uygulanan Serbest Bölgeler ve İstanbul Kıyı Bankacılığı rejimleri Türkiye’de dış ticaretin ve istihdamın gelişmesine büyük katkı sağlamışsa da OECD tarafından potansiyel zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak görülmüş ve kaldırılması istenmiştir. Türkiye de 2004 yılında çıkardığı kanunla avantajların kaldırılacağı taahhüdünde bulunmuştur¹⁵¹⁸.

Kıyı bankacılığına ve serbest bölge uygulamasına ilişkin olarak OECD’nin yaklaşımı en temel haliyle; vergilendirmeye ilişkin hükümlerde saydamlık eksikliğinin giderilmesi, bilgi değişiminin sağlanması ve tam mükellefler ile dar mükellefler arasında vergilendirmede söz konusu olan ayrımcılığın kaldırılması yönündedir¹⁵¹⁹.

Vergi cennetlerinden kaynaklanan haksız vergi rekabetiyle mücadele yöntemi olarak özellikle bankalardan faiz geliri sağlayanların incelenmesi ve bu vergi yükümlülerinin ilgili ülkede vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanıp yararlanmadıkları hususu devre dışı bırakılarak stopaj suretiyle vergi alınması yollarına başvurulurken; OECD de işbirliğini kabul etmeyen vergi cenneti konumundaki ülkelere karşı bir takım önlemlerin alınmasını kararlaştırmıştır. “*Olası savunma araçları*” olarak adlandırılan bu önlemlerin başlıcaları; vergi cennetlerinden elde edilen gelirlerin vergi harcaması kapsamında değerlendirilmesine son verilmesi, vergi cennetleriyle vergi anlaşması yapılmaması ve önceden yapılan ve zararlı uygulamaları destekleyen hükümler barındıran anlaşmaların yürürlükten kaldırılması, vergi cennetleri ile bağlantılı işlemlerin sıkı bir denetime tabi tutulması ve vergi incelemeleriyle denetlenmesi şeklinde belirtilebilir¹⁵²⁰.

https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.pdf (e.t.: 01.01.2021). İlgili belgede de görüleceği üzere Türkiye’de 1985-2000 yılları arasında kurulmuş 18 tane serbest bölge bulunmaktadır.

¹⁵¹⁸ 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G.: 06.02.2004-25365) ile serbest bölgelere tanınan vergiyle ilgili bazı ayrıcalıkların 06.02.2004 tarihine kadar ruhsat almış ve faaliyette bulunan işletmeler bakımından 01.01.2009 tarihinde kaldırılacağı, yeni faaliyet gösterecekler bakımından ise AB’ye tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar kaldırılacağını belirtilmiştir. Metin Meriç, Hakan Ay, “Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, T.C. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 319.; Bilici, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, s. 634, 635.

¹⁵¹⁹ Biltekin Özdemir, s. 43.

¹⁵²⁰ OECD, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, Centre for Tax Policy and Administration, 2004, <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-harmful-tax-practices-project-2004-progress-report.pdf> (e.t.: 01.09.2021), s. 15, 16.; Biltekin Özdemir, s. 42-44.

Nitekim OECD tarafından yapılan çalışmaların da katkısıyla vergi cenneti konumundaki otuzdan fazla devlet işbirliği taahhüdünde bulunmuş ve işbirliği yapmayan vergi cennetleri sayısı OECD'nin CFA kararıyla 2002 yılında yediye (Andora, Liberya, Lihtenştayn, Marshall Adaları, Monako, Nauru, Vanuatu) inmiş; 2003 yılında Nauru ve Vanuatu, 2007 yılında ise Liberya ve Marshall Adaları taahhütte bulundukları için listeden çıkarılmışlardır. Geriye kalan Andora, Lihtenştayn ve Monako da şeffaflık ve bilgi değişimi hususunda OECD standartlarını uygulama taahhüdünde bulunarak 2009 yılı Mayıs ayında CFA kararıyla listeden çıkarılmış olup günümüzde işbirliğinde bulunmayan vergi cennetleri listesinde ülke bulunmamaktadır¹⁵²¹.

2.2.1.2. Haksız Rekabete Konu Olan Diğer Tercihli Vergi Rejimleri

Vergi cenneti niteliğinde olmasa bile bazı ülkeler tercihli vergi rejimleri ile haksız rekabete konu uygulamalar geliştirebilmektedirler. “Tercihli vergi rejimi” kavramıyla bir ülkenin yatırımları çekmeye yönelik yürürlüğe koyduğu avantajlı vergi uygulamaları¹⁵²² kastedilmektedir.

Bu rejimlerde sıfır veya düşük efektif vergi oranları uygulanabilmekte; bilgi değişimine sıcak bakmayan bir yaklaşımla, şeffaflıktan uzak, getirilen vergisel kolaylıklardan ülkenin kendi vatandaşlarının yararlanmasını engelleyen ayrımcı uygulamalar gündeme gelebilmektedir¹⁵²³. Sayılan dört ana kriterin yanı sıra tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde yararlanılabilecek sekiz tane de yan kriter bulunmaktadır. Bunlar; yapay şekilde tanımlanmış vergi matrahı, uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine aykırılık, yabancı kaynaklı gelirlere getirilen vergi istisnaları, vergi matrahı ve oranlarında pazarlık imkanının mevcudiyeti, bilgi değişiminde gizlilik kurallarının esas alınması, çok sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına erişim, vergi rejiminin vergi minimizasyon aracı şeklinde tanıtılması ve reklamının yapılması, rejimin bütünüyle vergi güdümlü faaliyet ve düzenlemeleri teşvike yönelik olması şeklinde sayılabilir¹⁵²⁴.

¹⁵²¹ OECD, “List of Unco-operative Tax Havens”, <http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁵²² Bilici, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, s. 617, dn. 2.

¹⁵²³ Ufuk Bakkal, “Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye’ye Yansımaları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 41, 2002, s. 101.

¹⁵²⁴ OECD, **Harmful Tax Competition**, s. 30-34.

OECD 2000 yılında zarar verme potansiyeline sahip toplam 9 kategoride 47 adet avantajlı vergi uygulamasının varlığını saptamış; 2004 yılında hazırlanan raporda bu uygulamalardan 18 tanesinin yürürlükten kaldırıldığını ya da kaldırılması için süreç başlatıldığını; 14 tanesinin zararlı yönü kaldırılacak şekilde değiştirildiğini; 13 tanesinin ise sonradan yapılan analizlerde zararlı bulunmadığını tespit etmiştir¹⁵²⁵.

Yabancı yatırımları kendine çekme amacıyla 1982 yılında ilk olarak Belçika özel vergi rejimi uygulamasına başvurmuş; ardından Lüksemburg, holdingleri teşvik için iştirak kârları ve temettülerin yurtdışına transferini vergi dışı tutmuş; Hollanda, çok uluslu finans şirketleri bakımından özel vergi rejimi kabul etmiş; Portekiz özel bölgelerde yerel idarelerin kontrolünde otonom vergi sistemleri uygulamıştır. İrlanda ise 1987 yılında başlattığı uygulamayla bankacılık, sigortacılık, faktoring gibi alanlarda faaliyet gösteren yabancı kuruluşlara ülkedeki %32 olan kurumlar vergisi oranı yerine %10'luk bir oran uygulayarak dikkatleri üzerine çekmiş; ancak OECD ve AB'den gelen baskılar üzerine 2005 yılı sonunda bu uygulamayı sonlandırmayı taahhüt etmiştir¹⁵²⁶.

Ülkelerin uyguladıkları vergi oranlarını sadece rekabet arzusu değil ülkelerin politik görüşleri de şekillendirmektedir. Nasıl ki sosyal refah devletlerinde kamu hizmeti kavramı geniş yorumlandığı için daha fazla vergi toplanmasına ihtiyaç duyuluyorsa, Anglo-Sakson ülkelerinde de kamu hizmeti kavramı daha farklı yorumlandığı için toplam vergi yükleri görece daha düşük gerçekleşmektedir. Bu durumda Anglo-Sakson ülkelerinin uyguladığı vergilerin sosyal refah devletlerine yönelik haksız vergi rekabeti teşkil ettiğinden söz etmek mümkün değildir. Dolayısıyla bir ülkenin politik sistemi doğrultusunda uyguladığı vergiler ya da sağladığı teşvikler, sırf diğer devletlerden farklı olduğu için haksız rekabet olarak görülmemeli; haksız rekabet kapsamında ele alınabilmesi için özellikle dış yatırımları kendine çekmek amacıyla konulması ve uygulanması aranmalıdır¹⁵²⁷. Ayrıca zararlı vergi rekabetinden bahsedilebilmesi için doğası gereği “zarar” unsurunun mevcudiyeti de gereklidir. Diğer bir deyişle bir ülkede uygulanan rejim, başka ülke ya da ülkelerin vergi hasılatını olumsuz yönde etkilemelidir¹⁵²⁸.

¹⁵²⁵ Yapılan değerlendirmelere ilişkin ayrıntılı tablo için bkz. OECD, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, s. 5-9.

¹⁵²⁶ Bakkal, s. 103.

¹⁵²⁷ Biltekin Özdemir, s. 41.

¹⁵²⁸ Osman Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2003, s. 73.

Haksız vergi rekabeti ile mücadelede OECD tarafından yapılan çalışmalar tavsiye kararlarına dayanmakta olup bu kararlarda genel itibarıyla ulusal mevzuat ve uygulamalara ilişkin, vergi anlaşmalarına ilişkin ve uluslararası işbirliğinin yoğunlaştırılmasına ilişkin tavsiyeler yer almaktadır¹⁵²⁹. OECD tecrübesi, vergi rekabeti açısından esasında en iyi vergi teşvikinin uluslararası normlarla uyumlu, adil uygulanan ve istikrarlı bir vergi sistemi olduğu; “vergi tatili” olarak adlandırılan ve gelişmekte olan ülkelerde sıklıkla uygulanmakta olan yatırım teşviki amacıyla getirilen geçici vergi muafiyetlerinin ise olumsuzluk yarattığı yönünde olup adil bir rekabet için ülkelerin “düşük vergi-düşük kamu harcaması” ile “yüksek vergi-yüksek kamu harcaması” seçeneklerinden birini tercih etmesi, çifte vergilendirme ve hiç vergilendirilmeme ile mücadeleye yönelik işbirliğinin geliştirilmesi ve ayrımcı olmayan şeffaf vergi sistemlerinin yürütülmesi OECD tarafından tavsiye edilmektedir¹⁵³⁰.

Her ne kadar OECD’nin belirlediği standartların kabulü bakımından ülkeler üzerinde doğrudan yaptırım uygulama gücü bulunmuyor olsa da gerek işbirliği taahhüdünde bulunan ülkelere verdiği destek gerekse işbirliğine yanaşmayan ülkelere uyguladığı baskı neticesinde¹⁵³¹ ülkelerin vergi politikaları üzerinde ciddi etkisi bulunduğu tespitini yapmak yanlış olmayacaktır. Ancak OECD’nin, çoğunluğu üyesi olmayan ülkelere yönelik yürüttüğü bu mücadele “güçlü ülkelerin güçsüz ülkelere politika dikte ettirmesi” olarak da yorumlanmaktadır¹⁵³².

Çalışma konumuz özelinde bakıldığında vergi incelemeleri, haksız vergi rekabetiyle mücadele bakımından OECD tarafından bir savunma aracı olarak görülmekte; haksız vergi rekabetine konu işlemlerin sıkı bir şekilde incelemeye konu edilmesi OECD’nin mücadele kapsamında ülkelere verdiği başlıca tavsiyeler arasında yer almaktadır.

¹⁵²⁹ Yavuz Öner, “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 11, Haziran 2004.

¹⁵³⁰ Jeffrey Owens, “Fair Tax Competition-A Pillar of Positive Economic Reform”, **INEKO International Conference on Economic Reforms for Europe**, Panel 2: Tax Reform, Bratislava: 18 Mart 2004, s. 4, 6.

¹⁵³¹ Nesrin Candan, **Küreselleşmenin 1990 Sonrası Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi: Türkiye Örneği**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Tülin Canbay, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Manisa: 2012, s. 109.

¹⁵³² Osman Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 83.

2.2.2. Transfer Fiyatlandırması

Vergi sistemlerinin, vergi oranlarının, vergilere uygulanan indirim ve teşviklerin ülkeden ülkeye değişiklik arz etmesi, şirketleri çok uluslu yapılanma ve bu sayede ülkeler arası uygulama farklılıklarından kaynaklanan avantajlar sağlama hususunda teşvik etmektedir. Çok uluslu şirketlerin vergisel ve finansal avantajlar elde etmek için¹⁵³³ farklı ülkelerde konuşlanmış şubeleri arasında yaptıkları alım satım işlemlerinde piyasa fiyatından farklı fiyat uygulamaları transfer fiyatlandırması (*transfer pricing*) kavramını gündeme getirmektedir.

Transfer fiyatlandırması en temel haliyle “çok uluslu bir şirkette, ana şirket ile bağlı işletmeler arasında ya da bağlı şirketlerin kendi aralarında yaptıkları ticari ve mali işlemlerde, vergi matrahını düşük göstermek amacıyla piyasa fiyatından farklı bir fiyat uygulanması”¹⁵³⁴ şeklinde tanımlanabilir.

Tıpkı haksız vergi rekabetinde karşılaşıldığı gibi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında da ülkeler arası gelir dağılımı bozulabilmekte; vergi erozyonuna uğrayan ülkede milli gelir ve refah düşerken işsizlik oranlarında artış gözlemlenebilmektedir. Tüm bu makro etkilerin yanı sıra transfer fiyatlandırması ayrıca mikro düzeyde tüketiciler üzerinde de olumsuzluk yaratabilmektedir¹⁵³⁵.

1950’li yıllarda uygulanmaya başlayan transfer fiyatlandırmasının olumsuz etkilerinin fark edilmesi üzerine 1960’lı yıllarda transfer fiyatlandırmasıyla mücadele gündeme gelmiş; sorunun uluslararası boyutu ülkeleri de işbirliği içerisinde hareket etme zorunluluğuna itmiştir. Önemi itibarıyla OECD tarafından da üzerinde durulan bu konunun yer aldığı ilk metin 1963 yılında taslağı hazırlanan ve 1977 yılında yayınlanan “*OECD Model Vergi Konvansiyonu (OECD Model Tax Convention)*”dur. Bu model üzerinde CFA tarafından küresel ekonominin evrimi doğrultusunda 1994,

¹⁵³³ Transfer fiyatlandırmasına başvurma amaçları genel olarak vergi yükünü hafifletme, gümrük tarifeleri ve kotaların olumsuz etkilerinden kaçınma, kur değişikliklerinden avantaj sağlama, uluslararası piyasalarda üstünlük sağlama olarak özetlenebilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 111-114.

¹⁵³⁴ Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 108.

¹⁵³⁵ Bu duruma Türkiye’de geçmiş yıllarda gerçekleşen çok uluslu ilaç şirketlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamaları örnek verilebilir. Türkiye’deki ilaç şirketlerinin yurtdışındaki grup şirketlerinden emsal fiyatların çok üzerinde fiyatla ilaç hammaddesi satın almaları neticesinde; bir yandan gider olarak gösterilen bu işlemler nedeniyle yurtdışındaki grup şirketleri yüksek oranda kar ederken Türkiye’de uzun yıllarca ödenmesi gereken vergilerin çok altında vergiler ödenmiş; diğer yandan ise yüksek hammadde fiyatları nedeniyle tüketiciler bağımsız piyasa fiyatlarının çok üzerinde belirlenmiş fiyatlarla ilaç satın almak durumunda kalmışlardır.

1995, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 ve 2017¹⁵³⁶ yıllarında değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelere bu modelin 9. maddesinde¹⁵³⁷ rastlamak mümkündür.

1979 yılında ise OECD tarafından “*Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu Şirketler*” adında bir rapor hazırlanacak; bu rapor 1995 yılında tutulduğu revizyon sonrası “*OECD Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)*”ne¹⁵³⁸ dönüşecektir.

OECD tarafından hazırlanan metinlerde transfer fiyatlandırmasına ilişkin “*emsallere uygunluk ilkesi (arm’s length principle)*” ağırlığını hissettirmekte olup OECD Model Vergi Konvansiyonu’nun 9. maddesinde “...iki kuruluş arasında ticari ve mali ilişkilerde belirlenen şartlar; bağımsız kuruluşlar arasındakilerden farklıysa, kazançlar bağımsız kuruluşlarla belirlenmiş şartlar çerçevesinde yeniden tespit edilecek ve vergilendirme buna göre yapılacaktır.” düzenlemesi bulunmaktadır¹⁵³⁹. Emsallere uygunluk ilkesinin kalbinde ise ilişkili şirketle yapılan işlemin koşullarının bağımsız bir şirketle yapılan işlemin koşullarıyla mukayese edilmesine dayanan “*karşılaştırılabilirlik analizi*” yer almaktadır. İşlem koşulları çoğunlukla mal veya hizmet alım satımında söz konusu olan fiyatlara ilişkin olsa da bununla sınırlı değildir. Örneğin malların tedarikine ya da nakline ilişkin hususlar da koşullar kapsamında değerlendirilmektedir¹⁵⁴⁰.

OECD Rehberi’nde ilişkili kuruluşların emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem şartları belirlemelerine yönelik transfer fiyatlandırması yöntemleri¹⁵⁴¹ yer almaktadır. “*Emsallere uygun fiyat (arm’s length price)*”, şirketin

¹⁵³⁶ OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Full**.

¹⁵³⁷ Bahsi geçen madde “*İlişkili kuruluşlar (associated enterprises)*” başlığını taşımakta olup ilk olarak ilişkili kuruluş kavramı tanımlanmaktadır.

¹⁵³⁸ Takip eden yıllarda da çeşitli değişikliklerin gerçekleştirildiği bu rehberin son versiyonu 2017 yılında basılmıştır. OECD, **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**, Paris: OECD Publishing, 2017.

¹⁵³⁹ Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 118.

Metnin aslında “... and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.” ifadesi yer almaktadır.

¹⁵⁴⁰ OECD, **Transfer Pricing Guidelines**..., s. 33-35.

¹⁵⁴¹ “*Geleneksel işlem yöntemleri (traditional transaction methods)*” başlığı altında yer alan “*karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (comparable uncontrolled price method)*”, “*yeniden satış fiyatı yöntemi (resale price method)*” ve “*maliyet artı yöntemi (cost plus method)*”nin yanı sıra “*işlemsel kâr yöntemleri (transactional profit methods)*” başlığı altında “*işleme dayalı net kar marjı yöntemi*

aynı işlemi ilişkili kuruluş yerine bağımsız bir üçüncü kişiyle gerçekleştirmesi halinde oluşacak fiyat şeklinde tanımlanabilmekte ise de emsallere uygunluk ilkesinin geniş kapsamından ve farklı yorumlanmaya açık niteliğinden kaynaklanan belirsizlik; çok uluslu şirketler ve vergi idaresi arasında uyumsuzluğa konu olması halinde vergi cezalarında artış yaşanması potansiyelini, farklı vergi idareleri arasında uyumsuzluğa konu olması halinde ise çifte vergilendirmede artış yaşanması potansiyelini beraberinde getirmektedir¹⁵⁴².

OECD tarafından transfer fiyatlandırmasına ilişkin hazırlanan rehber, model konvansiyon ve gerçekleştirilen çalışmalar ile esasında bu sorunsala dair uluslararası uyum ön planda tutulmakta; böylelikle ülkelerin vergi idareleri arasındaki yahut çok uluslu şirketler ile vergi idareleri arasındaki ihtilafların azaltılması hedeflenmektedir¹⁵⁴³. OECD'nin bu alandaki tavsiyeleri ülkelerin ulusal yasal düzenlemelerine de ışık tutmaktadır. Örneğin İtalya'da uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyum sağlanması için 2018 yılında yapılan reform kapsamında; transfer fiyatlandırmasının özellikle çok uluslu şirketlerin tedarik zincirini esaslı şekilde etkilediği ve oldukça kompleks bir konu teşkil ettiği; ancak özellikle OECD'nin BEPS projesinin uygulanmasının ve AB tarafından harekete geçilmesinin ardından uluslararası düzeyde en son gelişmeler ışığında uyum sağlanmasının gerekliliği üzerinde durulmuştur¹⁵⁴⁴.

Esasında OECD'nin BEPS projesinin pek çok eylem planı transfer fiyatlandırmasını ilgilendirmekle birlikte 8 ilâ 10. eylemler doğrudan transfer fiyatlandırmasıyla ilgili hususları ele almakta; emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışına açıklık getirilmesi ve değerlendirilmesi zor olan gayrimaddi varlıkların emsallere uygunluk ilkesine uygunluk arz edecek şekilde fiyatlandırılması da dahil olmak üzere mevcut standartları netleştirmeyi ve güçlendirmeyi amaçlamaktadır¹⁵⁴⁵. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin risklerin değerlendirilebilmesi için ülke bazlı

(transactional net margin method)” ve “işleme dayalı kâr bölüşüm yöntemi (transactional profit split method)” de koşullar bakımından en uygun yöntemin belirlenebilmesi için seçenek olarak sunulmaktadır. Yöntemler hakkında detaylı bilgi için bkz. OECD, **Transfer Pricing Guidelines...**, s. 97-147.

¹⁵⁴² Helen Rogers, “Transfer Pricing: Advance Pricing Agreements”, **Taxation: A Fieldwork Research Handbook**, Edt. Lynne Oats, New York: Routledge, 2012, s. 187, 188.

¹⁵⁴³ Nesrin Candan, s. 112.

¹⁵⁴⁴ Barbara Scampuddu, Gian Luca Nieddu, “Italy: Transfer Pricing Framework in Italy: Formal Alignment to the OECD Principles”, **International Tax Review**, London: 29.05.2018, ISSN: 09587594.

¹⁵⁴⁵ OECD, BEPS Actions, “Action 8-10: Transfer Pricing”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/> (e.t.: 01.09.2021).

raporlama müesseselerini getiren 13. Eylem (*Action 13: Country-by-Country Reporting, CbCR*) da bu bağlamda ayrıca önem taşımaktadır.

OECD tarafından da belirtildiği üzere, kurumlar vergilendirmesine ilişkin kaliteli veri eksikliği, yetkililer tarafından bağlantılı şirketler arasındaki işlemler üzerinde transfer fiyatlandırması değerlendirmelerinin yapılmasını ve vergi incelemelerinin yürütülmesini oldukça zorlaştırmaktadır. BEPS projesinin 13. Eylem planı kapsamında, tüm büyük çok uluslu şirketlerin; gelirlerinin, kârlarının, ödenen vergilerinin ve faaliyet gösterdikleri vergisel yetki alanlarındaki ekonomik faaliyetlerinin küresel dağılımına ilişkin toplu verileri içeren ülke bazlı (*CbC*) rapor hazırlamaları gerekmektedir. Hazırlanan bu raporlar, üst düzey transfer fiyatlandırması ve BEPS risk değerlendirmelerinde kullanılmak üzere ilgili yetki alanının vergi idareleriyle paylaşılmaktadır. Eylem planı kapsamında hazırlanan ülke bazlı uygulama paketi iki temel bileşenden meydana gelmektedir. Bunlardan ilkinin, çok uluslu işletme gruplarının nihai ana işletmelerinin mukimi olduğu ülkelerde dokümantasyon yükümlülüklerini düzenlemek için ülkeler tarafından kullanılabilecek model mevzuat¹⁵⁴⁶; ikincisini ise ülke bazlı raporların ülkeler arası değişimini kolaylaştırmak için kullanılabilecek “yetkili makam anlaşmaları” oluşturmaktadır. Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin 6. maddesi uyarınca, sözleşme taraflarının yetkili makamlarının, otomatik bilgi değişiminin kapsamı ve uyulması gereken prosedür üzerinde karşılıklı olarak anlaşması gerekmekte olup bu nedenle Sözleşmeye dayalı olarak “Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports-CbC MCAA*)” hazırlanmış bulunmaktadır¹⁵⁴⁷.

Türkiye’de de bu doğrultuda “4 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (R.G.: 01.09.2020-31231)” yayımlanarak kapsama alınan Kurumlar Vergisi yükümlülerinin yerine getirmesi gereken ülke bazlı raporlama ve

¹⁵⁴⁶ Ülke bazlı raporlamaya ilişkin dünya çapındaki ülkelerin yerel yasal düzenlemeleri hakkında bilgilerin derlendiği tablolar için bkz. OECD, “Country-specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation”, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm#cbcrequirements> (e.t.: 01.11.2021).

¹⁵⁴⁷ OECD, BEPS Actions, “Action 13: Country-by-Country Reporting”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (e.t.: 01.11.2021).

Yetkili makam anlaşmalarına ve bu kapsamda gerçekleştirilen otomatik bilgi değişimlerine çalışmamızın bu bölümündeki “2.2.6.1. Bilgi Değişimi” ve “2.2.6.1.2. Otomatik Bilgi Değişimi” başlıklarının altında kısaca yer verilmektedir.

belgelendirme yükümlülükleri düzenlenmiştir¹⁵⁴⁸. Ayrıca 30.12.2019 tarihinde imzalanan Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nın yürürlük tarihinin 4026 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (R.G.: 01.06.2021-31498) ile 18.12.2020 olarak tespit edilmesine karar verilmiştir.

Türkiye’de “transfer fiyatlandırması”, Kurumlar Vergisi Kanunu m.13’te “*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” başlığı altında düzenlenmektedir. İlgili düzenleme OECD’nin yapmış olduğu çalışmalarda belirlediği esaslara oldukça paralellik arz etmektedir. İlişkili kişilerle yapılacak işlemlerde kullanılacak yöntem yükümlü talepte bulunduğu takdirde HMB ile anlaşarak belirlenebilmekte (m. 13/(5)); düzenlemede belirlenen yöntemlerden herhangi birisinin kullanılmasıyla emsallere uygun fiyata ulaşma ihtimalinin bulunmaması halinde yükümlüler kendi belirleyebilecekleri bir yöntemi de kullanabilmektedirler (m.13/(4)/d).

Ayrıca belirtmek gerekmektedir ki KVK m.13/(3) uyarınca “*Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.*” Kuşkusuz vergi yükümlüsü nezdinde yürütülecek bir vergi incelemesinde saklanması zorunlu olduğu belirtilen bu belgeler de analiz edilecek ve kullanılan yöntem uyarınca emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda hareket edilip edilmediği; böylelikle kazancın tamamen veya kısmen örtülü dağıtılıp dağıtılmadığı tespit edilecektir.

2.2.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Devletlerin vergilendirme yetkisi kapsamında yer ve kişi bakımından yetki sınırı çizen iki ilke bulunmaktadır. *Kaynak* ilkesini uygulayan “*vergi yasalarının mülkiliği*” ilkesine göre; bir devletin vergilendirme yetkisi, ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğuran olaylar ile sınırlıdır. *İkametgah* ve *uyrukluk* ilkelerini esas alan “*vergi yasalarının şahsiliği*” ilkesine göre ise vergilendirme yetkisi, devletin kendi tabiiyetinde olan veya ikametgahı kendi ülkesinde bulunan ya da belirli bir süre ülkesinde oturan kişilerce yurtiçinde ve yurtdışında elde edilen geliri kapsamına almaktadır. Ülkelerin şahsilik ve mülkilik ilkelerini aynı vergiler açısından birbirlerine uyumluluk arz edecek şekilde kabul etmemeleri ve bu nedenle

¹⁵⁴⁸ Söz konusu düzenlemelere çalışmamızın birinci bölümünde yer alan “2.5.2. Bilgi Toplama” başlığının altında yer verilmektedir.

vergilendirme yetkilerinin çakışması halinde ortaya “çifte vergilendirme” problemi çıkmaktadır. Devletlerin çifte vergilendirmeyi önlemek için ise vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları gerekmektedir¹⁵⁴⁹.

En geniş haliyle “bir gelir veya servet unsuru ya da muamele üzerinden birden fazla kez vergi alınması suretiyle vergi sisteminin kurgusunda öngörülenden fazla vergi yükü oluşması”¹⁵⁵⁰ şeklinde tanımlanabilecek çifte vergilendirme kavramının; “gerçek çifte vergilendirme ile gerçek olmayan çifte vergilendirme”¹⁵⁵¹ şeklinde ve “hukuki çifte vergilendirme ile ekonomik çifte vergilendirme”¹⁵⁵² şeklinde literatürde ikili sınıflara ayrıldığı da görülmektedir. Çifte vergilendirmenin birden fazla devletin vergilendirme yetkileri nedeniyle gerçekleşmesi halinde sorun uluslararası boyut kazanmaktadır. Esasen OECD’nin mücadele yürüttüğü kavramın “uluslararası hukuki çifte vergilendirme” olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Netice itibarıyla uluslararası hukuki çifte vergilendirme, OECD tarafından “aynı mükellefin aynı konu için ve aynı dönemlerde iki (veya daha fazla) Devlette birbirine benzer vergilere tabi tutulması” şeklinde tanımlanmakta olup uygulamanın mal, hizmet, sermaye, teknoloji ve kişilerin dolaşımı üzerinde oluşturduğu zararlı etkileri vurgulanmaktadır¹⁵⁵³.

Bir devlet vergilendirme yetkisini ulusal düzenlemeler aracılığıyla sınırlandırabileceği gibi iki ya da çok taraflı uluslararası anlaşmalar yoluyla da sınırlandırabilmektedir. Devletlerin ulusal düzenlemelerle vergilendirme yetkilerini tek taraflı olarak sınırlandırması, mütekabiliyet (karşılıklılık) esası bulunmadığı müddetçe yetkisini sınırlayan ülkenin aleyhinedir. Mütekabiliyet için ise uluslararası

¹⁵⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 57, 58.

¹⁵⁵⁰ Hamit Sarı, “Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 43.

¹⁵⁵¹ Çifte vergilendirme tanımında bahsedilen unsurların fiili olarak gerçekleşmesi ve yükümlünün birden fazla ülkeye aynı türden vergi ödemek zorunda kalması halinde “gerçek çifte vergilendirme”den; teorik olarak çifte vergilendirmenin ortaya çıkması mümkün olmasına rağmen fiiliyatta çeşitli nedenlerden ötürü ortaya çıkmaması halinde ise “gerçek olmayan çifte vergilendirme”den bahsedilmektedir. Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 41.

¹⁵⁵² “Hukuki çifte vergilendirme”, yasadan doğan bir yetki neticesinde yükümlülerin birden fazla vergilendirilmesi şeklinde ortaya çıkmakta iken; “ekonomik çifte vergilendirme” aynı gelir veya servet unsurunun birden fazla kişi elinde vergiye tabi tutulması biçiminde gerçekleşmektedir (Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1995, s. 10.; Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 42.; Sarı, s. 43.; Bakkal, s. 91.). OECD ise hukuki çifte vergilendirmeyi aynı kişinin aynı gelir üzerinden birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesi; ekonomik çifte vergilendirmeyi ise aynı konu üzerinden birden fazla kişinin vergilendirilmesi olarak tanımlamaktadır. OECD, **Glossary of Tax Terms**.

¹⁵⁵³ GİB, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Model Anlaşma)**, Kısaltılmış Basım (15.07.2014 tarihindeki şekliyle), 2015, s. 7.

anlaşmalara ihtiyaç bulunmaktadır. Çok taraflı anlaşmalarda çok sayıda devletin çıkarları arasında ortak bir nokta bulmanın güçlüğü nedeniyle uygulamada ülkeler daha ziyade iki taraflı anlaşmalar akdetmeyi tercih etmektedirler¹⁵⁵⁴.

İki ya da çok taraflı anlaşmaların temel dayanağını OECD'nin ve BM'nin Model Konvansiyonları oluşturmaktadır. Anlaşma sürecinde taraflara yol gösterici ilke ve düzenlemeler içeren bu modellerden OECD Model Konvansiyonu (*Model Tax Convention on Income and on Capital*)¹⁵⁵⁵ ile BM Model Konvansiyonu (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*) arasında esasen temel yaklaşım farklılıkları bulunmaktadır. OECD modeli kural olarak ikametgah devletin vergilendirme yetkisini esas almakta iken BM modeli kaynak devletin vergilendirme yetkisine daha fazla ağırlık vermektedir. Böylelikle OECD modeli gelişmiş ülkelere, BM modeli ise gelişmekte olan ya da azgelişmiş ülkelere vergi avantajı sağlamaktadır¹⁵⁵⁶.

Özellikle gelişmiş ülkeler ile az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında hem ikametgah ilkesine hem de kaynak ilkesine yer verilmektedir¹⁵⁵⁷. Ülkelerin hem ikametgah ilkesinin hem de kaynak ilkesinin birlikte uygulandığı karma bir sistem benimsemelerinin temel mantığını, ikametgah ülkesi sıfatıyla tam mükelleflerinin yurtdışında elde ettikleri gelirler üzerindeki vergilendirme yetkilerinin bir kısmından vazgeçmek suretiyle kaynak ülke sıfatıyla bir kısım vergilendirme yetkisini muhafaza etmek şeklinde belirtmek mümkündür¹⁵⁵⁸. Anlaşmaya taraf olan ülkeler kendi çıkarlarını ön planda tuttukları için her ne kadar OECD ve BM modelleri baz alınsa da ileri sürülen özel şartlar üzerinde tarafların karşılıklı mutabakatı neticesinde ortaya çıkan her anlaşma kendine özgü bir model meydana getirebilmektedir. Türkiye'nin de bir yandan çifte vergilendirmenin önlenmesini destekleyerek ülkeye

¹⁵⁵⁴ Ülkelerin vergi mevzuatlarının farklı olması, gelişmişlik düzeylerinin aynı olmaması, ülkelerin iktisadi, siyasi ve mali alanlarda farklı politikalar izlemeleri ve küresel anlamda farklı konumlarda yer almaları çok taraflı vergi anlaşmalarının yapılmasını güçleştiren etkenler arasında sayılmaktadır. A. Beyazıt Balcı, "Uluslararası Vergilendirme Sorunları-III", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 265, Eylül 2003, s. 13.; Sarı, s. 47.

¹⁵⁵⁵ 1956 yılında hazırlıklarına başlanan, 1963 yılında taslağı hazırlanan ve 1977 yılında yayınlanan bu model CFA tarafından küresel ekonominin evrimi doğrultusunda 1994, 1995, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 ve 2017 yıllarında revize edilmiştir.

¹⁵⁵⁶ UN, *United Nations Model Double Taxation Convention...*, s. iii, vi.; Hüseyin Işık, "Finansal Bilgilerin Vergi Amaçları İçin Uluslararası Otomatik Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 454, Haziran 2019, s. 55, 56.; Pehlivan, *Uluslararası Vergilendirme*, s. 65, 67.

¹⁵⁵⁷ Bakkal, s. 92.

¹⁵⁵⁸ Sarı, s. 47.

yabancı sermaye çekme, diğer yandan ise gelir kaybına uğramamak için kaynak ilkesine yer verme amacı, OECD Modelinin baz alınmasıyla birlikte anlaşma ve yorumuna bir takım çekince ve şerhlerin konulmasına yer açmıştır¹⁵⁵⁹.

Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin yanı sıra OECD'nin Veraset ve İntikal Vergisi bakımından da çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik hazırladığı bir anlaşma modeli bulunmaktadır. İlk olarak 1966 yılında hazırlanan [C(66)50(Final)], 1982 yılında ise güncellenen bu modelin adı ise “Veraset ve İntikal Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Konvansiyon Modeli”¹⁵⁶⁰dir.

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde indirim, istisna ve mahsup olmak üzere üç yöntemden bahsetmek mümkündür. Vergi oranlarının daha düşük olduğu yirminci yüzyıl başlarında tercih edilen ancak günümüzde fazla uygulanmayan “*indirim*” yönteminde; kaynak ülkede ödenen vergi, ikametgah ülkesinde vergi matrahı tespit edilirken kazançtan indirilmektedir. Kaynak ilkesine hizmet eden “*istisna (exemption)*” yönteminde yatırımcıların yurtdışı faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler ikametgah ülkesinde vergilendirme dışına çıkarılmaktadır. Yurtdışında elde edilen gelirin matrah tespitinde devre dışı bırakılmasına karşılık vergi oranını belirleyen gelir diliminin tespitinde dikkate alınması ise “*müterakkiye duyarlı istisna (exemption with progression)*” sistemini oluşturmaktadır. Gelire odaklanan istisna yönteminin aksine vergiye odaklanan “*mahsup (credit)*” yönteminde ise kaynak ülkede ödenen vergi, ikametgah ülkesinde vergi yükümlüsünün tüm gelirleri üzerinden hesaplanan vergiden düşülmektedir. Kaynak ülkedeki vergi oranı ile ikametgah ülkesindeki vergi oranı karşılaştırılmadan kaynak ülkesinde ödenen verginin tamamına mahsup imkanının verilmesi “*tam mahsup (full credit)*”; kaynak

¹⁵⁵⁹ Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 191, 192.

Söz konusu çekince ve şerhlerin başlıcaları arasında mukimlik hususunda etkin yönetim merkezi kriterinin yanında kanuni merkez kriterinin kullanılmasının, iş yeri hususunda 12 ay yerine 6 aylık süreyi aşan faaliyetlerin iş yeri oluşturacağının kabulünün, konteynır kiralınması sonucunda elde edilen gelirlere ilişkin vergilendirmenin, uluslararası taşımacılık kazançlarının kaynak ülkede de vergilendirilmesinin, iç su yolları taşımacılığının uluslararası taşımacılık geliri kapsamının dışında bırakılmasının, temettülerin ve faizlerin Modelde öngörülen oranlar dışında başka oranlara tabi tutulmasının, gayrimaddi hak bedellerinin ve menkul mallara ilişkin değer artış kazançlarının kaynak ilkesine göre vergilendirilmesinin, karşılıklı anlaşma usulünde yetkili makama başvuru için üç yerine beş yıllık sürenin öngörülmesinin sayılması mümkündür. Ahmet Feridun Güngör, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190, Haziran 1997, s. 35-45.

Türkiye'nin koyduğu çekince ve şerhlerin tamamı için bkz. OECD, “The Republic of Turkey: Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature”, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-turkey.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁵⁶⁰ OECD, “Recommendation of the Council concerning the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Estates and Inheritances and on Gifts”, OECD/LEGAL/0195, 2021, <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/82/82.en.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

ülkesinde ödenen verginin tamamına değil de sadece yurtdışında elde edilen kazançla ikametgah ülkesinin mevzuatında öngörülen oranın uygulanmasıyla bulunan tutara mahsup imkanının verilmesi “*adi mahsup (ordinary credit)*” olarak adlandırılmaktadır¹⁵⁶¹. İstisna ve mahsup yöntemlerine hem BM modelinde hem de OECD modelinde yer verilmektedir. Her iki modelde de m. 23/A istisna yöntemine, m. 23/B mahsup yöntemine ayrılmıştır.

Türkiye’de de Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi özelinde çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik yöntemlerden bazı gelir unsurları için istisna yönteminin bazı gelir unsurları içinse mahsup yönteminin uygulanmasını öngören karma bir sistem benimsenmiştir¹⁵⁶².

GİB verileri uyarınca¹⁵⁶³ 28.05.2021 tarihi itibarıyla Türkiye’nin taraf olduğu yürürlükte bulunan 86 taraf devletle imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Ayrıca 02.01.2019 itibarıyla Lüksemburg, Singapur, Malezya, Güney Afrika ve Belçika ile imzalanmış mevcut anlaşmaları tadil eden beş adet ek protokol¹⁵⁶⁴ yürürlüğe girmiştir.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi kapsamında üzerinde durulan önemli bir husus da “gerçek faydalanıcı (gerçek lehdar-*beneficial owner*)” kavramına ilişkindir. Esasında bu kavram, anlaşma seçimi (*treaty shopping*) yoluyla vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla getirilen bir güvelik aracıdır. OECD’nin BEPS projesinin 6 Numaralı Eylem Planı (Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanımının Engellenmesi)¹⁵⁶⁵ çerçevesinde de ele alınan bu kavrama model

¹⁵⁶¹ Sarı, s. 49, 50.

¹⁵⁶² GVK m. 15 ve 16’da diplomatik statü gereği muafiyet uygulamasına; m. 3’te, m. 23/b. 13, 14’te ve m. 25/b. 10’da ise istisna uygulamasına yer verilmiştir. KVK m. 5/f.1/b. (b), (c), (g) ve (h)’de de belirtilen şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar yer almaktadır. 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (R.G.: 21.12.1999-23913)’nın 12. maddesinde ise Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesine ve devrine ilişkin kazanç istisnası bulunmaktadır. Adi mahsup yönteminin uygulandığı düzenlemeleri ise GVK m.123’te ve KVK m. 33’te görmek mümkündür 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (R.G.: 15.06.1959-10231)’nın 12. maddesi ise matrahtan indirim yapılmasına izin veren bir düzenlemedir. Bakkal, s. 94, 95.; Sarı, s. 51-53.; Ersin Kaplan, “Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 384, Ağustos 2013, s. 41-43.

¹⁵⁶³ GİB, “Türkiye’nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmalarının Listesi”, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (e.t.: 01.09.2021).

¹⁵⁶⁴ GİB, “Ek Protokollere İlişkin Tablo, (Mevcut Anlaşmaları Tadil Eden Ek Protokoller)” https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/EK_PROTOKOL_LIST.htm (e.t.: 01.09.2021).

¹⁵⁶⁵ OECD, BEPS Actions, “Action 6: Prevention of Tax Treaty Abuse”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> (e.t.: 01.09.2021).

konvansiyonlarda (m. 10, 11, 12) rastlamak mümkündür. Bu maddelerin ilk paragrafında belirtildiği üzere temettülere, faizlere ve gayrimaddi hak bedellerine ilişkin vergilendirme hakkı esas olarak ödemeyi alan yükümlünün mukimi olduğu taraf devlete (ikametgah ülkesi) aittir. İkinci paragraflarda ise kazancın elde edildiği sözleşmeye taraf kaynak ülkeye de belirlenen üst sınırlar dahilinde vergilendirme hakkı tanınmaktadır. Ancak bu üst sınır, ödemeyi alan diğer devlet mukiminin gelirin “gerçek yararlanıcı”sı olması halinde geçerlidir; mukim gerçek yararlanıcı değil ise kaynak devlet, sınıra tabi olmaksızın kendi ulusal düzenlemeleri uyarınca vergileme hakkına sahip olmaktadır. Nitekim Model Konvansiyon’un yorumlarında OECD tarafından da belirtildiği üzere¹⁵⁶⁶, bir kaynak devlet tarafından, ilgili gelirin faydalarından gerçekten yararlanan başkaca kişilere kanal vazifesi gören taraf devlet mukimine istisna veya indirim tanınması, Konvansiyonun amaçları ve hedefleriyle tutarlı değildir. Acente, vekil ya da temsilci ile yediemin yahut yönetici olarak hareket eden aracı şirket gibi kanalların olduğu örneklerde, bu gelir unsurlarını doğrudan alan kişi “gerçek yararlanıcı” değildir. Çünkü alıcının bu gelir unsurlarını kullanma ve yararlanma hakkı, alınan ödemeyi başkasına devretmek hususunda yasal ya da sözleşmeden doğan bir yükümlülük ile kısıtlanmıştır. Gerçek yararlanıcıların tespiti de bu noktada önem kazanmaktadır. Türkiye’de de bu amaçla yakın zamanda 529 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği çıkarılmış; kurumlar vergisi yükümlülerine ve kurumlar vergisi yükümlüsü olmamakla birlikte Tebliğ’de sayılan kişi ve kuruluşlara gerçek faydalanıcı bilgilerini devamlı surette ve/veya talep üzerine bildirme zorunluluğu getirilmiştir¹⁵⁶⁷.

Çifte vergilendirmeyi önleme konvansiyon modellerinde (m. 25)¹⁵⁶⁸ ayrıca iç hukuk yollarından bağımsız bir “*karşılıklı anlaşma usulü (mutual agreement procedure-MAP)*” müessesesi getirilmiştir. Böylelikle anlaşmaya taraf devletlerden birinin yahut her ikisinin birden kendisi adına anlaşma hükümleriyle bağdaşmayan bir vergileme yarattığını (ya da yaratacağını) düşünen yükümlüye, iç hukuk

¹⁵⁶⁶ OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Full**, s. C (11)-8, par. 10.1, 10.2.

¹⁵⁶⁷ 529 Sıra No’lu Tebliğ ile getirilen bildirim yükümlülüğü, çalışmamızın birinci bölümünde yer alan “2.5.2. Bilgi Toplama” başlığı altında ele alınmaktadır.

¹⁵⁶⁸ Maddenin orijinal metninin ilk fıkrası şu şekildedir: “Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.” OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Full**, s. M-68.

yollarıyla bağı kalmaksızın olayı mukimi olduğu (ya da 24. madde kapsamında uyrukluk sebebiyle bir ayrımcılığa maruz kaldıysa vatandaşı olduğu) taraf devletin yetkili makamına, vergilemeyle sonuçlanan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde müracaat etme hakkı tanınmıştır. Kendisine müracaat edilen yetkili makam, itirazı haklı bulması ancak kendi başına bir çözüm bulamaması halinde diğer taraf devletin yetkili makamıyla birlikte karşılıklı anlaşma yoluyla sorunun çözümü için çaba sarf edecek; olayın bu yolla müracaat tarihinden itibaren iki yıl içerisinde¹⁵⁶⁹ çözüme kavuşturulamaması halinde ise ilgili kişinin talebi halinde sorun tahkime gönderilecektir.

Ülkemizde de karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin GİB tarafından hazırlanmış bir rehber¹⁵⁷⁰ bulunmaktadır. Ancak bu rehberin iç hukuk düzenlemeleri ile bağlantısı kurulmadan hazırlandığı ve karşılıklı anlaşma usulünün kapsamını anlaşmaya kıyasla daraltan açıklamalar içerdiği¹⁵⁷¹ dile getirilmiştir. Nitekim rehber uyarınca nezdinde vergi incelemesine başlanmış yükümlünün tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurması yahut tarhiyat sonrasında uzlaşmaya başvurması ve uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde karşılıklı anlaşma usulüne başvurması mümkün olmayacaktır. Yükümlünün öncelikle karşılıklı anlaşma usulüne başvurması ve sonuç alamaması halinde, uzlaşma için başvuru süresi yahut yetkili vergi mahkemesinde dava açma süresi yüksek ihtimalle geçmiş olacaktır. Yükümlünün öncelikle dava açma yoluna başvurması halinde ise karşılıklı anlaşma sürecini başlatabilmesi için davasından feragat etmesi gerekmektedir. Söz konusu hususların aydınlığa kavuşturulması için 7338 sayılı Kanun ile VUK’a bir bölüm halinde karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin maddeler (Ek Madde 14, 15, 16, 17, 18) eklenmiştir. Vergi yükümlülerinin uzlaşma ve dava açma hakları da göze alınmak suretiyle getirilen bu düzenlemeler Kanun’un yayımı tarihinde (26.10.2021) yürürlüğe girmiş olup 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanacaktır. Bu

¹⁵⁶⁹ Modelde iki yıl olarak belirtilen bu süre anlaşmadan anlaşmaya geçmekte olup; ilgili ülkeyle yapılan anlaşmadaki sürelerin dikkate alınması gereklidir. Sürelere ilişkin tablo için bkz. GİB, “Karşılıklı Anlaşma Usulünden Yararlanmak için Gereken Ülkeler İtibariyle Yetkili Makamlara Başvuru Sürelerine İlişkin Tablo”, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁵⁷⁰ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber”, Ekim 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf (e.t.: 01.01.2021).

¹⁵⁷¹ Billur Yaltı, “Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler (Tebliğ Metni)”, **İsviçre-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları Sempozyumu**, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İsviçre-Türkiye Araştırmalar Vakfı, 08.04.2011.

düzenlemeler uyarınca karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin başvuru, dava açma süresini durduracak; talebin reddi veya anlaşmamaya varılamaması üzerine vergi yükümlülükleri kalan dava açma süresi içerisinde (on beş günden az kalmış dava açma süreleri yükümlüye yazının tebliğinden itibaren on beş gün olarak uzayacak şekilde) dava açabileceklerdir (VUK Ek Madde 16). Başvuru öncesinde dava açılmış olması veya uzlaşma talebinde bulunulmuş olması halinde ise; başvuru sonuca bağlanana kadar dava mahkeme tarafından incelenemeyecek, uzlaşma ise ertelenecektir (VUK Ek Madde 17).

2.2.4. Elektronik ve Dijital Ticaretin Vergilendirilmesi

Genel olarak internet, bilgisayar ve telekomünikasyon imkanlarından yararlanılarak gerçekleştirilen her türlü mal ve hizmet alım satım işlemlerini ifade eden¹⁵⁷² elektronik ticaret (e-ticaret) pek çok kuruluş ve organizasyon¹⁵⁷³ tarafından farklı biçimlerde tanımlanmaktadır. OECD tarafından “*Sipariş almak veya vermek amacıyla özel olarak tasarlanan yöntemlerle bilgisayar ağları üzerinden gerçekleştirilen mal veya hizmetlerin alım satımı*” olarak tanımlanan e-ticaret (e-commerce) kavramı, OECD nezdinde uzun yıllar kullanıldıktan sonra yerini e-ticaret işlemlerinin yanı sıra hangi yöntemle sipariş verildiğine bakılmaksızın dijital olarak teslim edilen hizmetleri de kapsamına alan “*dijital ticaret (digital trade)*” kavramına bırakmıştır¹⁵⁷⁴.

Geleneksel ticaretten daha geniş sınırlara sahip yeni ticaret kavramı, alım ve satımı elektronik ortamda gerçekleştirilmekle birlikte teslimi geleneksel yollarla

¹⁵⁷² Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 125.

¹⁵⁷³ Dünya Bankası (DB), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ), BM, BM Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNC-TAD) gibi örgütler e-ticarete yönelik pek çok çalışma yürütmüş olup bu alanda zengin bir yazına sahip bulunmaktadırlar. Ateş Bayazıt Hayta, Mehmet Yapıcı, “Küreselleşme ve E-Ticaret İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 457, Eylül 2019, s. 39.

Dünya Ticaret Örgütü, 1998 yılında yayınladığı çalışmasında e-ticareti “*ürünlerin üretim, tanıtım, satış ve dağıtım işlemlerinin telekomünikasyon ağı üzerinden yapılması*” şeklinde tanımlamakta; e-ticaretin altı aracını telefon, faks, televizyon, elektronik ödeme ve para transferi sistemleri, elektronik data transferi ve internet olarak belirterek e-ticaretin sadece internet ve diğer ağ bazlı ticaret kapsamında ele alınmasına nazaran bu araçların tümünün kavramın geniş kapsamını oluşturduğunu dile getirmektedir. WTO, **Electronic Commerce and the Role of the WTO**, Special Studies 2, Switzerland, 1998, s. 1, 5.

Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu ise e-ticareti “*elektronik ortamda mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme, satış sonrası bakım, destek işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılması*” olarak tanımlamıştır. İsmail Güneş, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, **8. Türkiye’de İnternet Konferansı**, İstanbul: Askeri Müze Harbiye Kültür Sitesi, 19-21 Aralık 2002, s. 2.

¹⁵⁷⁴ OECD, **Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies**, OECD Publishing, Paris, 2019, s. 15, 16.

yapılan mal ve hizmetleri kapsamına aldığı gibi, teslimi internet üzerinden yapılan dijital mal ve hizmetlerin ticaretini de kapsamaktadır. Dolayısıyla geleneksel ticaretin aksine ülkeler arasındaki coğrafi sınırların bir öneminin bulunmadığını; ayrıca malların ve hizmetlerin fiziksel tesliminin gerekli olmadığını¹⁵⁷⁵ belirtmek gerekir.

Küreselleşme ile bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sayesinde hacmi gün geçtikçe artan e-ticaret günümüzde geleneksel ticaretin yerini almaya başlamış¹⁵⁷⁶ ve fiziki sınırları ortadan kaldıran doğasıyla da küreselleşmeyi hızlandırmıştır¹⁵⁷⁷. Ekonomideki dijitalleşme e-ticaret kavramını da dijital ticaret kavramına dönüştürmüştür. İnternete bağlı mobil cihazlar veya bilgisayarlar kullanılarak internet siteleri veya uygulamalar üzerinden yapılan alım satımdan sosyal medya platformları üzerinden yapılan canlı yayınlar yoluyla gerçekleştirilen işlemlere kadar geniş bir kapsamda ele alınan dijital ticaretin dünya üzerindeki toplam hacmi 2019 yılında 8,4 trilyon dolar şeklinde gerçekleşmiş olup beş yıl içerisinde bu rakamın 34,1 trilyon dolara ulaşması beklenmektedir¹⁵⁷⁸. Türkiye’de ise 2019 yılı toplam dijital ticaret hacmi 136 milyar TL şeklinde gerçekleşmiştir. Ancak 2020 yılının ilk altı ayının verileri, 2019 yılının ilk altı ayına kıyasla %64 oranında bir artışı göstermektedir¹⁵⁷⁹.

Geniş anlamda internet aktörlerine bakıldığında karşımıza hükümet, işletme ve tüketici olmak üzere belli başlı üç aktör çıkmaktadır. Bu aktörlerin birbirleriyle gerçekleştirdikleri işlemler neticesinde; G2G (Hükümetten Hükümete), G2B (Hükümetten İşletmeye), G2C (Hükümetten Tüketicie), B2G (İşletmeden Hükümete), B2B (İşletmeden İşletmeye), B2C (İşletmeden Tüketicie), C2G (Tüketiciden Hükümete), C2B (Tüketiciden İşletmeye), C2C (Tüketiciden

¹⁵⁷⁵ Birol Ubay, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 381, Mayıs 2013, s. 116.

¹⁵⁷⁶ Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 127.

¹⁵⁷⁷ Hayta, Yapıcı, s. 37.

¹⁵⁷⁸ TÜSİAD, “Türkiye ve Çin Ekonomik İlişkileri- Sektörel Yuvarlak Masa Toplantıları 5- Dijital Ticaret Sektörü”, 21.10.2020, <https://tusiad.org.tr/yayinlar/raporlar/item/10690-turkiye-ve-cin-ekonomik-i-liskileri-sektorel-yuvarlak-masa-toplantilari-5-dijital-ticaret-sektoru> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁵⁷⁹ Ticaret Bakanlığı’nın E-Ticaret Bilgi Platformu (ETBİS) verileri uyarınca, Türkiye’nin toplam ticaret hacminin %91’i ülke içerisinde yapılan harcamalara, %5’i Türkiye’nin diğer ülkelerden alımlarına (e-ithalat), %4’ü ise diğer ülkelerin Türkiye’den alımlarına (e-ihracat) aittir. T.C. Ticaret Bakanlığı, ETBİS, “2020 Yılı İlk 6 Ay E-Ticaret Verileri”, PowerPoint Sunusu, https://www.eticaret.gov.tr/static/Pdf/bcc5a7a7a238434a9708c5de9f1548a4_637335276730528032.pdf (e.t.: 01.09.2021).

Tüketiciye) olmak üzere toplam dokuz tip işlem çıksa da e-ticarete kullanılan işlem tipleri genellikle B2B, B2C ve C2C olarak görülmektedir¹⁵⁸⁰.

E-ticaret işletmeler bakımından işlem maliyetlerini azaltmakta, KOBİ'lere eşit rekabet şansı sunmakta, müşteri portföyünü genişletmekte, müşteri hizmetlerinde hız ve kaliteyi artırmakta, tüketiciler ve satıcılar açısından zaman ve mekan sınırlamasını kaldırmakta, tüketicilere farklı seçim olanakları sağlayarak ürün-fiyat karşılaştırmasını kolaylaştırmaktadır¹⁵⁸¹.

Elektronik ve dijital ticaret sağlamış olduğu tüm faydaların yanı sıra aynı zamanda ciddi problemleri beraberinde getirmiştir. Fiziksel altyapının henüz tamamlanmamış olması neticesinde tarafların kimliğine ve verilerin gizlilik ve güvenliğine ilişkin bir takım teknik sorunlar ile geleneksel ticarete göre düzenlenmiş hukuki mevzuatın yeni şartlara adapte edilememesi neticesinde ortaya çıkan bir takım hukuki problemler¹⁵⁸² ülkelerin gündemine oturmuştur. Nitekim yaşanan hızlı değişimi ülkelerin hukuk sistemleri çok geriden takip edebilmiştir¹⁵⁸³. Vergileme alanı da söz konusu değişikliklerden esassı şekilde etkilenen alanların başında gelmektedir.

Coğrafi sınırlar gözetilerek belirlenmiş vergilendirme yetkisinin, e-ticaretin coğrafi sınırlardan bağımsız şekilde gelişmesi nedeniyle, yeniden ve geniş kapsamlı yorumlanması ciddi bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır¹⁵⁸⁴. Sanal ortamda gerçekleştirilen ticarete tarafların kimliklerinin ve işlemin yapıldığı yerin tespiti hususunda güçlükler mevcuttur. Sınır aşırı faaliyetlerin vergi cenneti niteliğindeki ya da vergi bakımından avantajlı konumdaki ülkelere yoğunlaşmasına sıklıkla rastlanmaktadır. Özellikle teslimi geleneksel yöntemlerle yapılmayan dijital ürünlerin ticaretinde satışın gizlenebilme kolaylığı sayesinde kayıt dışılık artmaktadır. Dolayısıyla e-ticarete işlemlerin belirsizliği ve takip edilme güçlüğü, bir yandan vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını oldukça kolaylaştırmakta diğer

¹⁵⁸⁰ Jonathan Coppel, "E-Commerce: Impacts and Policy Challenges", **OECD Economics Department Working Papers**, No: 252, 2000, s. 4.; Mehmet Öksüz, Timur Türgay, "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 32, 2018, s. 139.; Ubay, s. 118.

¹⁵⁸¹ Hayta, Yapıcı, s. 39, 42.

¹⁵⁸² Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 128, 129.

¹⁵⁸³ Öksüz, Türgay, s. 136.

¹⁵⁸⁴ Adil Aydın, "E-Ticarete Vergilendirme Yetkisi", **E-Yaklaşım**, Sayı: 267, Mart 2015.

yandan ise ülkelerin vergilendirme yetkileri kapsamında ciddi sorunlar yaşatmaktadır¹⁵⁸⁵.

Vergilendirme bağlamında e-ticarette ilgili olarak iş yeri kavramı, vergilendirilebilir gelirin tespiti, vergilendirmede ve tahsilatta muhatap ve denetim gibi sorunlara¹⁵⁸⁶ çözüm yolu bulma gayreti OECD'yi de harekete geçirmiş; 1997 yılında Finlandiya'da, 1998 yılında Kanada'da (Ottawa)¹⁵⁸⁷ uluslararası toplantılar düzenlenmiştir.

Bu yıllarda OECD, elektronik ticaretin geleneksel ticaretle aynı vergi rejimine tabi tutularak mevcut düzenlemeler çerçevesinde hareket edilmesi ve yeni vergilerin konulmaması yönünde görüş benimsemiş; geleneksel ticaretin vergilendirilmesi bakımından uyulması gereken tarafsızlık, verimlilik (maliyetlerin düşük olması), kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet ile esneklik gibi prensiplerin elektronik ticaret açısından da göz önünde bulundurulmasını arzu ettiğini belirtmiştir¹⁵⁸⁸. Ayrıca OECD, harcama vergilerinde elektronik ticarete ilişkin olarak “varış yeri ülkesi” prensibi doğrultusunda KDV gibi vergilerin tüketimin yapıldığı ülke tarafından tahakkuk ettirilmesi; dijital ürünlerin harcama vergileri kapsamında “hizmet” olarak kabul edilmesi ve bu ürünlere gümrük vergisi uygulanmaması gerektiği kanaatine varmıştır¹⁵⁸⁹. Kanada toplantısında ayrıca dijital ürünlerin satışı dolayısıyla elde edilen gelirin niteliği de tartışılmış; bu gelirlerin “ticari kazanç” yahut “gayrimaddi hak bedeli (royalties)” olarak nitelendirilebileceği; ancak her ikisinde de aynı vergilendirme rejimine tabi tutulması gerektiği yönünde karar alınmıştır. Günümüzdeki güncel düzenleme uyarınca OECD Model Konvansiyonu’nun 12. maddesinde düzenlenen gayri maddi hak bedeli, normalde

¹⁵⁸⁵ Clayton W. Chan, “Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans”, **Minnesota Journal of Global Trade**, Vol. 9: 233, 2000, s. 249-255.; Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 129-132.

¹⁵⁸⁶ Öksüz, Türgan, s. 145-148.

¹⁵⁸⁷ Kanada toplantısında elektronik ortamda gönderilen bilginin hacmi doğrultusunda “bit” kriteri uyarınca “Bit Tax” olarak adlandırılan bit vergisi konulması tartışılmışsa da bu öneri OECD tarafından kabul görmemiştir. Murat Çak, **Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, (Yayın No: 2002-6), İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2002, s. 86.

¹⁵⁸⁸ OECD, **Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions**, 2001, s. 10,11.; OECD, “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, Report by CFA, **OECD Ministerial Conference (“A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”)**, 08.10.1998, s. 4.; Murat Çak, s. 83-85.; Öksüz, Türgan, s. 145.; Ubay, s. 118, 119.

¹⁵⁸⁹ OECD, “Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”, A Report from Working Party No.9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs, **Draft for Public Comment**, Şubat 2001, s. 5-7.

gerçek lehdarın ikamet ettiği devlet tarafından vergilendirilmekte iken (par. 1)¹⁵⁹⁰; lehdarın bedelin elde edildiği başka bir akit devlette yer alan bir “iş yeri” vasıtasıyla ticarete bulunması ve bedel konusu varlık ile iş yeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde Konvansiyon’un 7. maddesinde düzenlenen ticari kazançlara ilişkin hüküm uygulanacak (par. 3)¹⁵⁹¹ ve iş yerine atfedilebilen kazançlar ürünün tüketildiği kaynak devlette vergilendirilebilecektir.

Elektronik ticarete matrah tespiti sorunu transfer fiyatlandırması kavramı ile de ilişkilidir. Bu doğrultuda uluslararası alanda ticaret yapan bir şirketin merkez ve şubeleri arasındaki (yahut şubelerin kendi arasındaki) kazancın paylaşımı “emsal bedel” prensibi doğrultusunda yapılacaktır¹⁵⁹². Geleneksel ticarete malların dolaşımı esnasında kullanılması gereken birçok belge ve bilgiye e-ticarete ihtiyaç olmaması da bir yandan matrah tespitini diğer yandan vergi idarelerinin denetim gerçekleştirmesini güçleştirmekte; bu durum dijital mal ve hizmetlerde kendini daha çok hissettirmektedir¹⁵⁹³. Ayrıca iş yerinin safi kazancının belirlenmesinde iş yeri için yapılan giderlerin indirilmesi mümkün olduğundan e-ticarete birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin şubeler arası paylaşımında da güçlükler yaşanmaktadır¹⁵⁹⁴.

Elektronik ticarete vergi yükümlülerinin sabit bir iş yerine sahip olmadan da ticaret yapabilme imkanı gerek yükümlülüğün tespiti gerekse vergilendirmenin hangi devlet tarafından yapılacağı hususlarında sorun ve tartışmalar meydana getirmiştir. Zira herhangi bir ülkede ikamet etmeden ticaretin yapılabilmesi karşısında geleneksel ticaret bakımından geçerli olan ikametgah ilkesinin uygulanması ve kurumlar vergisinde tam mükellefiyetin tespiti açısından “iş yeri merkezi” ölçütünün uygulanması e-ticarete güçleşmektedir¹⁵⁹⁵. Dar mükellefiyette ise ticari kazançların vergilendirilmesinde kaynak ilkesinin uygulanabilmesi OECD Model

¹⁵⁹⁰ “Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.”

¹⁵⁹¹ “The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”

¹⁵⁹² Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 139.

¹⁵⁹³ Öksüz, Türgan, s. 147.

¹⁵⁹⁴ İsmail Güneş, s. 13.

¹⁵⁹⁵ Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 135-136.

Konvansiyonu'nun 7. maddesi¹⁵⁹⁶ uyarınca kaynak devlette bir iş yeri (OECD Model Konvansiyon m. 5¹⁵⁹⁷) vasıtasıyla ticari faaliyette bulunulmasına bağlıdır.

Dar mükelleflerin kazanç elde ettikleri ülkede vergilendirilmelerinin kazancın elde edildiği ülkede bir iş yerine sahip olunmasına bağlı olması, elektronik ticarete sabit iş yeri kapsamının nasıl belirleneceğine ilişkin başka tartışmaları gündeme getirmiştir. OECD Model Konvansiyonu'nun 5. maddesine ilişkin OECD yorumlarına bakıldığında, OECD'nin görüşü e-ticaretin üzerinden gerçekleştirildiği internet sitelerinin (web site) tek başına bir maddi varlık teşkil etmemesi sebebiyle “işe ilişkin bir yer” olarak görülemeyeceği; ancak web sitesinin depolandığı ve erişimin sağlandığı sunucunun (server) fiziksel lokasyona sahip bir ekipman olması nedeniyle “işe ilişkin sabit bir yer” olarak görülebileceği¹⁵⁹⁸ yönündedir.

Erişimin sağlandığı sunucuların iş yeri olarak kabulü ise beraberinde yeni tartışmaları getirmiştir. Nitekim sunucular arzu edilen ülkelere rahatlıkla yerleştirilebilmekte, sunucu veya eşdeğerleri dünya üzerinde fiziksel bir yerleşim yerine uydular üzerinden de hizmet verebilmekte; taşınabilir bilgisayarlara yerleştirilen sunucuların belli aralıklarla yer değiştirmesi sağlanabilmekte, “*mirror web siteleri*”nin kullanılmasıyla işlemler istenilen adrese yönlendirilebilmekte yahut satışı gerçekleştiren taraf *hosting* işlemi gerçekleştirmek suretiyle kendisine ait olmayan bir sunucuyu kullanabilmektedir. Bu ihtimallerde her ne kadar kaynak ülkede gerçekleştirilmiş bir satış işlemi olsa da kaynak ülkede işlemi gerçekleştirenin sunucusu olmadığı için kaynak ülke tarafından gerçekleştirilen işlem vergilendirilemeyecektir. Uluslararası ticaret yapan pek çok şirketin bu durumdan yararlanarak sunucularını sıfır veya düşük vergi oranlı ülkelere yerleştirmeleri bir yandan haksız vergi rekabetini teşvik etmekte diğer yandan ise gelirin elde edildiği

¹⁵⁹⁶ Madde 7/par.1: “Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State”

¹⁵⁹⁷ Madde 5/par.1: “For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”

¹⁵⁹⁸ “...For instance, an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no “facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment” (see paragraph 6 above) as far as the software and data constituting that web site is concerned. On the other hand, the server on which the web site is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute a “fixed place of business” of the enterprise that operates that server.” OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Full**, s. C(5)-49, par. 123.

lkelerin vergi matrahında aşınmaya yol açmakta; bu durum neticesinde söz konusu handikapları yaşıyan ülkeler, geleneksel ticarete has somut ve fiziki bir iş yeri kavramı yerine yeni bir dünyada yeni ve dijital bir iş yeri kavramının benimsenmesini savunmaktadır¹⁵⁹⁹.

Harcamalar üzerinden alınan vergilere ilişkin sürecin başından itibaren söz konusu olan dört ana perspektiften¹⁶⁰⁰ bahsedilmektedir. İlki elektronik ortamın serbest ticaret bölgesi gibi görülerek vergi dışı bırakılması olup geleneksel ticaret bakımından yarattığı rekabet eşitsizliği, adalet ve genellik ilkelerine aykırı olması nedeniyle kabul görmemiştir. İkinci perspektif “bit vergisi” önerisiyle ortaya çıkmış; ancak ticari olan ve olmayan her türlü bilgi aynı oranda kapsama gireceği¹⁶⁰¹ için eleştirilmiştir. Üçüncü perspektif e-ticarete geleneksel ticarete kıyasla bir ayırım yapılmaması ve vergilendirmenin mevcut vergi mevzuatı uyarınca gerçekleştirilmesidir. Dördüncü perspektif ise mevzuata ve uluslararası vergi anlaşmalarına e-ticaret bağlamında yeni hükümlerin konulması suretiyle vergilendirmeye gidilmesi ya da yeni vergilerin ihdas edilmesi yönündedir. OECD her ne kadar başlangıçta üçüncü perspektifin kabulü yönünde bir görüş belirtmiş ise de mevcut mevzuatın e-ticaret uygulaması bakımından oldukça yetersiz kalması neticesinde çoğu ülkenin vergi matrahı aşınmaya devam etmiş; küresel bir çözümün uzunca bir süre uluslararası boyutta temin edilememesi neticesinde ülkeler kendi başlarına dördüncü perspektife yönelmişlerdir.

Esas hedef e-ticaretin vergilendirilmesinde vergi kaybına neden olmayacak ancak çifte veya haksız vergilendirmeye de yol açmayacak düzenlemelerin hayata geçirilmesi ise de uluslararası ortak bir çözüm ile gerçekleştirilecek bu hedefe ulaşılması için devletlerin birlikte çalışma yürütmesi gerekmektedir¹⁶⁰².

Ekonominin dijitalleşmesi olgusu karşısında devletler hem bilinmezliğin etkisiyle hem de yeni ortaya çıkan faaliyet türünün gelişimine engel olmama güdüsüyle başlarda uzaktan gözlemlleme ve izleme yönünde bir tavır sergilemişlerse de dijital ekonomi geliştikçe 20. yüzyıl başlarında kurulmuş olan vergi sistemlerinin

¹⁵⁹⁹ Nevzat Şenses, “Elektronik Ticaret (e-Ticaret) Kavramı ve Elektronik Ticaretin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 310, Ekim 2018.; Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 137, 138.; Öksüz, Türgay, s. 146.; İsmail Güneş, s. 10, 11.

¹⁶⁰⁰ İsmail Güneş, s. 14, 15.

¹⁶⁰¹ Bit Vergisi önerine ve eleştirilerine ilişkin detaylı bilgi için bkz. Chan, s. 256-258.

¹⁶⁰² Adem Anbar, “E-Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi** (2) 2001, s. 22.

gelir elde etme kapasitesinin ciddi oranda zayıfladığının da idrakiyle bu tavır değişmeye başlamıştır. Bazı mal ve hizmetlerin fiziki ortam yerine tamamen dijital ortamdaki sunulabilmesi, iktisadi değerin oluşumunda tüketicilerin de katkısının bulunması, değerlemesi çok zor yapılan gayrimaddi varlıkların iktisadi değerin oluşmasında önem arz etmesi¹⁶⁰³ gibi faktörler geleneksel kalıpları ciddi şekilde değiştirmiştir.

Mevcut uluslararası vergi sisteminin e-ticareti gelişimi ve dijitalleşmeyle değişen şartlara uyum sağlayamadığını, OECD Model Konvansiyonu'nda mevcut düzenlemelerin günümüzde ihtiyaçlara cevap vermediği gibi matrah erozyonunda kullanılan etkin bir araca dönüştüğünü OECD de bir zaman sonra kabul etmiş olup G20 ülkelerinin talebiyle BEPS projesini başlatmış; bu projenin ilk eylem planının konusunu ise dijital ekonomiden kaynaklanan sorunların çözümü oluşturmuştur¹⁶⁰⁴.

Dijitalleşmeden kaynaklı sorunlarla mücadele yöntemlerinin araştırılmasında OECD tarafından özellikle “kullanıcı katılımı (*user participation*)”, “önemli iktisadi mevcudiyet (*significant economic presence*)” ve “ticari gayrimaddi haklar (*marketing intangibles*)” önerileri¹⁶⁰⁵ üzerinde durulmakta olup önemli iktisadi mevcudiyet kavramı OECD Model Konvansiyonu'nun 2017 güncellemesinde de etkisini hissettirmiştir. Bu doğrultuda hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette işlev gören yerler eğer önemli iktisadi mevcudiyet taşımakta iseler artık iş yeri sayılabilmektedir¹⁶⁰⁶.

Dijitalleşmeden kaynaklanan vergi zorluklarının ele alınmasına ilişkin geliştirilmiş BEPS Eylem Planı (*Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation*) doğrultusunda proje yürütücüsü OECD tarafından pek çok toplantı

¹⁶⁰³ Hüseyin Işık, “Avrupa Birliği'nde Dijital Ekonominin Vergilendirmesine Yönelik Çalışmalar”, **Malî Hukuk Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 180, 2019, s. 2681-2689.

¹⁶⁰⁴ Mehmet Batun, “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, Mayıs 2014, s. 69, 70.; OECD, **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2019, s. 5, 6.

¹⁶⁰⁵ OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”, Base Erosion and Profit Shifting Project, **Public Consultation Document**, 13 Şubat-6 Mart 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (e.t.: 01.09.2021), s. 9- 17. (Önemli iktisadi mevcudiyete emare olabilecek ölçütler; kullanıcının varlığı ve veri sağlayıp sağlamadığı, elde edilen dijital içeriğin büyüklüğü, yerel ödeme sisteminin varlığı ile fatura ve tahsilatta yerel para biriminin kullanılıp kullanılmadığı, internet sayfasının bakımının yerel dilde yapılıp yapılmadığı, malların dağıtımında ve satış sonrası destek hizmetlerinde sorumluluğun kime ait olduğu, pazarlama ve reklam faaliyetlerinin kim tarafından yürütüldüğü şeklinde sayılabilir (s.16).)

¹⁶⁰⁶ Hüseyin Işık, “Avrupa Birliği'nde Dijital Ekonominin...”, s. 2691.

düzenlenerek çeşitli raporlar¹⁶⁰⁷ oluşturulmuştur. Güncel tartışma maddeleri iki ayakta toplanmaktadır. Bunlardan birincisini vergilendirme haklarının yeniden dağıtımını (*Pillar One – the Re-allocation of taxing rights*), ikincisini ise küresel anti matrah erozyonu mekanizması (*Pillar Two – Global anti-base erosion mechanism*) oluşturmaktadır. Birinci ayak kapsamında temel olarak fiziksel bir iş yerinin varlığı olmaksızın yürütülen faaliyetlere ilişkin sorunsal, vergilerin nerede ve hangi temele dayalı ödeneceği sorunsalı, tüketicilerin ve/veya kullanıcıların yerleşim yerinde kârın ne kadarlık bir kısmının vergilendirilmesi gerektiği sorunsalı ele alınmakta¹⁶⁰⁸; ikinci ayakta ise kârların düşük oranda vergilendirilen ya da hiç vergilendirilmeyen yargı alanlarına kaydırılmasının engellenmesi, çok uluslu işletmeler tarafından asgari düzeyde vergi ödenmesinin sağlanması, geleneksel şirketler ile dijital şirketler arasında eşit şartların sağlanması gibi konulara¹⁶⁰⁹ yoğunlaşmaktadır. 2021 yılı ortalarında bir anlaşmaya varılacağı beklentisi dile getirilmiş ise de günümüze kadar henüz uzlaşma temelinde uzun vadeli bir çözüm sağlanamamıştır¹⁶¹⁰. ABD’nin bu zamana kadar “GAFA (*Google, Apple, Facebook, Amazon*)” olarak anılan şirketler başta olmak üzere Amerikan şirketlerinin vergilendirilmesine karşı olan tutumunun geçmişte müzakereleri uzatması ve ABD’nin 2020 yılı Haziran ayında müzakerelerden çekildiğini bildirmesi¹⁶¹¹ karşısında küresel bir uzlaşma zeminine ne şekilde ulaşılabileceği de belirsizliğini¹⁶¹² korumaktadır.

¹⁶⁰⁷ Söz konusu belgelerin başlıcaları için bkz. OECD, **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report, Ekim 2015.; OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, **Inclusive Framework on BEPS**, Mart 2018.; OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note”, **Inclusive Framework on BEPS**, Ocak 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (e.t.: 01.09.2021).; OECD, “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, **Inclusive Framework on BEPS**, Mayıs 2019, <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (e.t.: 01.09.2021).; OECD, “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, **Inclusive Framework on BEPS**, 29-30 Ocak 2020, <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶⁰⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. OECD, **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint**, Inclusive Framework on BEPS, Ekim 2020.

¹⁶⁰⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. OECD, **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint**, Inclusive Framework on BEPS, Ekim 2020.

¹⁶¹⁰ Bu beklenti OECD tarafından “*The international community has made substantial progress towards reaching a consensus-based long-term solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, and agreed to keep working towards an agreement by mid-2021.*” Şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. OECD, BEPS Actions, “Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation”, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶¹¹ Mehmet Taşnikli, “ABD Küresel Dijital Vergi Görüşmelerinden Çekildi”, **turk-internet.com**, 18.06.2020, <https://turk-internet.com/abd-kuresel-dijital-vergi-gorusmelerinden-cekildi/> (e.t.: 01.09.2021).

Tüm bu gelişmelere Türkiye'nin ne şekilde cevap verdiği ve OECD çalışmalarıyla Türkiye uygulamalarının ne derece uyumlu olduğunun tespiti için gelişmelere bir bütün olarak bakmak gerekmektedir. Türkiye'de e-ticaretin önemini artırmasının ardından 2014 yılında 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun¹⁶¹³ çıkarılarak e-ticarete ilişkin esas ve usullerin düzenlenmesi amaçlanmıştır; e-ticaret ise bu kanunda “*Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet*” (m. 2/(1)/a) olarak tanımlanmıştır.

Uluslararası anlaşmalarda OECD Modelini baz alan Türkiye’de Gelir İdaresi de OECD’nin görüşü doğrultusunda internet sitelerini iş yeri olarak kabul etmemiş; farklı ülkelerde mukim kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazancı vergilendirebilmek için internet sitesine ilişkin sunucunun Türkiye’de bulunmasını aramıştır¹⁶¹⁴.

2016 yılında 6745 sayılı Kanun¹⁶¹⁵ ile VUK (m. 11)¹⁶¹⁶, GVK (m. 94) ve KVK (m. 15, 30)’da değişiklikler gerçekleştirilmiş; böylelikle e-ticarette ödemelerin

01.09.2021).; Şeref Kılıçlı, “Sosyal Medyaya Milli Vergilendirme”, İstanbul Ticaret Odası, **itohaber.com**, 11.08.2020, https://www.itohaber.com/haber/guncel/212515/sosyal_medyaya_milli_vergilendirme.html (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶¹² Söz konusu belirsizlik AB nezdinde de çeşitli çalışmaları gündeme getirmiş ve dijital faaliyetlerden kaynaklı gelirlere dijital hizmet vergisi adı altında bir vergi uygulanması önerilmiştir. ABD’nin baskısı ve çifte vergilendirme endişeleriyle bu öneri kabul edilmemiş olsa da takip eden süreçte başta Fransa olmak üzere bir dizi ülke dijital hizmet vergisini münferiden yasalaştırmıştır. AB tarafından bu hususta yürütülen çalışmalara, bu bölümün bir sonraki ana başlığının altında yer alan “3.2.4. Elektronik ve Dijital Ticaretin Vergilendirilmesi” başlığında yer verilmektedir.

¹⁶¹³ (R.G.: 05.11.2014-29166).

¹⁶¹⁴ “...Diğer taraftan, bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Buna göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkanı sağlayan sunucunun (server) diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır.

Bu nedenle ABD mukimi şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye’den elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye’de bulunması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, ABD’de mukim şirketin Türkiye’de işyerinin oluşmaması durumunda, söz konusu firmanın ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlardan vergi alma hakkı yalnızca ABD’ye ait olup, Türkiye’nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır.,...”. GİB, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü), Sayı: B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638, Tarih: 14.10.2020 (Özelge: Dar mükellef kişinin yurt dışından internet aracılığıyla Türkiye’de hediyelik eşya satışı yapması hk.).

¹⁶¹⁵ “6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (R.G.: 07.09.2016-29824).

¹⁶¹⁶ 11. maddenin sonuna eklenen fıkra şu şekildedir: “Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve

bir finansal kuruluş aracılığıyla yapılması halinde aracı finansal kuruluşlar para transferleri gerçekleştirilirken tevkifat yapmakla yükümlü kılınmıştır. Söz konusu değişikliklere ilişkin uygulamada çok fazla iş yükü ve zorluğu beraberinde getirdiği (Türkiye’de vergi yükümlüsü olmayan ancak Türkiye’den gelir elde eden tacirlerin ve işlemlerin tek tek tespitinin ve denetlenmesinin güçlüğü), kripto para kullanılması ihtimalinde işlevsiz olacağı, yetkinin belirli faaliyetlerle sınırlandırılmamasının keyfilik endişesini ortaya çıkaracağı gibi hususlarda eleştiriler de getirilmiştir¹⁶¹⁷.

2017 yılı sonunda çıkarılan 7061 sayılı Kanun¹⁶¹⁸ ile de KDVK’nın 9. maddesinde¹⁶¹⁹ ve VUK mükerrer 257. maddesinde¹⁶²⁰ değişiklik yapılarak ikametgâhı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından Türkiye’de KDV yükümlüsü olmayanlara elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bu hizmetleri sağlayanlar tarafından beyan edilip ödenmesini hedefleyen bir vergi güvenlik müessesesi uygulamaya konulmuştur¹⁶²¹. 2018 yılında ise 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı¹⁶²² ile internet üzerinden sunulan reklam hizmetlerine ilişkin yapılan ödemeler gelir ve kurumlar vergisi stopajı kapsamına alınmış; böylelikle Türkiye’de temsilciliği olmayan küresel sosyal medya şirketleri çevrimiçi reklam gelirleri üzerinden %15 oranında stopaja tabi tutulmuştur.

üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

¹⁶¹⁷ Öksüz, Turgay, s. 149-151.

¹⁶¹⁸ “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (R.G.: 05.12.2017-30261).

¹⁶¹⁹ “Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

¹⁶²⁰ “7. Elektronik ticarette vergi güvenliğini sağlamak amacıyla elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan gerçek ya da tüzel kişi hizmet sağlayıcılara ve/veya başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirmeye, bildirimin içerik, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü iş hacmi, sektör, mükellef grupları, alış-satış tutarı, alım satım konu mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlemeye, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim konu bilgilerin aracı hizmet sağlayıcıları tarafından alınması zorunluluğunu getirmeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye,”

¹⁶²¹ Murat Özdemir, “Elektronik Ticarette Aracılık Hizmetlerinin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 313, Ocak 2019.

¹⁶²² “213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci Maddesinin Yedinci Fıkrası Hükümleri Kapsamında Bazı Hizmetlerin Vergi Kesintisi Kapsamına Alınması ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu Maddelerinde Yer Alan Vergi Kesintisi Oranları Hakkındaki 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Karar” (R.G.: 19.12.2018- 30630).

Günümüzde uluslararası ticarete büyük ölçekli şirketlerin çok büyük çoğunluğunun Amerika kökenli olması, ABD'nin kendi ülkesinde mukim şirketleri kaynak ülkelerin vergisinden korumak amacıyla mevcut geleneksel kuralların uygulanması hususunda ısrar etmesiyle sonuçlanmakta ve daha önce belirttiğimiz üzere OECD nezdinde bir uzlaşma temin edilememektedir. Global vergi pastasından kendi adil payını¹⁶²³ bu sebeple alamadığını düşünen Türkiye de uzun yıllarca OECD tarafından uzlaşmaya dayalı küresel bir çözüm bulunamamasını gerekçe göstererek çözüm bulunana kadar bir ara çözüm olarak AB'nin gündeme getirdiği “*dijital hizmet vergisi*”ni¹⁶²⁴ yürürlüğe sokan ülkeler arasında yerini almıştır.

Türkiye’de son olarak 2020 yılında 7253 sayılı Kanun¹⁶²⁵ ile 5651 sayılı Kanun¹⁶²⁶’da değişikliğe gidilmiştir. 1 Ekim 2020’de yürürlüğe giren düzenleme uyarınca “*Türkiye’den günlük erişimi 1 milyondan fazla olan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcı*”lara en az bir kişiyi Türkiye’de temsilci olarak belirleme zorunluluğu getirilmiş; bu yükümlülüğün ilk seferde yerine getirilmemesi halinde Başkan tarafından on milyon TL idari para cezası verileceği, ceza üzerine tekrar yerine getirilmemesi halinde otuz milyon TL idari para cezası verileceği, ikinci cezanın ardından tekrar yerine getirilmemesi halinde ise sosyal ağ sağlayıcısına reklam verilmesinin, yeni sözleşme yapılmasının ve para transferi gerçekleştirilmesinin yasaklanacağı, reklam yasağı üzerine yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde ise sulh ceza hakimliği kararıyla internet trafiği bant genişliğinin aşamalı olarak yüzde doksan oranına kadar daraltılmasına ilişkin yaptırımlar (5651 s. Kanun, Ek madde 4)

¹⁶²³ Batun, s. 70-72.

¹⁶²⁴ 2019 yılı sonunda 7194 sayılı Kanun (“Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” (R.G.: 07.12.2019-30971)) ile getirilen dijital hizmet vergisi 01.03.2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup bir takım eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Türkiye’de dijital hizmet vergisinin oranının (%7.5) diğer ülkelerden daha yüksek olması, verginin konusunun genele kıyasla daha geniş tutulması, muafiyet için getirilen alt eşik diğer ülkelerden daha düşük olması, net kurum kazancı üzerinden değil de hasılat üzerinden alınıyor olması gibi faktörler birlikte değerlendirildiğinde esasen vergilendirilmek istenen büyüklükte olmayan yerli firmalara zarar vererek bu firmaların gelişmelerini engelleyebileceği, şirketlerin bu vergileri tüketicilere yansıtacakları ve çifte vergilendirme tartışmalarını gündeme getirebileceği (Balca Çelener, “Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 178, 2019, s. 2231-2239.) belirtilmektedir. Yükümlülüklerin ihlali halinde ise vergi incelemesi süreci bağlamında açıklamış olduğumuz sonuçlardan farklı olarak dijital hizmet sağlayıcılarının sundukları hizmetlere erişimin engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karar verilmektedir (7194 s. Kanun m. 7).

¹⁶²⁵ “İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (R.G.: 31.07.2020-31202).

¹⁶²⁶ “İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun” (R.G.: 23.05.2007-26530).

belirlenmiştir. Nitekim Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu da yakın tarihli Başkan kararlarıyla¹⁶²⁷ *Pinterest*, *Twitter* ve *Periscope* adlı sosyal ağ sağlayıcılarına reklam verilmesini yasaklamıştır.

Erişimin engellenmesi yahut reklam yasağı getirilmesi gibi tedbirlerin mahkeme kararı olmaksızın uygulanabilmesi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılma ölçütleri kapsamında oldukça tartışmaya açıktır. *Kanaatimizce* söz konusu düzenlemeler başta ayrımcılık yasağı, mülkiyet hakkı, çalışma hürriyeti, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti olmak üzere Anayasa ve İHAS kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerle bağdaşır nitelikte görülmemektedir. Keza dijital hizmetin vergilendirilmesi de küresel ve ortak uzun vadeli bir çözüm sunmaktan uzak olup OECD'nin önümüzdeki dönemde bu hususta gerçekleştireceği çalışmaların takip edilmesi büyük önem arz etmektedir.

2.2.5. Vergi Suçları ile Mücadele

Mali kazanç elde etmeye elverişli yeni fırsatlardan yararlanma amacıyla çok hızlı değişen koşullara adapte olabilen dinamik yapıdaki mali suç faaliyetleri, bu faaliyetlerle mücadele etmek için getirilen yasal değişiklikleri sıklıkla geride bırakmaktadır. Mali suçlarla mücadelede daha etkin yolların bulunması, özellikle gelir kaybının hükümetler, işletmeler ve bireyler açısından daha yıkıcı olduğu ekonomik kriz zamanlarında daha da büyük önem taşımaktadır. Artan oranda şeffaflık, etkin şekilde istihbarat toplanması ve analizi, devlet kurumları ve hükümetler arasındaki işbirliğinin ve bilgi paylaşımının artması mali suçlara ilişkin alanlarda suçluların tespit edilip yakalanmasına ve yasadışı faaliyetlerden kaynaklanan zararların giderilmesine hizmet etmektedir¹⁶²⁸.

Bahsi geçen hedeflere erişilebilmesi için kurulan vergi suçları hakkında ilk forum OECD'nin lanse ettiği “*OECD Oslo Diyalogu (OECD Oslo Dialogue)*”dur. Çalışmalarının G20 tarafından da desteklendiği forumun ilk toplantısı 2011 yılında Oslo’da gerçekleştirilmiş olup günümüze kadar beş kere toplanmıştır¹⁶²⁹. Mali suçlar

¹⁶²⁷ *Pinterest Inc.* kararı için bkz. 19.01.2021 tarihli 4202 No’lu Başkan Kararı; *Twitter Inc.* kararı için bkz. 15.01.2021 tarihli 3768 No’lu Başkan Kararı, *Twitter Inc. (Periscope/Scope)* kararı için bkz. 15.01.2021 tarihli 3769 No’lu Başkan kararı (R.G.: 19.01.2021-31369).

¹⁶²⁸ OECD, “About Tax and Crime”, <https://www.oecd.org/tax/crime/about-tax-and-crime.htm> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶²⁹ İkincisi 2012 yılında Roma’da, üçüncüsü 2013 yılında İstanbul’da, dördüncüsü 2015 yılında Amsterdam’da ve beşincisi 2017 yılında Londra’da düzenlenen forumun (*OECD Forum on Tax and Crime*) “*Temellerimizi Güçlendirmek: Vergi Suçlarına ve Diğer Mali Suçlara Küresel Tepkinin*

kapsamı altında diyalog tarafından ele alınan suçlar başta vergi kaçakçılığı dahil vergi suçları, yolsuzluk, kara para aklama olmak üzere yasadışı para akışının gerçekleştiği suçlardır. OECD tarafından ülkelerin ekonomik, politik ve stratejik menfaatlerini tehdit eden bu faaliyetlerin esasında tüm ülkeleri ilgilendirmekle birlikte özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından sahip olduğu önem üzerinde durulmakta; yasadışı faaliyetlerin yetersiz yasal sistemlerden, sıkı olmayan düzenlemelerden, gizlilik politikalarından ve kurumlar arası işbirliği zayıflığından beslendiği dile getirilerek tüm yasadışı para akışlarının üçte ikilik kısmının vergi kaçırmayı içerdiği belirtilmektedir¹⁶³⁰.

Suç gelirlerinin aklanmasında ve vergi suçlarının işlenmesinde kullanılan teknikler arasındaki esaslı benzerlik, G7 ülkelerini vergiyle ilintili suçlarla etkin mücadele kapsamında kara para aklamayı önleme sistemlerinin geliştirilmesi hususunda uluslararası eyleme geçmeye teşvik etmiştir. OECD'nin Mali İşler Komitesi (CFA) de bu doğrultuda Mali Eylem Görev Gücü (*FATF-Financial Action Task Force*)¹⁶³¹ ile bir diyalog tesis etmiş; vergi kaçakçılığı ile kara para aklama konuları bakımından ortak tecrübelerin paylaşıldığı, söz konusu otoriteler arasında işbirliğinin geliştirilmesine hizmet eden ortak çalıştaylar düzenlenmiştir. Suçla mücadeleye yönelik olarak vergi idareleri ve diğer kolluk kuvvetleri arasındaki işbirliğinin sağlanması amacıyla 2010 yılında OECD tarafından bir tavsiye kararı¹⁶³² kabul edilmiş olup bu tavsiye kararında üye ülkelere yasal sistemleriyle uyumlu olacak şekilde kara para aklama ve terörizmin finansmanı başta olmak üzere ciddi suçlara ilişkin şüpheli olguların vergi makamları tarafından raporlanmasını kolaylaştırmak için rehberlik sağlanması ve bu doğrultuda etkin yasal ve idari çerçevelerin oluşturulması tavsiye edilmiştir. 2012 yılında FATF tavsiyelerini revize

Yoğunlaştırılması (Strengthening our Foundations: Intensifying the Global Response to Tax Crime and Other Financial Crimes)" başlıklı Kanada'da düzenlenecek olan altıncı toplantısı Covid-19 pandemi şartları sebebiyle ertelenmiştir. OECD, "Previous Fora on Tax and Crime", <https://www.oecd.org/tax/crime/previous-fora-on-tax-and-crime.htm>; "Forum on Tax and Crime", <https://www.oecd.org/ctp/crime/forum-on-tax-and-crime.htm> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶³⁰ Birleşmiş Milletler Uyuşturucu ve Suç Ofisi (UNODC), tüm yasadışı faaliyetlerden elde edilen cezai gelirin küresel GSYİH'nin yaklaşık %3.6'sını (2.1 trilyon ABD Doları) temsil ettiğini tahmin etmektedir. OECD, "The OECD Oslo Dialogue", **Reports on Tax and Crime**, Ekim 2018, <https://www.oecd.org/tax/crime/Oslo-Dialogue-flyer.pdf> (e.t.: 01.01.2021).

¹⁶³¹ 1989 yılında Paris'te toplanan G7 zirvesinde kurulan FATF, küresel kara para aklama ve terörizmin finansmanı alanlarında gözlemcilik yapan, politika oluşturan ve uluslararası standartlar geliştiren devletlerarası bir organizasyondur. OECD'nin de gözlemci organizasyon olduğu FATF'ye günümüzde Türkiye de dahil olmak üzere üye 37 ülke bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. FATF, <http://www.fatf-gafi.org/about/membersandobservers/> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶³² "Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious Crimes" (OECD-Legal-0384, Kabul Tarihi: 14.10.2010).

ederek vergi suçlarını kara para aklama suçunun öncül suçları listesine dahil etmiştir¹⁶³³. OECD ayrıca ilk olarak 2009 yılında yayınladığı, 2019 yılında ise güncellediği “*Vergi Müfettişleri ve Denetçileri için Kara Para Aklama ve Terörizmin Finansmanı El Kitabı*”¹⁶³⁴’nın olağan vergi incelemeleri esnasında söz konusu suçların tespiti için vergi idarelerine yardımcı olacak pratik bir araç olduğu görüşünde olup bütün ülkeleri bu el kitabını vergi idarelerine dağıtmaları için teşvik etmektedir.

Vergi incelemelerinin mücadele aracı olarak kullanılabileceği diğer bir alan yolsuzluk suçlarına ilişkindir. Dünya Bankası’nın 57 ülkede 25.000 firmayı inceleme altına aldığı bir çalışmada da ortaya konulduğu üzere daha fazla rüşvet veren firmalar aynı zamanda daha fazla vergi kaçırmaktadırlar¹⁶³⁵. Keza yolsuzluk suçlarının bir toplumda yaygın hale gelmesi, vergi kaçakçılığının da yaygınlaşmasına yol açmaktadır¹⁶³⁶. İyi yönetim, sürdürülebilir kalkınma, demokratik süreç ve iş hayatında adil uygulamalar bakımından ciddi bir tehdit oluşturan yolsuzluk suçlarına ilişkin olarak 1996 yılında OECD Konseyi tarafından bir tavsiye çıkarılmış¹⁶³⁷; yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergiden düşülmesine izin verilmemesinin ve yasadışı olduğunun kabulünün önemi vurgulanmıştır. 1997 yılında imzalanarak 1999 yılında yürürlüğe giren “*Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Yönelik Rüşvetle Mücadeleye İlişkin OECD Sözleşmesi*”¹⁶³⁸ ile mücadelede bir adım daha atılmıştır. 2009 yılında rüşvetle mücadelede vergi araçlarının kullanımı üzerine yeni bir tavsiye¹⁶³⁹ çıkarılarak

¹⁶³³ OECD, <https://www.oecd.org/tax/crime/about-tax-and-crime.htm> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶³⁴ OECD, **Money Laundering and Terrorist Financing Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors**, OECD Publishing, Paris, 2019.

¹⁶³⁵ (Çalışma sonucunda incelenen firmaların %40’ının rüşvet vermediği ve vergi kaçırmadığı, %23’ünün sadece rüşvet verdiği, %23’ünün sadece vergi kaçırdığı, %23’ünün ise hem rüşvet verdiği hem de vergi kaçırdığı ortaya konulmuştur. Çalışmaya göre daha fazla düzenlenmiş ekonomilerde yer alan firmalar daha çok rüşvet ödemekte ve vergi kaçırmaktadır. Ayrıca küçük ve yeni kurulmuş firmalar ile aile şirketleri; büyük, köklü ve kurumsal firmalara göre daha fazla; inovasyon firmaları ise diğerlerine göre daha fazla rüşvet ödemekte ve vergi kaçırmaktadır.) Meghana Ayyagari, Asli Demircuc-Kunt, Vojislav Maksimovic, “Are Innovating Firms Victims or Perpetrators? Tax Evasion, Bribe Payments and the Role of External Finance in Developing Countries”, **the World Bank Policy Research Working Paper Series**, No: 5389, 2010, s. 4, 28, 33.

¹⁶³⁶ OECD, The World Bank, **Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption**, Paris, 2018, s. 13.

¹⁶³⁷ “Recommendation of the Council on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials” (C(96)27/FINAL, Kabul Tarihi: 11.04.1996).

¹⁶³⁸ “OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions” metni ve ilgili dokümanlar için bkz. https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶³⁹ “Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions” (C(2009)64, Kabul Tarihi: 25.05.2009).

rüşvetin vergiden mahsubunun yasaklanmasının hukuki bir zemine oturtulması ile şüpheli olguların vergi idareleri tarafından raporlanmasını sağlayacak etkin hukuki ve idari bir sistemin kurulması gereği ifade edilmiştir. 2009 yılında aynı zamanda vergi incelemesine yetkili kişiler için rüşvetle mücadele rehberi¹⁶⁴⁰ çıkarılmış; bu rehberde vergi yükümlülerinin gelirlerini gizlemek için kullandıkları yöntemleri, genellikle rüşveti gizlemek için de kullandıkları belirtilerek inceleme yetkililerinden kaçakçılıkla ilgili kanıt bulmak için kullandıkları yöntemleri rüşvetle ilgili kanıtların tespiti için de kullanmaları istenmiş; kaçakçılık ve rüşvete gösterge olarak alınabilecek olgular üzerinde durulmuş; böylelikle vergi idarelerine rüşvet niteliğinde olabilecek olguların tespitinde ve kolluk kuvvetlerine raporlanmasında yardımcı olmak amaçlanmıştır.

Çalışma ve iş modellerinde yaşanan değişikliklerin, dijital ekonominin gelişiminin, sosyal hayatın değişiminin ve küreselleşmenin yeni “*gölge (kayıtdışı) ekonomi*” faaliyetlerine zemin hazırlaması, mevcut faaliyetlerin ise kapsamını veya ölçeğini genişletmesi vergi kaçakçılığıyla mücadele kapsamında OECD Vergi İdaresi Forumu (*Forum on Tax Administration-FTA*)’nu da harekete geçirmiştir. Tüm bu değişime vergi idarelerinin ne şekilde karşılık vermesi gerektiğine ilişkin 2017 yılında iki tane önemli rapor hazırlanmıştır.

Kayıtdışı ekonominin mercek altına alındığı ilk raporda¹⁶⁴¹; kayıtdışı ekonomik faaliyetler kapsamında nakit kullanımında yaşanan değişikliklere; ortaya çıkan yeni iş modelleri ve çalışma şekillerine; teknolojinin kötüye kullanılabileceği alanlara; özellikle kaçakçılık olmak üzere sınır ötesi kayıtdışı faaliyetlere ve işçilerin yasadışı uygulamalarla istismar edilmesine odaklanılmıştır. Ardından vergi idarelerince uygulanabilecek mücadele stratejileri üçlü sacayağında toplanmıştır. Bu sacayaklarının ilkinin “vergi yükümlülerinin eğitimi ve uyum kolaylığı”, ikincisini “fırsatları azaltmak/denetimleri artırmak”, üçüncüsünü ise “sosyal normları güçlendirmek” oluşturmaktadır. İkinci ayaktaki stratejiler kapsamında verilerin kullanımı, gelişmiş analiz yöntemleri, kimlik sahtekarlığının azaltılması ve raporlanması için kullanılacak teknolojiler, hükümet yaklaşımları ve uluslararası

¹⁶⁴⁰ Türkçesi “Vergi İnceleme Elemanının Rüşvetle Mücadele Rehberi” olan çalışmanın aslı için bkz. OECD, **OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners**, OECD, 2009., <http://www.oecd.org/ctp/crime/37131825.pdf> (e.t.: 01.09.2021). Söz konusu çalışma 2013 yılında güncellenerek “Bribery and Corruption Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors” adıyla tekrar basılmıştır.

¹⁶⁴¹ OECD, **Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and Threats**, OECD, 2017, s. 3-55.

işbirliği hususları büyük önem taşımaktadır. Raporda son olarak sekiz tane tavsiyeye yer verilmektedir. Bu tavsiyeler; vergi idarelerinin periyodik olarak birbirleriyle bilgi paylaşımında bulunması, toplu veri kaynakları da dahil olmak üzere yerel ve uluslararası veri kaynaklarının etkin kullanımı, paylaşım ekonomisi ve esnek ekonomi (*gig economy*) üzerine vergi idareleri tarafından birlikte hareket edilerek çözüm önerilerinde bulunulması, biyometri ve blok zinciri (*blockchain*) teknolojisi de dahil olmak üzere vergi yükümlülerinin kaydında ve güvenli kimlik doğrulamalarında etkin tanımlama ve kayıt uygulamalarının kullanılması, sosyal normların güçlendirilmesi suretiyle elektronik ortamda kaydedilen makbuzlar olmaksızın nakit ödemelerin müşteriler ve meslek örgütleri gibi üçüncü kişiler nezdinde kabul edilebilirliğinin azaltılması ve şeffaflığın artırılması, kayıtdışı ekonomi aktörlerinin genelde vergi haricinde sosyal güvenlik, sağlık ve ceza gibi mevzuat ve düzenlemelere aykırı hareketlerinin de bulunduğu göz önüne alınarak vergi idarelerinin hükümet yaklaşımlarının tümü hakkında bilgilendirilmesi ve diğer birimler ile işbirliği sağlanması, kayıtdışı ekonomiyle mücadelede başarılı yaklaşımlar (çevrimiçi kasalar, veri kaynaklarının yenilikçi kullanımı, e-fatura, blok zinciri teknolojisi gibi) geliştiren vergi idarelerinin tecrübelerini paylaştıkları rehberlerin çıkarılması ve son olarak uygulanan politikaların etkilerinin ölçülmesi şeklindedir.

İkinci rapor¹⁶⁴² ise vergi kaçakçılığıyla mücadelede teknoloji araçlarının kullanılmasına ilişkin olup bu kapsamda elektronik satış gizleme, sahte fatura ve başlı başına vergi kaçakçılığı teşkil etmemekle birlikte kaçakçılığı kolaylaştıran yapısı nedeniyle nakit ekonomisi ve paylaşım ekonomisi ele alınmakta; bu sorunlarla mücadelede araç görevi görebilecek teknolojik çözümler, bu çözümleri uygulamaya geçiren ülkelerin¹⁶⁴³ deneyimleri ışığında değerlendirilmektedir.

Yazarkasalara hayalet yazılım indirilmesi (*phantomware*), çevrimiçi yazarkasaya bağlanan uzaktan kumandalarla (*zappers*) ticari işlem kayıtlarının değiştirilmesi, yazarkasaların eğitim modunda kullanılması veya ticari işlemlerin gerçekleşmesinin ardından iptal edilmesi gibi yollarla elektronik ortamda satışların gizlenmesi mümkün olup günümüzde satış gizleme eylemi, başlı başına internet

¹⁶⁴² OECD, **Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud**, OECD, 2017.

¹⁶⁴³ Deneyimlerini paylaşarak bilgi veren 21 ülke; Arjantin, Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Finlandiya, Fransa, Almanya, Gana, Yunanistan, Macaristan, İtalya, Kenya, Meksika, Hollanda, Çin, Ruanda, Singapur, Slovak Cumhuriyeti, İsveç ve Birleşik Krallık'tır.

üzerinden bunu sağlayanların verdiği bir hizmet halini almıştır. Bu soruna karşı kullanılabilecek en etkin mücadele aracını ise verileri işlem gerçekleşir gerçekleşmez kaydeden, hayalet yazılım veya uzaktan kumandalarla verilerin manipüle edilmesine izin vermeyen, veriler üzerinde oynama meydana geldiğinde denetlemede izinin sürülmesine imkan veren, ilaveten topladığı verileri otomatik olarak (gün sonunda veya ay sonunda) vergi idaresine gönderebilen veri kayıt teknolojilerinin kullanılması oluşturmaktadır. Bu yöntemin uygulanmasıyla Belçika’da sadece kayıt altına alınan restoran satışlarında %8’lik artış yaşanmış; Macaristan’da bir yıllık uygulamanın sonunda ilgili sektörlerde KDV gelirleri %15 artmış; Ruanda’da ise elektronik yazarkasa uygulamasına geçilmesinin ardından 2015 yılında satışlar üzerinden toplanan KDV’nin %20 arttığı gözlemlenmiştir. Raporda veri kayıt teknolojisi çözümlerinin göz önünde bulundurulması gereken temel özellikleri arasında yazarkasaların regüle edilmesi ve tasdiklenmesi, kaydedilecek verilerin içeriğinin belirlenmesi, dijital imza gibi yollarla veri güvenliğinin sağlanması, veri depolama, verilere vergi idaresinin çevrimiçi erişebilirliği ve vergi idaresine veri iletimi hususları sayılmaktadır.

Ülkeleri ciddi rakamlarda kamu gelirinden mahrum bırakan sahte faturaya ilişkin getirilen teknoloji çözümü ise verilerin bütünlüğünü, faturanın gerçekliğini, oluşturanın kimliğini ve faturanın oluşturulduktan sonra değiştirilmediğini güvence altına alabilecek nitelikte dijital imzanın kullanıldığı bir elektronik fatura (e-fatura) sistemine entegrasyondur. Elektronik faturaların periyodik ya da gerçek zamanlı olarak vergi idaresine iletimi sağlandığında, idarenin alıcı ve satıcının verilerini otomatik olarak eşleştirerek indirilebilir giderlerin gerçeğe aykırı şekilde bildirilip bildirilmediğini çok daha kolay şekilde tespit etme ve denetim yapma imkanı olmaktadır. Nitekim rapora göre zorunlu e-fatura sistemi sadece Meksika’da 4.2 milyon küçük ölçekli işletmenin kayıtlı ekonomiye geçmesini sağlamıştır. Elektronik fatura çözümü bakımından göz önünde bulundurulması gereken temel özellikler; e-faturalarda sağlayıcı, içerik ve format gibi özelliklerin standardize edilmesi, dijital imza, e-faturanın satış kayıt cihazına bağlantısı ve vergi dairesine e-fatura bilgilerinin aktarımı şeklinde sayılmaktadır.

Veri kayıt teknolojisinin ve elektronik fatura teknolojisinin birlikte kullanımı, nakit ekonomisinin yarattığı riskleri de azaltmaktadır. İdareler ayrıca nakit kullanmaksızın yapılan ödeme yöntemlerini teşvik etmeye çalışmaktadırlar. Paylaşım

ekonomisi ise nakit ekonomisine kıyasla çok daha yeni bir alandır ve bu alanda henüz ortak çözümler mevcut değildir. *Airbnb* gibi platformlar üzerinden konut kiralanmasından *Uber* gibi platformlar üzerinden sürücülük hizmeti verilmesine ve *eBay* üzerinden profesyonel satış yapılmasına kadar pek çok alanda beliren paylaşım ekonomisinden elde edilen gelirin PWC tarafından 2025 yılında 335 milyar dolara ulaşacağı öngörülmektedir. Çevrimiçi platformların müşterilerin bulunduğu ülkelerden başka ülkeye konuşlandırılması ise sorunun çözümünde uluslararası işbirliğini gerekli kılmaktadır. Teknoloji araçlarının uygulamaya konmasında idarelerin amaçlarını net bir şekilde tanımlamaları, vergi yükümlülükleri nezdinde katılım ve danışma odaklı yaklaşım sergilemeleri, özel sektörle işbirliğini öne çıkarmaları, pilot projelere başvurmaları, yasal düzenlemeler ile caydırıcı etkiden yararlanmaları, icra ve yaptırımları etkin şekilde uygulamaları OECD tarafından tavsiye edilmektedir. Teknolojinin hızlı değişimi neticesinde vergi kaçakçılığında kullanılacak yeni yollar yaratılabileceği göz önünde bulundurularak vergi idarelerinin strateji geliştirebilmek için birbirleriyle deneyimlerini paylaşmaya devam etmesi ise ayrıca önem taşımaktadır. Aşağıdaki tabloda toplu bir bakış sağlanan teknolojik çözüm önerilerine yasal önlemler, etkili icra, vergi yükümlülerinin katılımı ve uluslararası işbirliği başta olmak üzere vergi idarelerince kullanılabilecek diğer gerekli araçların eşlik etmesi gereği OECD tarafından özellikle vurgulanmaktadır.

Tablo 3.1: Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Kullanılabilecek Teknoloji Çözümleri Tablosu (OECD 2017-Technology Tools)

Sorun	Sektör	Çözüm
Gelirin eksik beyanı	B2C (işletmeden tüketiciye) Örn. restoran, bar, taksi, market	Elektronik yazarkasalarda veri kayıt teknolojisi
İndirilebilecek giderlerin fazla beyanı	B2B (işletmeden işletmeye) Örn. inşaat	Elektronik faturalama ve otomatik raporlama
Ticari faaliyetin görünürlüğünün olmaması	Nakit ekonomisi ve paylaşım ekonomisi	Hukuk, politika ve analiz

2017 yılında ayrıca OECD'nin Vergi Suçları ve Diğer Suçlar Görev Gücü (*Task Force on Tax Crimes and Other Crimes-TFTC*) tarafından vergi suçlarına ilişkin yasal, stratejik, idari ve operasyonel açılar ele alınarak kapsamlı bir rehber¹⁶⁴⁴ hazırlanmış ve vergi suçlarıyla mücadelede geçerli on tane küresel ilke belirlenmiştir. Rehberde, ülkeler tarafından vergi incelemelerinin ve ceza soruşturmalarının giderek daha yüksek bir verimlilik ve daha az kaynak ile yapılmasının hedeflenmesiyle birlikte esasen bu alanda yapılacak yatırım niteliğindeki atılımların, kaybedilen kamu gelirlerinin yeniden kazanımına ilişkin %150 ilâ %1500 arasında değişen bir oranla, yatırım için yapılmış harcamaların çok üzerinde getirisinin bulunduğu dile getirilmektedir. Rehberde üzerinde durulan on ilkeyi; vergi suçlarının cezalandırılmasının sağlanması, vergi suçlarını ele alan etkili bir strateji geliştirilmesi, yeterli inceleme ve soruşturma gücüne sahip olunması, varlıklar üzerinde dondurma, el koyma ve müsadere etmeye yönelik etkin yetkilere sahip olunması, tanımlanmış sorumluluklara sahip bir organizasyon yapısı oluşturulması, vergi suçlarına ilişkin soruşturmalar için yeterli kaynak¹⁶⁴⁵ sağlanması, vergi suçlarının kara para aklamanın öncül suçlarından biri olarak belirlenmesi, yurtiçi kurumlar arası işbirliğinin etkin bir çerçeveye oturtulması, uluslararası işbirliği mekanizmalarının¹⁶⁴⁶ mevcudiyetinin temin edilmesi ve son olarak şüphelilerin haklarının korunması şeklinde sıralamak mümkündür. Söz konusu rapor 2021 yılında güncellenmiş olup bu ikinci baskıda¹⁶⁴⁷, bahsettiğimiz on küresel ilkenin yanında yeni zorluklar ele alınarak vergi suçları ve beyaz yakalı suçlar bakımından profesyonellerle mücadelede ve kripto para birimleri gibi sanal varlıklardan kaynaklanan sorunlarla mücadelede başarılı vaka çalışmaları, uygulamalar ile uluslararası işbirliğinin teşviki üzerinde durulmaktadır.

2020 yılında OECD tarafından yukarıda bahsedilen on küresel ilkenin ışığında bir “olgunluk modeli (*maturity model*)”¹⁶⁴⁸ geliştirilmiştir. Olgunluk modeli, ülkelerin vergi uyumunu geliştirme ve vergi suçlarını soruşturma kapasitelerinin öz

¹⁶⁴⁴ OECD, **Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles**, Paris: OECD Publishing, 2017.

¹⁶⁴⁵ Bu kaynaklar arasında finansal kaynaklar, insan kaynakları, eğitim ve altyapı kaynakları, örgütsel kaynaklar, veri ve teknoloji kaynakları yer almaktadır.

¹⁶⁴⁶ Bahsedilen mekanizmalar arasında bilgi değişimi anlaşmaları (Tax Information Exchange Agreement-TIEA), bilgi değişimi ve idari yardım anlaşmaları, iki taraflı vergi anlaşmaları, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi gibi enstrümanlar ile soruşturma ve güç kullanımında işbirliğini öngören Karşılıklı Hukuki Yardım Anlaşması (Mutual Legal Assistance Treaty-MLAT) gibi araçlar sayılmaktadır.

¹⁶⁴⁷ OECD, **Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles**, 2nd Edition, Paris: OECD Publishing, 2021.

¹⁶⁴⁸ OECD, **Tax Crime Investigation Maturity Model**, Paris: OECD, 2020.

değerlendirme yoluyla ölçümünü sağlayan bir araç olarak tanımlanmaktadır. Bu model, ülkeler tarafından uyulması beklenen yeni küresel standartlar getiren bir yöntem değildir; esasen modelin öngördüğü öz değerlendirmenin yapılması tamamen gönüllülük esasına bağlanmıştır. “On küresel ilke” ise bir ülkenin model uyarınca olgunluk seviyesinin belirlenmesinde nesnel kriter olarak kullanılmaktadır. Model, ülkelerin uygulama kapasitelerinin, sürecin sürekli geliştirilmesi ve bu ilkelerin bütüncül şekilde uygulanması yoluyla nasıl geliştirildiğini göstermek amacıyla dört olgunluk seviyesinden oluşan evrimsel bir yol çizmektedir. Bahsedilen dört seviye düşükten yükseğe doğru “*yeni gelişen (emerging)*”, “*ilerleyen (progressing)*”, “*yerleşik (established)*” ve “*arzu edilen (aspirational)*” şeklinde sıralanmaktadır. Olgunluk seviyesi yükseldikçe, vergi suçu soruşturmaları daha etkili olmakta; vergi sisteminin bütünlüğü, sürdürülebilir kalkınma hedefleri ve yasadışı finansal akışlarla mücadele daha çok desteklenmektedir. Model ile ülkelerin kendilerini değerlendirerek bu seviyelerden hangisinin kendisi için geçerli olduğunun tespitinin sağlanmasında ve bir üst düzeye ulaşılmasında rehber vazifesi görmek amaçlanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanı ile mücadelede şeffaflığın ve bilgi değişiminin önemini göz önünde bulunduran OECD Küresel Forumu (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) ve FATF tarafından ayrıca tüzel kişiliklerin ve diğer teşekküllerin gerçek faydalanıcısının (*beneficial owner*) bilinmesi hususunda da çeşitli çalışmalar¹⁶⁴⁹ yürütülmektedir. Nitekim gerçek faydalanıcı ile ilgili hususlar OECD’nin BEPS Projesi’nin 6 Numaralı Eylem Planı (Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanımının Engellenmesi)¹⁶⁵⁰ çerçevesinde de ele alınmaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi kapsamında önemine değindiğimiz gerçek faydalanıcının tespitine ilişkin Türkiye’de de yakın zamanda çıkarılan 529 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile kurumlar vergisi yükümlülerine ve kurumlar vergisi yükümlüsü olmamakla birlikte Tebliğ’de sayılan kişi ve kuruluşlara gerçek

¹⁶⁴⁹ Kavrama ilişkin hazırlanmış en önemli rehberler için bkz. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Inter-American Development Bank (IDB and OECD, 2019), **A Beneficial Ownership Implementation Toolkit**, OECD Publishing, Mart 2019, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/beneficial-ownership-toolkit.pdf> (e.t.: 01.09.2021).; Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, **Building Effective Beneficial Ownership Frameworks, A Joint Global Forum and IDB Toolkit**, OECD Publishing, 2021, https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/effective-beneficial-ownership-frameworks-toolkit_en.pdf (e.t.: 01.12.2021).

¹⁶⁵⁰ OECD, BEPS Actions, “Action 6: Prevention of Tax Treaty Abuse”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> (e.t.: 01.09.2021).

faidalanıcı bilgilerini devamlı surette ve/veya talep üzerine bildirme zorunluluğu getirilmiřtir¹⁶⁵¹. “Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik¹⁶⁵²”te tanımlanan ve üzerinde durulan gerçek faidalanıcı kavramının uygulamada tespiti ve mevcut düzenlemelerin değeriendirilmesi için ayrıca MASAK tarafından “Gerçek Faidalanıcının Tanınması Rehberi”¹⁶⁵³ hazırlanmıştır.

Teknoloji araçlarının vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında kullanımı ve yaygınlaştırılması yönünde küresel eğilime uygun olarak yakın tarihte Türkiye’de de bir dizi atılım yaşanmıştır. GİB sorumluluğunda yürütölen “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)”¹⁶⁵⁴’nın denetim kapasitesinin güçlendirilmesi amacı kapsamında 13 numaralı eylemi, “POS cihazlarının yaza kasalarla uyumlaştırılması”nın sağlanması olup bu eylemin performans göstergesini teknik ve hukuki altyapının tamamlanması oluşturmuştur. Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlara (YN ÖKC) geçilmesinin ardından 3100 sayılı Kanun¹⁶⁵⁵’a göre eski nesil ÖKC kullanması gereken vergi yükömlöleri YN ÖKC kullanma mecburiyetine tabi tutulmuşlardır. Söz konusu yeni nesil cihazlar internet üzerinden GİB’e güvenli şekilde veri aktarma ve GİB bilgi sistemleri ile iletişim kurma kapasitesine sahip bilgisayar tabanlı cihazlar olup EFT-POS özellikli olanlar ve basit/bilgisayar bağlantılı olanlar olmak üzere iki türdedir¹⁶⁵⁶. Maliye Bakanlığı tarafından 2012 yılından itibaren (ilki 69 Seri No’lu ÖKC Genel Tebliğ¹⁶⁵⁷ olmak üzere) çok sayıda genel tebliğ çıkarılmış¹⁶⁵⁸ ve günümüzde yeni nesil cihazlara kademeli geçiş tamamlanmıştır. E-fatura uygulaması da aynı şekilde iş yaşamında yerini almış bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı

¹⁶⁵¹ 529 Sıra No’lu Tebliğ ile getirilen bildirim yükömlölüğü, çalışmamızın birinci bölümünde yer alan “2.5.2. Bilgi Toplama” başlığı altında ele alınmaktadır. Gerçek faidalanıcı kavramının çifte vergilendirme açısından teşkil ettiğı öneme ilişkin olarak ise çalışmamızın bu bölümünde yer alan “2.2.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlığı altında yapılan açıklamalara göz atılabilir.

¹⁶⁵² (R.G.: 09.01.2008-26751).

¹⁶⁵³ Söz konusu rehber için bkz. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/12/2021/02/GERCEK-FAYDALANICI-REHBERI.pdf> (e.t.:01.09.2021).

¹⁶⁵⁴ GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)”, Ankara, 2011, s. 9. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶⁵⁵ “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyetine Dair Kanun” (R.G.: 15.12.1984-18606).

¹⁶⁵⁶ GİB, “Yazakasalar Akıllanıyor!”, Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi, https://ynokc.gib.gov.tr/UploadedFiles/Files/Yeni_Nesil_OKC_Cihaz_Rehberi.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶⁵⁷ 69 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ (R.G.: 11.04.2012-28261).

¹⁶⁵⁸ Konuyla ilgili güncel düzenlemeler için 483 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ (R.G.: 30.09.2017-30196)’nin 489, 498 ve 502 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğleri ile değışen haline bakılmalıdır.

“...faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar”ı ilk olarak VUK tarafından tanınan yetkiye istinaden çıkarmış olduğu 397 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği¹⁶⁵⁹ ile düzenlemiş bulunmaktadır. 486 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği¹⁶⁶⁰ ile ise kayıtların elektronik ortamda tutulması, defterlerin elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, beyanname, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda düzenlenebilmesi ve sunulabilmesi için geliştirilmiş “Defter-Beyan Sistemi” düzenlenmektedir. Söz konusu tebliğlerde tarafların hak ve sorumluluklarına ilişkin pek çok düzenlemenin yer aldığı görülmektedir. Hukuki güvenlik ve vergilerin kanuniliği ilkeleri bakımından verilerin güvenliğine ve tarafların sorumluluklarına ilişkin hususların VUK’ta acilen düzenleme altına alınması gerekmektedir.

GİB’in 2019-2021 yıllarına ilişkin raporuna¹⁶⁶¹ bakıldığında, planda yer alan eylemlerin beş ana bileşenden oluştuğu belirtilmektedir. Bu bileşenler; gönüllü uyum seviyesinin yükseltilmesi, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, mevzuatın gözden geçirilerek gerekli düzenlemelerin yapılması, kurumlar arası veri paylaşımının geliştirilmesi ve toplumun her kesiminde farkındalığın artırılması hedeflerine yöneliktir. Özellikle kayıt dışılığın yoğun seviyede olduğu sektörlerde ödeme ile mali belge uyumunun sağlanmasına yönelik e-fatura, e-arşiv, e-irsaliye, YN ÖKC gibi elektronik uygulamaların yaygınlaştırılması ise 9 numaralı eylemi oluşturmaktadır. ÖKC’ler ile ilgili düzenlemeler ile arzulanan hedeflere erişilebilmesi kuşkusuz günümüzde oldukça yaygın olan ödeme kaydedici cihazlara müdahalenin engellenmesine bağlıdır. Bu nedenle 7318 sayılı Kanun (R.G.: 30.04.2021-31470)’un 4. maddesi ile VUK m. 359/ç bendi¹⁶⁶² eklenerek cihaz mührünü kaldırma, donanım

¹⁶⁵⁹ (R.G.: 05.03.2010-27512). Bu tebliğ daha sonra 416, 421, 424, 433 ve 447 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile değiştirilmiştir.

¹⁶⁶⁰ (R.G.: 17.12.2017-30273). Bu tebliğ daha sonra 499 Sıra No’lu (R.G.: 29.05.2018-30435) ve son olarak yakın tarihte 532 Sıra No’lu (19.10.2021-31633) VUK Genel Tebliği ile değiştirilmiştir.

¹⁶⁶¹ GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)”, Ankara, 2019, s. 2, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁶⁶² “ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet

veya yazılım değiştirme, sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale etme, belge veya bilgilerin kayıt altına alınmasını engelleme, kayıt altına alınanları değiştirme veya silme, elektronik ortamda HMB'ye ya da diğer kamu kurum ve kuruluşlarına iletilmesi gereken verilerin iletilmesini nleme veya bu verilerin gerçeğe aykırı şekilde iletilmesine sebebiyet verme fiillerini işleyenlerin “ yıldan beş yıla kadar hapis cezası” ile cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

Türkiye’de dijital dönüşümle birlikte hayata geçirilen eylemlerin OECD tavsiyeleriyle büyük ölçüde uyumlu olduğu belirtilmelidir. Ancak çoğu yeni eylemde gözlemleneceği üzere uygulamada karşılaşılan sıkıntılar da yok değildir. Vergi uyumunun yükseltilebilmesi için karşılaşılan sorunlara çözüm üretilirken yükümlü odaklı bir yaklaşım esastır. Ayrıca *kanaatimizce* küreselleşmenin ve teknolojinin olumsuzluklarıyla mücadelenin bir bitiş çizgisi bulunmamakta; bu mücadele her yeni gün yeniden başlamaktadır. Ülkelerin geride kalmamaları için hızlı hareket etmeleri gerekmekte; hızlı aksiyona geçebilmek için ise ülkeler arası işbirliği ve koordinasyon kavramları çok büyük önem taşımaktadır.

2.2.6. Vergi Uyum ve Denetimi Hususunda İşbirliği alışmaları

Vergi uyumu ve vergi denetimine ilişkin OECD’nin uluslararası işbirliğini geliştirmeye yönelik yrttğu çalışmalar kuşkusuz vergi alanına ilişkin yürütülen bütün çalışmalar bağlamında belki de en önemli başlığı teşkil etmektedir. Zira bu alanda yürütülen tüm çalışmalar, yukarıdaki başlıklarda incelediğimiz vergiye ilişkin sorunlarla mücadelelerin başarıya ulaşmasında altın bir anahtar konumundadır. Giderek artan hızda ağırlığını hissettiren ekonomide liberalleşme, dijitalleşme ve küreselleşme olguları da göz önünde bulundurulduğunda; ifte vergilendirmenin önlenmesinden vergi suçlarıyla mücadeleye, dijital ticaretin vergilendirilmesinden haksız vergi rekabetine kadar hemen hemen bütün alanlar bakımından uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi hususu, vergi idarelerine fayda sağlamanın da ötesinde adeta bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergiye dair alanlarda uluslararası işbirliği, küresel ekonominin sağladığı faydalar yanında açık dünya pazarının geleceğinin teminat altına alınabilmesi için ülkelere bir takım sorumlulukların da yüklenmesi gerektiği fikrine dayanmakta; söz

konusu işbirliğinin temelinde de “bilgi değişimi” kurumu yatmaktadır¹⁶⁶³.

Bilgi değişimi kurumu günümüzde genişleyen kapsamı ile çalışma konumuz bağlamında özellikle önem taşıyan “yurtdışında vergi incelemeleri”ni, “eşzamanlı vergi incelemeleri”ni ve “ortak vergi incelemeleri”ni bünyesinde barındırmaktadır. Söz konusu kurumlar, hukuki temelleri ve OECD’nin bu alanda yürüttüğü çalışmalar aşağıdaki başlıklarda incelenmektedir.

2.2.6.1. Bilgi Değişimi

Bir ülkedeki vergi idaresinin, vergi yükümlülükleri hakkında bilgi toplama kapasitesi ne kadar yüksekse vergi denetiminde etkinlik seviyesi de o derece yüksek olmaktadır. Ancak gerek küreselleşme gerekse bilişim alanında yaşanan gelişmeler, vergi yükümlülükleri için ülke sınırlarını dünya sınırlarına genişletmiş; kendi egemenlik alanlarında geleneksel yöntemlerle bilgi toplamaya çalışan vergi idarelerini ise sınır ötesi işlemler bakımından bilgi toplayabilmek için başka ülkelerin vergi idareleriyle işbirliğinde bulunma zorunluluğuna itmiştir.

Bilgi değişimi bakımından işbirliği hukuksal olarak üç şekilde mümkündür. Öncelikle ülkeler iç hukuklarında yürürlüğe koyacakları düzenlemeler ile işbirliği için hukuksal dayanak yaratabilirler. Ancak karşılıklılık esasına bu derece bağımlı bir hususta ülkelerin tek taraflı olarak böyle bir yola başvurmalarına uygulamada pek rastlanmamaktadır. En sık rastlanan yol ülkelerin iki taraflı akdettikleri vergi anlaşmalarıdır. Çok taraflı anlaşmalarla hukuki dayanak yaratılması da mümkün olmakla birlikte ülkelerin vergi sistemlerindeki ve beklentilerindeki farklılıklar nedeniyle bu yola da ikili anlaşmalarda olduğu kadar başvurulmamaktadır.

İki ya da çok taraflı vergi anlaşmaları temelde OECD’nin ve BM’nin model konvansiyonlarına dayanmaktadır. Daha önce de üzerinde durduğumuz bu modellerin temel amacı çifte vergilendirmenin önlenmesi olmakla birlikte; her iki model konvansiyonda da bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler (madde 26) ve yorumlar yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler hem ülkelerin iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hem de bilgi değişimi anlaşmaları içerisinde bulunan bilgi değişimi kurumu açısından yol göstericidir.

¹⁶⁶³ Cihat Öner, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, s. 19.

Söz konusu modeller aynı zamanda çok taraflı anlaşmaların hazırlanmasına da zemin hazırlamıştır. Bu hususta OECD ve Avrupa Konseyi tarafından hazırlanmış “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*)” özellikle önem arz etmektedir. AB ve OECD üyesi ülkeler arasında imzalanan bu Sözleşme’ye 26.08.2021 itibarıyla 144 ülke katılmıştır ve Sözleşme Türkiye dahil 129 ülkede yürürlüğe girmiş olup 4 ülkede daha 2021 yılı sonuna kadar yürürlüğe girmiş olacaktır¹⁶⁶⁴. Vergi gelirleri aşınan ülkelerin yaşadığı sıkıntıları gidermek amacıyla hazırlanan diğer çok taraflı sözleşme ise Amerika tarafından hazırlanarak diğer ülkelere kabul ettirilen, Türkiye’nin de taraf olduğu FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*)¹⁶⁶⁵’dır.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin 6. maddesinde düzenlenmiş olan otomatik bilgi değişiminin kolaylaştırılması amacıyla Sözleşme baz alınarak ayrıca “Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmaları (*Multilateral Competent Authority Agreements-MCAA*)” hazırlanmaktadır¹⁶⁶⁶. Türkiye de “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması”na¹⁶⁶⁷ ve “Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması”na¹⁶⁶⁸ taraf olup bu anlaşmalar kapsamında otomatik bilgi değişimleri gerçekleştirmektedir.

¹⁶⁶⁴ “Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, Türkiye adına 03.11.2011 tarihinde imzalanmış; sözleşmenin onaylanması, 7018 sayılı Kanun (R.G.: 20.05.2017-30071) ile uygun bulunmuştur. Sözleşmenin çekince ve beyanlarla onaylanması 30.10.2017 tarihinde Bakanlar Kurulu’nca kararlaştırılmıştır (R.G.: 26.11.2017- 30252). Türkiye, Sözleşmeye çekince koyduğu için Sözleşme kapsamında yer alan otomatik bilgi değişimi düzenlemelerini sadece üç vergi türü ile sınırlı olarak (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi) kabul etmiş bulunmaktadır. Sözleşme Türkiye’de 01.07.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sürekli güncellenen veriler için bkz. OECD, “Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status – 26 August 2021”, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (e.t. 01.09.2021).; OECD, “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>, Son güncelleme: Ağustos 2021 (e.t. 01.09.2021).

¹⁶⁶⁵ “Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması” Türkiye ile ABD arasında 29.07.2015 tarihinde imzalanmış; anlaşmanın onaylanması, 6677 sayılı Kanun (R.G.: 16.03.2016-29655) ile uygun bulunmuştur. Anlaşma ve ekinde yer alan mutabakat zaptının onaylanması 19.09.2016 tarihinde Bakanlar Kurulu’nca kararlaştırılmıştır (R.G.: 05.10.2016-29848).

¹⁶⁶⁶ Yetkili makam anlaşmaları ve bu çerçevede yapılan otomatik bilgi değişimlerinden çalışmamızın bu bölümünde yer alan “2.2.6.1.2. Otomatik Bilgi Değişimi” başlığı altında bahsedilmektedir.

¹⁶⁶⁷ 4025 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (R.G.: 01.06.2021) ile 21.04.2017 tarihinde Paris’te imzalanmış Anlaşma’nın yürürlük tarihinin “1/1/2019 tarihinden başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere 3/2/2020 olarak tespit edilmesine” karar verilmiştir.

¹⁶⁶⁸ 4026 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (R.G.: 01.06.2021) ile 30.12.2019 tarihinde Ankara’da imzalanan Anlaşma’nın yürürlük tarihinin “1/1/2019 tarihinden başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere 18/12/2020 olarak tespit edilmesine” karar verilmiştir.

Söz konusu model ve sözleşmelerin yanı sıra OECD ayrıca münhasıran vergi konularında bilgi değişimine ilişkin ikili anlaşma modeli hazırlamıştır. “Vergi Konularında Bilgi Değişimine İlişkin Anlaşma Modeli (*Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters- Model TIEA*)” olarak adlandırılan bu Anlaşma, özellikle zararlı vergi uygulamalarının tespiti ve bu uygulamalarla mücadele amacına yönelik olarak hazırlanmış; vergisel konularda bilgi değişimi yoluyla uluslararası işbirliğini teşvik etmek hedeflenmiştir. 2002 yılının Nisan ayında yayınlanan bu belgenin bağlayıcı olmamakla birlikte ikili anlaşmalar için iki model içerdiği; günümüzde 500’ün üzerinde ikili anlaşmanın da bu Anlaşma’ya dayandığı OECD tarafından belirtilmektedir¹⁶⁶⁹. Bilgi değişimi türlerinden sadece talep üzerine bilgi değişimi ile yurtdışında bilgi değişimini düzenleyen bu Anlaşma için otomatik ve kendiliğinden bilgi değişimlerine de izin veren bir Model Protokol (*Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA*)¹⁶⁷⁰ geliştirilmiş ve bu Protokol OECD Mali İşler Komitesi (CFA) tarafından 2015 yılının Haziran ayında onaylanmıştır. Böylelikle dileyen ülkelerin imzalamak istedikleri anlaşmalardaki bilgi değişimi kapsamını, otomatik bilgi değişimi ile kendiliğinden bilgi değişimi türlerini içerecek şekilde genişletmeleri mümkün kılınmıştır.

Tüm bu belgelerde mevcut düzenlemeler bağlamında bilgi değişimi müessesesi ele alındığında farklı türde bilgi değişimi türleri olduğu göze çarpmaktadır. Geleneksel bilgi değişimi yöntemleri olarak adlandırılan grupta; “*talep üzerine bilgi değişimi*”, “*otomatik bilgi değişimi*” ve “*kendiliğinden bilgi değişimi*” yöntemleri yer almakta iken vergi yükümlülerinin uluslararası alanda denetlenmesine yönelik yeni bilgi değişimi yöntemleri arasında “*sektörel bilgi değişimleri*”, “*yurtdışında vergi incelemeleri*”, “*eşzamanlı vergi incelemeleri*” ve “*ortak vergi*

¹⁶⁶⁹ Anlaşma için bkz. OECD, “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (e.t. 01.09.2021).

Bu Anlaşma’ya dayanarak imzalanmış ikili anlaşmaların listesi için bkz. OECD, “Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (e.t. 01.09.2021).; OECD, “Recent Tax Information Exchange Agreements”, <https://www.oecd.org/ctp/harmful/43775845.pdf> (e.t. 01.09.2021).

Çalışmamızda daha önce de belirtildiği üzere Türkiye söz konusu Anlaşma’yı baz alarak Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile ikili anlaşmalar akdetmiştir.

¹⁶⁷⁰ Anlaşmanın Model Protokolü’nün metni için bkz. OECD, “Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf> (e.t. 01.09.2021).

incelemeleri” yer almaktadır¹⁶⁷¹.

Belirttiğimiz üzere bilgi değişimine ilişkin genel düzenleme hem OECD hem de BM Model Konvansiyonu’nun 26. maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler esas itibarıyla paralellik arz etmektedir¹⁶⁷². Düzenlemenin ilk fıkrasına göre Akit Devletler, Anlaşma hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili olan veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermeyen aldıkları her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili, mevzuat hükümlerinin uygulanmasına veya idareye ilişkin olduğu öngörülen bilgileri, Konvansiyon’un 1. maddesi (kapsanan kişiler) ve 2. maddesi (kapsanan vergiler) ile sınırlı olmaksızın değişime tabi tutacaklardır. İkinci fıkra ise gizlilik hususu düzenlenmektedir. Akit Devletler, bir önceki fıkra uyarınca aldıkları bilgileri kendi iç mevzuatları uyarınca elde ettikleri bilgiler gibi gizli tutacaklar; bu bilgiler sadece fıkra da sayılan görevli kişi veya makamlara verilebilecek ve bu bilgiler sadece düzenlemedeki amaçlar doğrultusunda kullanılacaktır. Bilginin başka amaçlarla kullanılabilmesi için her iki devletin yasaları uyarınca bilginin başka amaçlarla kullanılabilmesi ve bilgiyi sağlayan devletin bu tarz kullanıma izin vermesi gerekmektedir.

3. fıkra da ilk iki fıkranın sınırları yer almaktadır. Böylelikle ilk iki fıkranın bir devleti kendisinin ya da diğer devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı önlemler alma (a); mevzuat veya normal idari işlemler çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma (b); ticari, sınai, mesleki sır kapsamındaki bilgileri veya ticari işlemi alenileştiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme (c) yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamayacağı belirtilmektedir. 4. fıkra ise bilgi paylaşımına güvence getiren bir takım düzenlemeler içermektedir. Fıkra

¹⁶⁷¹ OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information (General Module)**, 2006, s. 7, 8.; Cihat Öner, s. 69, 70.

¹⁶⁷² BM düzenlemesinin 1. fıkrasında OECD düzenlemesinde mevcut olmayan “*In particular, information shall be exchanged that would be helpful to a Contracting State in preventing avoidance or evasion of such taxes.*” ifadesi bulunmakta; böylelikle bilgi değişiminin anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgilerin yanı sıra vergi ziyayı ve kaçakçılığının önlenmesi için gereken bilgilerin değişimini de kapsamına aldığı açıkça vurgulanmaktadır. OECD metninde açıkça bulunmayan bu ifadeye yorum yoluyla ulaşılmaktadır. Ayrıca BM düzenlemesinde OECD düzenlemesinde mevcut olmayan “*The competent authorities shall, through consultation, develop appropriate methods and techniques concerning the matters in respect of which exchanges of information under paragraph 1 shall be made.*” şeklinde 6. fıkra bulunmakta; böylece yetkili makamların birbirine danışarak yeni teknik ve yöntemler geliştirebilecekleri hususu açıkça ifade edilmektedir. Bu ifadelerin haricinde iki düzenleme birbirinin aynısıdır.

Söz konusu farklılıklar nedeniyle BM modelinin kapsamının daha geniş olduğu ancak BM modelinde aslında OECD yaklaşımından uzaklaşmadığı, sadece OECD modelinden çıkan anlamın pekiştirildiği (Cihat Öner, s. 107) dile getirilmektedir.

uyarınca kendisinden bilgi talep edilen devlet, kendi amaçları doğrultusunda bu bilgilere ihtiyaç duymasa dahi talep edilen bilgiyi toplamaya gayret edecektir; 3. fıkrada yer alan sınırlamalar, bir devlete bilgi talep eden devlete bilgi sağlamayı sadece ulusal çıkarı bulunmadığı gerekçesiyle reddetme hakkı vermemektedir. Keza 5. fıkrada belirtildiği üzere bu sınırlamalar devletlere, yalnızca bilginin bankada, finansal kurumda, temsilcide, acentede veya yediemin gibi hareket eden bir kişide bulunması veya bir kişinin sermaye payı ile ilgili olması nedeniyle bilgi sağlamayı reddetme hakkı vermemektedir.

Bilgi değişimine ilişkin bu düzenlemelerin madde metni bilgi değişimine dair genel bilgi vermekte ve bilgi değişimini şekil veya içerik bakımından sınırlandırmamaktadır. OECD Model Konvansiyonu'nun 26. maddeye ilişkin yorumlarında¹⁶⁷³; düzenlemenin 1. fıkrasının bilginin üç farklı şekilde değişimine imkan tanıdığı belirtilmektedir. Bu türler talep üzerine bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi ve kendiliğinden bilgi değişimidir. Yorumlarda ayrıca bu üç bilgi değişimi şeklinin birleştirilebileceği ve bilgi değişiminin bu üç yöntem ile kısıtlanmadığı dile getirilmekte; Akit Devletlerin eşzamanlı vergi incelemeleri, yurtdışında vergi incelemeleri ve sektörel bilgi değişimi gibi diğer teknikleri kullanabileceği vurgulanmaktadır. Bahsi geçen yöntemler aşağıda kısaca açıklanacak olup eşzamanlı vergi incelemeleri, yurtdışında vergi incelemeleri ve ortak vergi incelemeleri ise konumuz açısından teşkil ettiği önem nedeniyle ayrı başlıklarda ele alınacaktır.

2.2.6.1.1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi

Talep üzerine bilgi değişimi en genel haliyle bir devletin yetkili makamının sözleşmeye taraf diğer bir devletin yetkili makamından belirli bir bilgiyi istemesi şeklinde tanımlanmakta¹⁶⁷⁴ olup beş aşamadan oluşmaktadır¹⁶⁷⁵. Bu aşamalar; talebin hazırlanması ve gönderilmesi, isteğin alınması ve kontrol edilmesi, talep edilen bilginin toplanması, talebe cevap verilmesi ve son olarak geri bildirim sağlanması şeklindedir.

¹⁶⁷³ OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version** (as it read on 21.11.2017), Paris: OECD Publishing, 2017, s. 494, par. 9, 9.1.

¹⁶⁷⁴ OECD, **General Module**, s. 7.

¹⁶⁷⁵ Talep üzerine bilgi değişimi yöntemine ve aşamalarına dair detaylı bilgi ile talep ve cevap örnekleri için bkz. OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 1 on Exchange of Information on Request (Module 1)**, 2006.

Talep gönderecek ülke, talebi göndermeden önce ihtiyacı olan bilgiyi elde edebilmek için kendi ülkesinde orantısız güçlükler yaratacak olanlar haricinde bütün olanaklarını kullanmış olmalıdır. Bu olanaklara, diğer ülkede diplomatları vesilesiyle elde edebileceği kamuya açık bilgilerin elde edilmesi yahut internet kullanımı ya da veri bankaları aracılığıyla bilgiye erişim de dahildir¹⁶⁷⁶. Acil durumlar haricinde talepler mutlaka yazılı olarak yapılmalı; acil durumlarda sözlü olarak yapılan talepler de sonradan yazılı hale getirilmelidir. OECD, elektronik mesajlar kullanılarak gerçekleştirilecek bilgi değişimi için ayrıca gizli bilgileri şifrelenmiş ekler kullanarak ileten bir prosedür geliştirmiştir¹⁶⁷⁷. Gereksiz gecikmelerden ve vakit kayıplarından kaçınılması için talebin eksiksiz ve kapsamlı hazırlanması büyük önem taşımaktadır. OECD tarafından hazırlanan kontrol listeleri ve ülke profilleri ülkelere bu talebin içeriği hususunda yol göstermektedir¹⁶⁷⁸. Talebin yetkili makamlar aracılığıyla gerçekleştirilmesi de üzerinde ayrıca durulan önemli bir usul şartıdır. Vergi incelemesine yetkililer inceleme kapsamında ihtiyaç duydukları bilgilere ilişkin taleplerini yetkili makamlarına resmi yollardan iletmeli; talebin gerekli şartları sağlayıp sağlamadığı yetkili makamlarca kontrol edilmeli ve şartları sağlayan talepler diğer ülkenin yetkili makamına iletilmelidir. Vergi memurlarının bu doğrultuda hareket etmeyip doğrudan yabancı ülkenin vergi memurlarından bilgi istemesi örneğinde olduğu gibi usule ilişkin şartların yerine getirilmemesi durumu, bilgi değişiminin de geçerliliğini sakatlayabilecektir¹⁶⁷⁹.

Bilgi değişimi talebinin zamanaşımına etkisi hususunda OECD'nin bir düzenlemesi bulunmamakta olup vergi denetmenleri tarafından kendi ülkelerinin iç hukuk kurallarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Örneğin Fransa'da vergi incelemesine konu olan bir vakayla ilgili bilgi değişimi talebinin gönderilmesi zamanaşımını askıya almaktadır¹⁶⁸⁰. Türkiye'de ise böyle bir düzenleme mevcut değildir.

Talep gönderildikten sonra talebi alan yetkili makam, talebin alındığını mümkün olan en kısa sürede teyit etmeli; daha sonra ise talebin geçerli ve eksiksiz olup olmadığının kontrolünü gerçekleştirmelidir. Bu kapsamda örneğin talebin bilgi

¹⁶⁷⁶ OECD, **Module 1**, s. 2, par. 2.

¹⁶⁷⁷ OECD, **Module 1**, s. 2, 3., par. 3.

¹⁶⁷⁸ Ülke profillerine ilişkin el kitabı için bkz. OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 7 on Country Profiles Regarding Information Exchange (Module 7)**, 2006. Kontrol listesi için bkz. OECD, **Module 1**, s. 3, 4., par. 5.

¹⁶⁷⁹ Cihat Öner, s. 73.; OECD, **Module 1**, s. 6, par. 15.

¹⁶⁸⁰ OECD, **Module 1**, s. 5, par. 10.

değişimine ilişkin hükümlerde belirtilen şartları sağlayıp sağlamadığına, yetkili makam tarafından imzalanıp imzalanmadığına, gerekli bilgileri içerip içermediğine, talep edilen bilginin dayandığı hukuki araç ve talep edilen tarafın ilgili kanunları dikkate alınarak sağlanabilecek nitelikte olup olmadığına, vergi yükümlüsünün tespiti ve talebin anlaşılması için gerekli bilgilerin mevcut olup olmadığına, bilgi değişiminin sınırları doğrultusunda talebin reddini gerektirir bir husus bulunup bulunmadığına bakılmaktadır. Talebin geçersiz veya eksik olduğu sonucuna varıldığında talepte bulunan tarafa mümkün olan en kısa sürede bildirimde bulunulması gerekmektedir. Talebin geçerli ve eksiksiz olduğu sonucuna varıldığında ise bilgi, talebi alan yetkili makamın kendisi veya talebin iletildiği soruşturma ve bilgi toplama yetkilerine sahip yetkililer tarafından toplanmaya çalışılacaktır. Talebi alan yetkili makam ayrıca, talebi gönderen yetkili makamın bir temsilcisini gelip talebi netleştirmeye veya vergi yükümlüsü ile görüşmeye yahut vergi incelemesinde hazır bulunmaya davet edebilmektedir¹⁶⁸¹. Bu durumda ilerleyen başlıklarda bahsedeceğimiz yurtdışında vergi incelemelerine ilişkin sürecin işletilmesi gerekecektir.

Üçüncü aşama olan bilginin toplanması aşaması bilgi talep edilen taraf için yüksek öncelikli olup benzer bir durumda aynı karşılığın alınabilmesi için hızlı ve kapsamlı bir cevap verilmesi gerekmektedir. Talep edilen bilgiye ulaşılması mümkün değilse bu durum da mümkün olan en kısa zamanda yetkili makam aracılığıyla bildirilmelidir. Çoğu ülkede, talep edilen bilgi, yerel amaçlar için gereksinim duyulmuş gibi toplanmaktadır. Keza bu aşama, vergi idaresinin elinde halihazırda bulunan bilgilerin temini haricinde vergi yükümlüsüyle görüşme, vergi denetimi yürütme yahut banka gibi üçüncü kişi ya da kuruluşlardan bilgi alma gibi yetkili makam aracılığıyla erişilebilecek bilgilerin toplanmasına dair yolları da kapsamaktadır.

Toplanan bilgilere dayanarak dördüncü aşama kapsamında talebe cevap hazırlanması gerekmektedir. Bazı ülkelerde bu cevaplar vergi dairesi tarafından hazırlanmakta ve yetkili makam tarafından gözden geçirilmektedir. Eğer iç hukukta bu yönde bir düzenleme varsa vergi yükümlüsüne yetkili makam tarafından bildirim yapılması gerekmektedir. Herhangi bir bildirimin gerekmemesi halinde ise talep edilen bilgiler yabancı yetkili makamlara, bilgilerin kullanım sınırları da belirtilerek

¹⁶⁸¹ OECD, **Module 1**, s. 5, 6., par. 11-14.

iletilecektir. Talep için olduğu gibi cevap için de OECD'nin kontrol listesi bulunmaktadır; ancak cevap verecek ülkelerin kontrol listesindeki her maddeyi tamamlamaya çalışarak bilgi değişiminde gecikmeye yol açmaması gerektiği de OECD tarafından belirtilmektedir. Keza bilgi paylaşımı için öngörülen standart süre, talebin alınmasından itibaren 90 gün olup bu süre içinde bilgiyi sağlayamayan tarafın kendisinden bilgi talep eden yetkili makamı bilgilendirerek bu süre içinde bilginin sağlanamamasının nedenlerini açıklaması gerekmektedir¹⁶⁸².

Son aşamayı teşkil eden yetkili makamlar arasında düzenli ve kapsamlı geri bildirimlerin sağlanması özellikle gelecekte gerçekleşecek bilgi değişimlerinde kalite iyileştirmelerinin yapılabilmesi ve vergi memurlarının motivasyonlarının artırılması bakımından önem taşımaktadır. Bu doğrultuda talepte bulunan tarafın kendisine cevap veren tarafa, sonradan bu bilgi vesilesiyle toplanan ek vergi geliri, tespit edilen vergi kaçakçılığı yöntemleri ve paylaşılan bilgilerin kendi vergi idareleri için ne kadar faydalı olduğuna ilişkin genel değerlendirmeler gibi hususları bildirmesi OECD tarafından tavsiye edilmektedir¹⁶⁸³.

2.2.6.1.2. Otomatik Bilgi Değişimi

Otomatik (veya rutin) bilgi değişimi, ikamet ülkesine kaynak ülke tarafından temettü, faiz, telif, maaş, emekli aylığı gibi çeşitli gelir kategorileriyle ilgili vergi yükümlülüğüne ilişkin toplu bilgilerin sistematik ve periyodik olarak iletilmesi şeklinde tanımlanabilir¹⁶⁸⁴.

Talep üzerine bilgi değişiminden farklı olarak, bu yöntemde bir diğer akit devlet ile bilgi paylaşılması için talepte bulunulmuş olmasına gerek bulunmamaktadır.

Otomatik bilgi değişimine konu olan bilgiler genellikle faiz, temettü, telif ve emekli maaşı gibi kaynak ülkesindeki kaynaklardan elde edilen gelir unsurlarına ilişkin bilgilerdir. Bu yöntemde gelir unsurlarını ödeyenin yaptığı ödemelere ilişkin

¹⁶⁸² OECD, **Module 1**, s. 6-8, par. 16-21.

¹⁶⁸³ OECD, **Module 1**, s. 8, par. 23.

¹⁶⁸⁴ OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information (Module 3)**, updated January 2012., s. 3. (Otomatik bilgi değişimine dair OECD 2006 yılında belirtilen kitapçığı yayınlamış; bu kitapçığı 2012 yılında STF'nin son versiyonunu içerecek şekilde güncellemiştir. Söz konusu kitapçıkta otomatik bilgi değişimi kavramı, otomatik bilgi değişiminin faydaları, hukuki temeli, ilgili anlaşmalar ve mutabakat zaptı, uygulama ve geri bildirimlerin önemi hususları ayrı başlıklar altında ele alınmaktadır.)

bilgiler rutin olarak sözleşme taraflarına gönderilmek için hazırlanmaktadır.

Otomatik bilgi değişiminin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için OECD tarafından çeşitli formatlar (*OECD Standard Magnetic Format-“SMF”* ve *SMF’nin yerini alması için sonradan tasarlanan OECD Standard Transmission Format-“STF”*) hazırlanmış olup bilgi değişimlerinde bu formatların kullanılması OECD tarafından tavsiye edilmiştir¹⁶⁸⁵.

Otomatik bilgi değişiminin, düşük maliyet ve vergi idarelerinin talep prosedürlerini takip etmek gibi çabalar sarf etmeksizin hızlı bir şekilde vergi yükümlülerine dair bilgi elde etme olanağına kavuşmalarının sağlanması gibi ciddi avantajları bulunmaktadır¹⁶⁸⁶.

Bu yöntem ile manyetik veya dijital ortamda elde edilecek yabancı kaynaklı bilgiler, alıcı taraftaki vergi idaresinin elinde bulunan verilerle manuel olarak karşılaştırılabileceği gibi alıcı tarafın vergi veri bankasına da girilebilmekte ve yükümlüler tarafından beyan edilen tutarlar ile otomatik karşılaştırmaya tabi tutulabilmekte; böylece risk analizleri gerçekleştirilebilmektedir¹⁶⁸⁷.

Otomatik bilgi değişimine ilişkin vergi idareleri arasında yapılacak anlaşmalarda temel teşkil etmesi için OECD tarafından 2001 yılında bir mutabakat zaptı modeli (*“Model Memorandum of Understanding between Competent Authorities on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes”-MOU*) geliştirilmiş olup üye ülkelere vergi anlaşmalarında otomatik bilgi değişimine yer verirken söz konusu mutabakat zaptı modelini kullanmaları tavsiye edilmektedir¹⁶⁸⁸.

Mutabakat zaptı modelinde otomatik değişime tabi tutulabilecek bilgilerin ilişkili olduğu kalemler 2. maddede; bir devletten diğer devlete ikametgah değişikliği; taşınmaz mallar üzerindeki mülkiyet ve bu mallardan sağlanan gelirler; temettüleri, faizler; telif hakları; sermaye iratları; istihdamla ilgili maaş, ücret ve

¹⁶⁸⁵ OECD, **General Module**, s. 7.

¹⁶⁸⁶ Cihat Öner, s. 79.

¹⁶⁸⁷ Avustralya Vergi İdaresi’nin Vergiye Uyum Programı doğrultusunda bu yöntemle 2003-2004 yılları arasında yaptığı taramalar sayesinde 1171 yabancı kaynaktan elde edilen gelir tespit ettiği ve bu tespitlerin vergi gelirlerini 3 milyon Avustralya Doları’nın üzerinde artırdığı belirtilmektedir. OECD, **Module 3**, s. 3.

¹⁶⁸⁸ OECD, “Recommendation of the Council on the Use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes (Recommendation on the Use of the MOU)”, OECD/LEGAL/0309, OECD 2021, <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/94/94.en.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

benzeri adlarla yapılan diğer ödemeler; yönetici giderleri ve benzeri ödemeler; sanatçı ve sporculardan elde edilen gelirler; emekli maaşları ve benzeri ödemeler; devlet veya yerel idare tarafından ödenen maaş, ücret ve benzeri kalemler; Model Konvansiyon'un 21. maddesinde belirtilen diğer gelirler; Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergiler ile sosyal güvenlik ödemelerine konu diğer kalemler; komisyonlar ve komisyona benzer ödemeler şeklinde¹⁶⁸⁹ on dört bent halinde sayılmaktadır.

Otomatik bilgi değişimi kapsamında ayrıca çalışmamızın önceki kısımlarında da değindiğimiz yetkili makam anlaşmalarından bahsetmekte fayda bulunmaktadır. OECD tarafından son dönemde özellikle ülke bazlı raporların otomatik değişiminin önemi üzerinde sıklıkla durulmaktadır. Bu kapsamda hazırlanan “*Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması*”nın temel amacı, BEPS'in 13. Eylem Planını uygulayan ülkelerin yetkili makamlarının, çok uluslu bir işletmenin raporlama birimi tarafından hazırlanarak mukimi olunan ülkenin vergi idaresine yıllık olarak sunulan ülke bazlı raporları, o çok uluslu işletmenin faaliyet gördüğü tüm ülkelerle otomatik bilgi değişimi kapsamında paylaşması için gerekli olabilecek kural ve prosedürleri belirlemektir. Ülke bazlı raporların ilk otomatik değişiminin Haziran 2018'de gerçekleştiği ve 2021 yılının Ekim ayı itibarıyla, ülke bazlı raporların değişimine dair taahhütte bulunan ülkeler arasında 3000'in üzerinde ikili değişim yapıldığı OECD tarafından belirtilmektedir¹⁶⁹⁰. Bu Anlaşma'ya taraf olan Türkiye'de de Anlaşma'nın yürürlük tarihi 18.12.2020 olarak tespit edilmiştir. Anlaşma kapsamında Ekim 2021 verileriyle Türkiye ülke bazlı raporlarla ilgili 53 ülkeye otomatik olarak bilgi sağlamakta; 63 ülke de bu kapsamda Türkiye ile bilgilerini paylaşmaktadır¹⁶⁹¹.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'nin otomatik bilgi değişimi alanında bir diğer uygulama anlaşması da “*Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması*”dır. Türkiye'nin 21.04.2017 tarihinde imzaladığı ve 31.12.2019 tarihinde onayladığı Anlaşma'nın yürürlük tarihi 03.02.2020 olarak tespit edilmiştir. Eylül 2021 itibarıyla

¹⁶⁸⁹ OECD, “Recommendation on the Use of the MOU”, s. 5, 6.; OECD, **Module 3**, s. 4, 5.

¹⁶⁹⁰ OECD, BEPS Actions, “Action 13: Country-by-Country Reporting”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (e.t.: 01.11.2021).

¹⁶⁹¹ Hangi ülkelerin birbiriyle ülke bazlı raporların otomatik değişimini sağladığına ilişkin bkz. OECD, “Activated Exchange Relationships for Country-by-Country Reporting”, <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm> (e.t.: 01.11.2021).

Anlaşma'ya taraf 114 ülke bulunmaktadır. Anlaşma uyarınca taraf ülkeler mütekabiliyet esasına uygun olarak kendi finansal kuruluşlarından toplayacakları ilgili ülke mukimlerine ilişkin finansal bilgileri, ilgili ülkeler ile otomatik olarak her yıl paylaşacaklardır. Değişime tabi tutulacak bilgiler Anlaşma'nın 2. maddesinde sayılmaktadır. Söz konusu bilgileri; hesap sahibinin ve kurumları kontrol eden kişilerin adı-soyadı, mukim olunan ülke ve bu ülkedeki vergi kimlik numarası, finansal hesabın yıl sonu bakiyesi, yıl içinde hesaba ödenen faiz, temettü, hesapta tutulan finansal varlıkların satışından doğan gelirler gibi ödemelerin brüt tutarı olarak sıralamak mümkündür. Bu çerçevede Türkiye, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin bilgi değişimine 2021 yılında başlamıştır¹⁶⁹².

Otomatik bilgi değişiminin istenen verimi sağlayabilmesi için değişimde kullanılan formatların standardizasyonu büyük önem teşkil etmektedir. Bu doğrultuda OECD ilk olarak 1981'de kağıt esaslı bir form geliştirmiş¹⁶⁹³; ardından 1992'de teknolojik gelişmelerin de etkisiyle "SMF"yi tasarlamış ve ülke tecrübelerinden yararlanarak 1997 yılında SMF'yi revize etmiştir¹⁶⁹⁴. Mutabakat zaptı modelinde de otomatik bilgi değişimi vasıtasıyla alınan bilgilerin işlenmesini ve eşleştirilmesini kolaylaştırdığı için SMF'nin veya OECD Konseyi tarafından tavsiye edilen diğer bir güncel formatın kullanılması ve ayrıca vergi kimlik numaralarının (*Tax Identification Numbers-TIN*) sağlanması tavsiye edilmiştir. Nitekim, OECD daha sonra yeni jenerasyon olarak tanımladığı, "STF" adında genişletilebilir işaretleme dilini (XML) temel alan bir format hazırlamış ve her iki formatın birlikte mevcudiyeti nedeniyle de köprü programları geliştirilmiştir¹⁶⁹⁵.

Otomatik bilgi değişiminin güvenliği; CD ROM'lar aracılığıyla veya elektronik formatta sağlanan bilgilerin şifrelenmesini ve güvenli bir şekilde iletilmesini de gerekli kılmaktadır. Bu güvenliğin sağlanmasında şifreleme yazılımı GNU PG3'ün veya eşdeğer başka bir ticari yazılımın kullanılması OECD tarafından yeterli bulunmakta; ayrıca WinZip gibi diğer şifreleme yöntemlerinin de

¹⁶⁹² GİB, **Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No: 1, 2021, s. 10-16.

¹⁶⁹³ Bkz. OECD, C(81)39/FINAL.

¹⁶⁹⁴ Bkz. OECD, C(97)30/FINAL.

¹⁶⁹⁵ STF'nin son versiyonu olan STF 2.1 ve SMF ile STF arasındaki köprü programı 1.0, 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla kullanıma açık olduğu OECD tarafından belirtilmektedir. OECD, **Module 3**, s. 5, 6.

kullanılabileceği belirtilmektedir¹⁶⁹⁶.

Otomatik bilgi değişimi sisteminin yükümlü haklarıyla ilgili boyutları üzerinde ise henüz detaylı çalışmaların yapılmadığı; bilgilerin saklanması, mahremiyeti, yükümlülerin bilgilerine sunulması gibi konuların detaylıca düzenlenmesi gerektiği literatürde ifade edilmektedir¹⁶⁹⁷. Nitekim OECD de bilgi paylaşımının artması nedeniyle ülkelerin ve vergi yükümlülerinin bilgilerin mahremiyeti hususunda güven ihtiyacının ortaya çıktığını belirtmekte ve bilgi değişimi araçları ile bilgi gizliliğini korumaya yönelik çalışmalar yürütmektedir. OECD tarafından bu hususta hazırlanan rehberde¹⁶⁹⁸; gerek vergi anlaşmalarında, TIEA’larda ve çok taraflı sözleşmelerde gerekse yerel yasal mevzuatta düzenlenen vergi gizliliği hükümleri ele alınmakta, gizliliğin sağlanmasında idari politika ve uygulamalar değerlendirilmekte ve bu doğrultuda tavsiyelerde bulunmaktadır. Söz konusu rehberde ayrıca ülkeler için sekiz adımlı bir kontrol listesine de yer verilmektedir. Türkiye açısından da bu alanda yürütülen çalışmaların takibi önem taşımaktadır. Özellikle tebliğ ve yönetmelik gibi idarenin düzenleyici işlemlerinde bulunan bilgi değişimi kapsamında vergi yükümlülerinin kişisel verilerinin korunmasıyla ilgili düzenlemelerin VUK’ta ayrıca hüküm altına alınmasının, hak ihlallerinin önüne geçilmesi açısından önem arz ettiği düşünülmektedir.

2.2.6.1.3. Kendiliğinden Bilgi Değişimi

Kendiliğinden bilgi değişimi, sözleşmeye taraf diğer bir devletle ilgisi olduğu öngörülen ve daha önce talep edilmemiş bilgilerin, alınan herhangi bir talep olmaksızın ilgisi bulunan tarafa iletilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Kendiliğinden bilgi değişiminin konusunu oluşturan bilgiler esasen otomatik bilgi değişiminin konusunu oluşturan bilgilerdir; ancak bu yöntem sayesinde devletler aralarında otomatik bilgi değişimini düzenleyen bir hukuki metin olmasa da talep prosedürlerini izlemeksizin bilgi değişiminde bulunma imkanına kavuşmuş

¹⁶⁹⁶ OECD, **Module 3**, s. 6.

¹⁶⁹⁷ Bumin Doğrusöz, “Otomatik Bilgi Değişimi”, **Dünya**, 05.12.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/393198> (e.t.: 01.09.2021).; Bumin Doğrusöz, “Otomatik Bilgi Değişimi (2)”, **Dünya**, 07.12.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi-2/393529> (e.t. 01.09.2021).

¹⁶⁹⁸ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, **Keeping it Safe-Joint OECD/Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes**, OECD Publishing, 2012.

olmaktadırlar¹⁶⁹⁹. Yerel vergi memurlarının motivasyonlarına, girişkenliklerine, aktif katılımlarına ve işbirliklerine dayandığı kabul edilen kendiliğinden bilgi değişiminde sağlanan bilgiler, gönderen tarafın kendi ülkesinde yürüttüğü vergi incelemeleri esnasında veya sonrasında tespit ederek seçtikleri verilerden oluştuğu için genellikle etkili oldukları kabul edilmektedir¹⁷⁰⁰. Zira bu yöntemle ilgili devlete bir nevi süzgeçten geçirilmiş, nokta atışı bilgiler gönderilmektedir.

Kendiliğinden bilgi değişimine hangi durumlarda karar verilebileceğine dair OECD tarafından çeşitli örnekler listelenmiştir. Diğer bir ülkede önemli bir vergi kaybı oluşabileceği şüphesini ortaya çıkaran gerekçeler; başka bir ülkede ikamet eden kişiye yapılan ödemelerin bildirilmediği şüphesinin oluşması; vergi yükümlüsünün başka ülkedeki yükümlülüğünü artıracak şekilde bir ülkede indirim veya muafiyete tabi tutulması; farklı ülkelerde vergiye tabi kişiler arasında bir ya da daha fazla ülkede yürütülen ve ülkelerden birinde veya hepsinde birden vergi tasarrufu elde etmeyi amaçlayan iş ilişkilerinin kurulması; vergi tasarrufunun işletme grupları arasındaki yapay kâr transferlerinden kaynaklandığı şüphesini oluşturan gerekçeler; vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya ilişkin belirli planların diğer vergi yükümlülükleri tarafından kullanılma ihtimalinin belirmesi, bu listede sayılan örneklerdir¹⁷⁰¹.

Bir ülkeye kendiliğinden bilgi sağlanırken hangi hususların dahil edileceğine ilişkin rehber vazifesi görmesi amacıyla OECD tarafından bir kontrol listesi oluşturulmuştur. Bu listede olmayan diğer ilgili bilgilerin de eklenebileceği; kısaltma kullanılmaması ve kontrol listesinde yer alan her kaleme ulaşmaya çalışarak bilgi değişiminin geciktirilmemesi gerektiği de ayrıca not düşülmelidir¹⁷⁰².

Bilgiyi sağlayan tarafın yanında bilgiyi alan tarafın da belirli sorumlulukları bulunmaktadır. Öncelikle bilgiyi alan ülkenin yetkili makamları kendilerine iletilen bilgiyi değerlendirerek gerekli gördüğü takdirde ilgili denetim birimine iletmelidir. Bilgiyi alan ülkenin yetkili makamı, inceleme ve soruşturma birimlerinden bilginin yararlılığı konusunda her zaman geri dönüş talep etmeli ve bu geri dönüşü kendisine bilgi sağlayan tarafın yetkili makamına iletmelidir. Söz konusu geri bildirim

¹⁶⁹⁹ Cihat Öner, s. 80.

¹⁷⁰⁰ OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 2 on Spontaneous Exchange of Information (Module 2)**, 2006, s. 3.

¹⁷⁰¹ OECD, **Module 2**, s. 3.

¹⁷⁰² Kontrol listesi (checklist) için bkz. OECD, **Module 2**, s. 4.

bilgilerin vergi dairesi için ne kadar yararlı olduğunun genel bir değerlendirmesini, bu sayede toplanan ek vergi geliri miktarını ve bilgi vasıtasıyla tespit edilen vergi kaçakçılığı yöntemlerini içerebilir. Yetkili makamlar arasında düzenli, kapsamlı ve zamanında yapılacak bu geri bildirimler, gelecekte yapılacak bilgi değişimlerinde kalite iyileştirmelerinin yapılmasına fayda sağlayacak¹⁷⁰³; aynı zamanda inceleme elemanlarını kendiliğinden bilgi sağlamaya devam etmeye güçlü bir şekilde teşvik edecektir¹⁷⁰⁴.

Bir ülkenin başka ülkeye vergisel açıdan faydalı bilgi göndermesi, kendisinin de aynı şekilde faydalı bilgi alma ihtimalini artırmaktadır. Bu bağlamda OECD vergi idarelerini kendiliğinden bilgi değişiminin kullanılmasını teşvik edici stratejiler geliştirmeye davet etmektedir. Bu stratejilere örnek olarak kendiliğinden bilgi değişimine dair istatistiklerin yıllık raporlarda zorunlu olarak yayınlanması ve yerel vergi yetkililerine kapsamlı, düzenli ve hedefe odaklı farkındalık eğitimlerinin verilmesi gösterilmektedir¹⁷⁰⁵.

2.2.6.1.4. Sektörel Bilgi Değişimi

Sektörel çapta bilgi değişimi, belirli vergi yükümlülerini değil de spesifik olarak bütün bir ekonomik sektörü ilgilendiren vergi bilgilerinin değişimi olarak tanımlanabilir.

Sektörel çapta bilgi değişimi yöntemiyle hedeflenen, dünya çapındaki sektörel ve endüstriyel uygulamalar ve çalışma modelleri hakkında kapsamlı bilgilerin temini sayesinde vergi müfettişlerinin endüstriyel faaliyetlerde bulunan vergi yükümlüleri nezdinde daha bilinçli ve etkili vergi incelemeleri yürütmelerinin sağlanmasıdır¹⁷⁰⁶.

Sektörel bilgi değişimi yetkisi, OECD Model Konvansiyonu veya uygulanabilir diğer bilgi değişimi araçlarına dayanan iki taraflı vergi anlaşmalarından kaynaklanmaktadır. Akit devletlerin yetkili makamlarının resmi kanallarla yazışması şeklinde gerçekleşen bilgi değişimi iki taraflı olabileceği gibi, katılan tüm ülkelerin birbirleriyle bilgi paylaşımında bulunabilmesine elverişli mekanizmaları

¹⁷⁰³ OECD, **Module 2**, s. 5.

¹⁷⁰⁴ OECD, **General Module**, s. 7.

¹⁷⁰⁵ OECD, **Module 2**, s. 3.

¹⁷⁰⁶ OECD, **General Module**, s. 8.; OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 4 on Industry-Wide Exchanges of Information (Module 4)**, 2006, s. 2.

barındırması koşuluyla çok taraflı da olabilmektedir¹⁷⁰⁷. Literatürde bu yöntemin esasen talep üzerine bilgi değişiminin özel bir biçimi olduğu ve talep üzerine bilgi değişiminde geçerli olan esasların bu yöntem bakımından da geçerli olduğu¹⁷⁰⁸ dile getirilmektedir.

Yetkili makamların birbirleriyle gerçekleştirecekleri resmi yazışmaların öncüllerinde; bilgi değişiminin konusunu detaylandırmaları, değişkenleri ayarlamaları, görüşme ve bilgi değişimi yapmaya yetkili personeli belirlemeleri, belgelerin zarflı şekilde sınırlı kullanım ve ifşa için damgalanmış şekilde değiştirileceğini teyit etmeleri, toplantı tarihlerini ve yerlerini belirlemeleri gerektiği OECD tarafından belirtilmektedir¹⁷⁰⁹.

Sektörel bilgi değişimine ilişkin hazırlanan kitapçıkta; bankacılık, emtia, sigorta, petrol ve doğalgaz, ilaç, telekomünikasyon, balıkçılık, bilgi teknolojileri, elektronik aksam ve kamusal hizmet sektörlerinin OECD ülkeleri arasında belirtilen yöntemde bilgi değişiminde ele alındığı belirtilmektedir. Ayrıca sektörel bilgi değişimi kapsamının bu sektörlerin yanı sıra sermaye yapıları, finansal anlaşmalar, fikri mülkiyet, birleşme ve devralmalar, özelleştirmeler ile varlıklara ilişkin değerlendirme ve amortisman gibi önemli stratejik konulara doğru genişletilebileceği dile getirilmektedir¹⁷¹⁰.

Tanımda da belirtildiği üzere sektörel bilgi değişiminin kapsamına belirli vergi yükümlülerinin belirli finansal faaliyetlerine ilişkin bilgiler girmemektedir. Sektörel bilgi değişimi sonrasında bu spesifik bilgilere ihtiyaç duyulursa bu bilgiler ilgili bilgi değişimi yönteminin usulüne uygun şekilde talep edilebilmektedir. Bu talepler sektörel bilgi değişimini de tamamlayıcı işlev görmektedir. Ayrıca talepler neticesinde ilgili sektörde birden fazla Akit Devlette faaliyet gösteren vergi yükümlüleri nezdinde eşzamanlı vergi incelemelerinin başlatılması da gündeme gelebilmektedir¹⁷¹¹.

¹⁷⁰⁷ OECD, **Module 4**, s. 2.

¹⁷⁰⁸ Cihat Öner, s. 90.

¹⁷⁰⁹ OECD, **Module 4**, s. 2.

¹⁷¹⁰ OECD, **Module 4**, s. 3.

¹⁷¹¹ OECD, **Module 4**, s. 5.

2.2.6.2. Yurtdışında (Sınır Ötesi) Vergi İncelemeleri

Hukuki dayanaklarını OECD Model Konvansiyonu’nun 26. maddesinin yorumundan, Avrupa Konseyi ve OECD’nin Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin 9. maddesinden ve OECD’nin Vergi Konularında Bilgi Değişimine İlişkin Model Anlaşması’nın 6. maddesinden alan yurtdışında (sınır ötesi) vergi incelemeleri; OECD’nin ilgili modülünde vergi idarelerinin talep edilmesi halinde ve iç hukukun izin verdiği ölçüde, kendi ülkelerinde yürütülen vergi incelemelerine başka ülkenin yetkili memurlarının katılmalarına izin vermelerini sağlayan bir yöntem¹⁷¹² olarak tanımlanmaktadır.

Yabancı vergi görevlilerinin görüşmelere veya vergi incelemelerine katılımı hususu ilk olarak OECD’nin 1994 tarihli çalışmasında¹⁷¹³ “işbirliğinin diğer şekilleri” kapsamında ele alınmış; bu çalışmada bahsedilen yöntem daha sonra OECD Model Konvansiyonu’nun 26. maddesine ilişkin yorumlarda “sınır ötesi vergi incelemesi” adı altında özetlenmiştir.

Bahsedilen belgelerde yöntemle konu eylemler talepte bulunan Akit Devletin yetkili temsilcilerinin diğer Akit Devlette “*ilgili kişilerle görüşmek veya bir kişinin defter ve kayıtlarını incelemek*” ya da diğer Akit Devletin yetkili makamı tarafından gerçekleştirilen “*görüşmelerde veya incelemelerde mevcut bulunmak*” şeklinde belirtilmiştir.

Yabancı vergi memurlarına verilen hakların kapsamının ülkeden ülkeye farklılık gösterebileceği ve bu yardımların karşılıklılık esasına dayandığı hususları ayrıca vurgulanmaktadır. Özellikle bir Akit Devletteki vergi yükümlüsünün başka bir Akit Devlette kayıt tutmasına izin verildiği durumlarda böylesi bir ihtiyacın hasıl olacağı OECD tarafından belirtilmektedir¹⁷¹⁴.

Avrupa Konseyi ve OECD’nin Ortak Sözleşmesi’nin 9. maddesi münhasıran “*yurt dışında vergi incelemeleri*”ne ayrılmıştır. Üç fıkradan oluşan bu düzenlemenin ilk fıkrasında bir devletin yetkili makamının, başvuran devletin yetkili makamının talebi üzerine, başvuran devletin yetkili makam temsilcilerinin kendi ülkesinde

¹⁷¹² OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 6 on Conducting Tax Examinations Abroad (Module 6)**, 2006, s. 4.

¹⁷¹³ OECD, **Tax Information Exchange Between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices**, CFA Report, Paris, 1994, s. 37-38.

¹⁷¹⁴ OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed**, s. 494, 495, par. 9.1.

yürütülen “bir vergi incelemesinin uygun bir bölümünde bulunmalarına” izin verebileceği hükmü bulunmaktadır. İkinci fıkrada ise vergi incelemesinin yürütülmesine ilişkin tüm kararların talepte bulunulan devlet tarafından alınacağı; talebin kabulü halinde talepte bulunulan devletin yetkili makamının “söz konusu incelemenin yerini ve zamanını, incelemeyi yürütmek için görevlendirilen merci veya memuru, talepte bulunulan devlet tarafından incelemenin yürütülmesi için gerekli görülen usul ve koşulları” başvuran devletin yetkili makamına mümkün olan en kısa süre içerisinde bildireceği belirtilmektedir. Üçüncü fıkra ise sözleşmenin taraflarından birinin genel kural olarak yurt dışında vergi incelemelerine ilişkin talepleri kabul etmeyeceğine ilişkin niyetini depoziterlerden birine bildirebileceğini ve böyle bir beyanın herhangi bir zamanda verilebileceğini yahut geri çekilebileceğini düzenlemektedir.

Yurtdışında vergi incelemeleri için birçok ülkenin ulusal mevzuatı henüz hazır değildir. İzin verip vermeme yetkisi tamamen incelemenin yapılacağı tarafta olmakla birlikte herhangi bir ülke, genel kural olarak, takdir hakkını bu tür incelemelere izin vermeme yönünde kullanıyorsa bu durumu OECD ya da Avrupa Konseyi’ne bir deklarasyon ile bildirmelidir¹⁷¹⁵. Yukarıda belirttiğimiz üçüncü fıkra da esasen bu hususa ilişkindir.

Yurtdışında vergi incelemelerine ilişkin bahsettiğimiz hukuki dayanakların sonuncusu olan OECD’nin Bilgi Değişimine İlişkin Model Anlaşması’nın 6. maddesi, esasen konuya ilişkin en kapsamlı düzenlemeyi getirmektedir. Gerek çok taraflı gerekse iki taraflı bilgi değişimi anlaşmalarında esas alınabilecek bu modelin ilgili maddesinde farklı katılım türlerine de yer verilmektedir. İlk fıkrada bir akit devletin, diğer akit devletin yetkili makamlarının temsilcilerinin “ilgili kişilerin yazılı rızası ile kişilerle görüşmek ve kayıtları incelemek üzere” topraklarına girmesine izin verebileceği; bu durumda başvuran tarafın yetkili makamına izin veren tarafın yetkili makamı tarafından ilgili kişilerle yapılacak toplantının yerinin ve zamanının bildirileceği düzenlenmektedir. İkinci fıkrada ise bir akit devletin yetkili makamının talebi üzerine, talepte bulunulan devletin yetkili makamının, talepte bulunanın yetkili makamının temsilcilerinin kendi tarafında yürütülen “vergi incelemesinin uygun bir bölümünde bulunmalarına” izin verebileceği düzenlenmektedir. Görüleceği üzere

¹⁷¹⁵ Hakan Gürsoy, “OECD Model Vergi Anlaşmasının 26’ıncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 377, Ocak 2013, s. 52.

ikinci fıkra, Avrupa Konseyi ve OECD'nin Ortak Sözleşmesi'nde bulunan maddenin ilk fıkrasını çağrıştırmaktadır. Keza üçüncü fıkra da Ortak Sözleşme'nin ikinci fıkrasıyla aynıdır. Ancak Model Anlaşma m. 6'nın ilk fıkrasında izin verilen, vergi incelemesinin uygun bir bölümünde bulunma eyleminden çok daha kapsamlıdır.

Bu noktada yurtdışında vergi incelemesinde izin verilebilecek katılım türlerine değinmek isabetli olacaktır. Yurtdışında vergi incelemesine yabancı vergi memurlarının katılımı aktif veya pasif olarak ikiye ayrılmaktadır. Pasif katılımlarda izin verilen, vergi incelemesinin ilgili kısımlarının gözlemlenmesi ve sadece talepte bulunulan ülkenin denetim elemanları ile doğrudan ilişki kurulabilmesidir. Aktif katılımda ise yabancı vergi memurlarının sorgulamalara katılmak ve ilgili kayıtları bizzat incelemek gibi aktif roller üstlenmelerine izin verilmektedir. Katılımın aktif mi yoksa pasif mi olacağı incelemenin gerçekleşeceği ülkenin takdirindedir. Bu doğrultuda kimi ülkeler yabancı vergi memurlarının sadece pasif katılımlarına izin vermekte¹⁷¹⁶ iken ABD ile Fransa arasında 1994 yılında imzalanan vergi anlaşmasında (m.27, par. 4/c) görüleceği üzere her iki ülkenin vergi memurlarının diğer ülkede vergi ödevlileri ile görüşmesine; defter, kayıt ve belgelerin birer örneğini alabilmesine, bir diğer deyişle aktif katılıma izin verilmesine de rastlanmaktadır. Ancak aktif katılımın gerçekleştirilebilmesi için ayrıca ilgili vergi ödevlilerinin yabancı vergi memurlarıyla görüşmeyi kabul etmesi; ardından karşılıklılık ilkesi uyarınca diplomatik yollarla ön izin alınması gerekmektedir¹⁷¹⁷.

Yurtdışında vergi incelemesi, incelemeye tabi kişiler ve onların yabancı ortakları arasındaki ilişkilerin daha isabetli ve detaylı kavranmasını kolaylaştırmakta; belli kayıtların başka bir ülkede tutulması hususunda vergi ödevlilerine izin verilen durumlarda, ülkelerin kendi ülkelerinde incelemeye muktedir olmadıkları defter ve kayıtları incelemelerine fırsat tanımaktadır. Dolayısıyla bu tarz bir işbirliği, uyum yükünün ve mükerrer vergilendirmenin azaltılmasına yardımcı olmakta; aynı zamanda da maliyetlerin düşürülmesini ve zamandan tasarruf edilmesini sağlamaktadır¹⁷¹⁸.

Uluslararası işbirliği için etkin bir yöntem olan yurtdışında vergi incelemelerinin uygulamaya geçirilebilmesi için idari personelin eğitimi büyük önem

¹⁷¹⁶ OECD, **Module 6**, s. 4, par. 7.

¹⁷¹⁷ Cihat Öner, s. 87.

¹⁷¹⁸ OECD, **Module 6**, s. 5, par. 10, 11.; Salim Karadeniz, "Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 335, Temmuz 2009, s. 23-26.

taşımaktadır. Bu kapsamda vergi denetçilerinin, inceleme yetkililerinin ve yurtdışında vergi incelemesi yürütmekle sorumlu kılınacak vergi idaresi memurlarının OECD'nin hazırladığı modül ışığında eğitilmeleri OECD tarafından tavsiye edilmektedir¹⁷¹⁹.

Yurtdışında vergi incelemelerine ilişkin hazırlanan modülde OECD; başvuran ülke, talep edilen ülke, yabancı vergi idaresi yetkilileri, sorumlu memur, yurtdışında vergi incelemeleri koordinatörü gibi önemli aktörleri tanımlamaktadır¹⁷²⁰. Ayrıca bu modülde OECD, yurtdışında vergi incelemelerini süreç olarak sekiz adıma ayırmaktadır. Bu adımlar; bilgi değişimi usulü uyarınca bilgi talebinde bulunulması; yurtdışında vergi incelemesine katılmak için talep gönderilip gönderilmeyeceğine karar verilmesi, yurtdışında vergi incelemesine katılma talebi gönderilmesi, incelemenin yapılacağı ülke tarafından diğer ülkenin katılma talebinin kabulüne veya reddine karar verilmesi, başvuruda bulunan ülkenin usuller ve vergi incelemesinin zamanı hakkında bilgilendirilmesi, başvuran ülkenin vergi memurunun/memurlarının yurtdışında vergi incelemesine katılması, nihai raporun hazırlanması ve dağıtılması ile yurtdışında vergi incelemeleri yöntemini iyileştirmeyi hedefleyen tedbirlerin gözden geçirilmesi ve uygulanması şeklinde sıralanmaktadır.

Sayıdığımız adımlara, adımların birbirleriyle ilişkilerine ve bütün süreç bağlamında yurtdışında vergi incelemeleri koordinatörünün sorumluluklarına aşağıdaki şekilde¹⁷²¹ yer verilmektedir.

¹⁷¹⁹ OECD, **Module 6**, s.3, par. 2.

¹⁷²⁰ OECD, **Module 6**, s. 7.

¹⁷²¹ Şeklin İngilizce aslı için bkz. OECD, **Module 6**, s. 8.

Kaldırılan bu düzenlemede izin verilen husus “*vergi incelemesinin belirli bir kısmında gözlemci olarak bulunma*” olup bu hükümde yurtdışında vergi incelemeleri bakımından pasif katılım yönteminin benimsenmiş olduğunu belirtmek gerekir. Metinde yer alan “*müsaade edebilir*” kalıbından ise bu yönde bir isteği kabul etmenin zorunlu olmadığı ve kendisine başvuru tarafından yetkili makamına takdir yetkisi tanındığı¹⁷²⁶ anlaşılmaktadır.

2.2.6.3. Eşzamanlı Vergi İncelemeleri

Eşzamanlı vergi incelemelerinin hukuki dayanağını OECD Model Konvansiyonu’nun 26. maddesinin yorumu, Avrupa Konseyi ve OECD’nin Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi’nin 8. maddesi ve OECD’nin “*Eşzamanlı Vergi İncelemeleri İçin Model Anlaşma*”sı¹⁷²⁷ oluşturmaktadır. OECD söz konusu yönetime rehberlik etmesi için ayrıca bir kitapçık¹⁷²⁸ da çıkarmıştır.

Model Konvansiyon’un 26. maddesinin yorumunda OECD’nin 1994 tarihli çalışması ile eşzamanlı incelemeler hakkındaki Model Anlaşma’ya atıf yapılmaktadır. Tüm bu belgeler¹⁷²⁹ ışığında eşzamanlı vergi incelemesi, “*elde edilen bilgilerin değişime tabi tutulması amacıyla iki veya daha fazla taraf devlet arasında, devletlerin ortak veya ilgili çıkarlarının bulunduğu vergi yükümlüsü veya yükümlülerinin vergisel işlemlerinin her bir devletin kendi topraklarında eşzamanlı olarak incelenebilmesi için yapılan bir düzenleme*” şeklinde tanımlanabilir. Aynı tanım Avrupa Konseyi ve OECD’nin Ortak Sözleşmesi’nin 8. maddesinin 2. fıkrasında¹⁷³⁰ da yer almaktadır. İlk fıkrasında ise taraflardan birinin talebi üzerine

vergi incelemesinin belirli bir kısmında gözlemci olarak bulunmalarına müsaade edebilir. Talep kabul edilirse, kendisine müracaat edilen Devletin yetkili makamı, müracaatçı Devletin yetkili makamına, vergi incelemesinin usul ve şartlarını bildirecektir. İncelemeyle ilgili bütün kararlar kendisine müracaat edilen Devletçe alınacaktır.”

¹⁷²⁶ Cihat Öner, s. 89.

¹⁷²⁷ OECD, “1992 OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2666483.pdf>, (e.t. 01.09.2021).

Eşzamanlı vergi incelemeleri sayılanlar haricinde ayrıca İskandinav Konvansiyonu (Nordic Convention on Mutual Assistance in Tax Matters)’nın 12. maddesinde; Karşılıklı Yardımlaşmaya ilişkin AB Konseyi Yönergesi (77/799/EEC)’nin 8b maddesinde; idari işbirliğine ilişkin VAT 1798/2003 sayılı AB Konseyi Tüzüğü’nün 12. maddesinde düzenlenmektedir.

¹⁷²⁸ OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations (Module 5)**, 2006.

¹⁷²⁹ OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed**, s. 494, par. 9.1.; GİB, **Model Anlaşma**, s. 370, par. 9.1.; OECD, “1992 OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations”, s. 2.; OECD, **Tax Information Exchange...**, s. 37.

¹⁷³⁰ Orijinal metinlerde eşzamanlı vergi incelemesi, “*an arrangement between two or more Parties to examine simultaneously, each in its own territory, the tax affairs of a person or persons in which they have a common or related interest, with a view to exchanging any relevant information which they so*

iki veya daha fazla tarafın söz konusu yönteme ilişkin vakaları ve prosed rleri¹⁷³¹ belirlemek amacıyla birbirlerine danışacaklarına ve ilgili taraflardan her birinin belirli bir eşzamanlı vergi incelemesine katılmak isteyip istemediğine karar vereceğine dair  zenleme yer almaktadır. Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere tarafların kendi aralarında yapacakları bir mutabakat anlaşması neticesinde gerçekleşecek eşzamanlı vergi incelemelerine katılıp katılmamak tarafların takdirine bırakılmış olup geleneksel bilgi değişimi yöntemlerinde öngörülen zorunluluk burada bulunmamaktadır¹⁷³².

Eşzamanlı vergi incelemeleri yönteminin özellikle vergi cennetleri kullanarak gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı tertiplerinin belirlenmesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının ve  ifte vergilendirmenin önlenmesinde faydalı olduğu OECD tarafından belirtilmektedir¹⁷³³. Günümüzde büyük çaplı vergi kayıp ve kaçaklarının çoğunlukla çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilen uluslararası faaliyetlerden kaynaklandığı göz önünde bulundurulduğuunda, eşzamanlı incelemelerin bu eylemlerin ortaya çıkarılabilmesine sağlayacağı katkı ortadadır¹⁷³⁴. Nitekim bilgi değişimine ilişkin üst seviyede bir etkinlik sağlayan eşzamanlı vergi incelemeleri; farklı ülkelerin vergi otoriteleri tarafından gerçekleştirilen sorgulamaları koordine ederek örtüşmeleri de  nlemektedir¹⁷³⁵.

Eşzamanlı vergi incelemeleri vergiye uyum masraflarının azaltılmasında da fayda sağlamaktadır. Uluslararası boyutta vergi uyumsuzluklarına ilişkin vergi incelemelerinin masrafları böylelikle tek bir devletin üzerinde kalmamakta; her devlet kendi ülkesindeki masrafları üstlenerek yabancı bir ülkede vergi incelemesi yapmaktan kaynaklanacak masraflardan kurtulmaktadır¹⁷³⁶.

Yukarıda faydaları sayılan yöntemin uygulanmasını güçleştiren faktörler de bulunmakta olup bunlardan en önemlisinin incelemeye konu edilecek vakaların

obtain.” şeklinde tanımlanmaktadır.

¹⁷³¹ Sözleşmenin asıl metninde “for the purposes of determining cases and procedures” olarak geçen ibarenin Türkçe metindeki karşılığı “koşul ve yöntemleri belirlemek amacıyla” şeklinde olup kanaatimizce asıl metinde kastedilen hususu yansıtmamaktadır.

¹⁷³² Gürsoy, s. 52.

¹⁷³³ OECD, **General Module**, s. 8.; OECD, **Tax Information Exchange...**, s. 37.

¹⁷³⁴ Gürsoy, s. 52.

¹⁷³⁵ Salim Karadeniz, “OECD  lkeleri Arasında Eşzamanlı Vergi İncelemeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 330, şubat 2009, s. 31.

¹⁷³⁶ Cihat  ner, s. 84.

belirlenmesi bakımından üye ülkelerin iç hukuklarında yer alan (bilhassa zamanaşımına ilişkin) düzenlemelerde farklılıkların bulunması olduğu dile getirilmektedir¹⁷³⁷.

Bilgi değişimine ilişkin hazırlanan 1994 tarihli çalışmada, OECD üyesi ülkelerin yarısının eşzamanlı vergi incelemelerinin gerçekleştirilmesine yönelik anlaşmalar imzalaması nedeniyle bu alanda yapılacak işbirliğinin kolaylaştırılması için eşzamanlı incelemelere özel bir Model Anlaşma'nın (1992 OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations) hazırlandığı belirtilmektedir¹⁷³⁸. Bu Model Anlaşma'da eşzamanlı vergi incelemelerinin tanımı ve yasal dayanakları, amaçları, vaka seçimine ve incelemeye ilişkin prosedürler, vaka seçimi kriterleri, yetkililer, eşzamanlı vergi incelemesinin planlanması, yürütülmesi, durdurulması ve sonuçlandırılması hususları ele alınmaktadır. Söz konusu hususlara daha sonra OECD'nin hazırladığı kitapçıkta (Module 5) da yer verilmiştir.

Vergi yükümlülüğünün doğru şekilde tespiti ve bilgi değişiminin kolaylaştırılmasının yanı sıra aşağıda sayılanlar OECD tarafından eşzamanlı vergi incelemelerinin amaçları ve gündeme geleceği durumlar bağlamında ele alınmaktadır¹⁷³⁹:

- İşlemlerin biçimleri ile özlerinin karşılığını, kontrol edilen finansal tertibatları, fiyat manipülasyonlarını, maliyet dağılımlarını veya vergi sığınaklarını konu alan belirgin vergiden kaçınma tekniklerinden veya kalıplarından şüphelenilmesi
- Kara para aklama, avanta, rüşvet, yasadışı ödeme vb. durumların söz konusu olduğu vergi kaçakçılığından ve bildirilmeyen gelirden şüphelenilmesi
- Düşük vergi rejimlerinden kaynaklanan vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma şemalarından şüphelenilmesi
- Tüketim vergisi risklerinin tespit edilmesi
- Maliyetlerin paylaşıldığı ve kârların farklı vergilendirme alanlarındaki vergi yükümlülerine dağıtıldığı, daha genel ifadeyle transfer fiyatlandırmasının söz konusu olduğu haller

¹⁷³⁷ OECD, **General Module**, s. 8.; OECD, **Tax Information Exchange...**, s. 37.

¹⁷³⁸ OECD, **Tax Information Exchange...**, s. 37.

¹⁷³⁹ OECD, **Module 5**, s. 6.

- Belli bir sektörün veya sektör grubunun incelenmesini gerektirecek hususların, çok uluslu ticari işlemlerin, karmaşık yapıda işlemlerin ve vergi uyumsuzluğu eğilimlerinin tespit edilmesi
- Küresel ticaretin ve yeni finansal araçların söz konusu olduğu özel alanlarda kar dağıtım yöntemlerinin kullanılması

Eşzamanlı vergi incelemelerinde sorumluluklar eşzamanlı vergi incelemeleri koordinatörü, atanmış temsilciler, eşzamanlı vergi incelemesi denetçileri ve atanması isteğe bağlı olan bilgisayar hizmetleri koordinatörü arasında paylaştırılmıştır¹⁷⁴⁰.

Eşzamanlı vergi incelemeleri yöntemiyle gerçekleştirilecek karşılıklı yardımlaşmanın karşılıklı anlaşma prosedürünün (*mutual agreement procedure-MAP*) yerine geçmediğini ayrıca belirtmek gerekmektedir. İnceleme neticesinde herhangi bir bilgi değişimi, olağan şekilde yetkili makamlar aracılığıyla gerçekleştirilmeye devam edilecektir¹⁷⁴¹. Keza eşzamanlı vergi incelemeleri gerçekleştirilirken diğer işbirliği yöntemlerine başvurulması da mümkündür¹⁷⁴².

Eşzamanlı vergi incelemelerinin sürecini OECD on adımda ele almaktadır. Bu adımlar¹⁷⁴³ sırasıyla; vergi idarelerince bağımsız olarak eşzamanlı vergi incelemesinin yürütülmesine uygun vakaların seçimi, vergi idarelerinin birbirleriyle uygun vakalar üzerinde anlaşması, ön araştırmaların yürütülmesi, eşzamanlı vergi incelemesi hakkında vergi yükümlüleriyle iletişime geçilmesi ve onların bilgilendirilmesi, koordinasyon stratejilerinin tartışılması amacıyla belirlenen temsilcilerin katıldığı ilk planlama toplantısının düzenlenmesi, ilgili vergi yükümlüleri ile yapılacak toplantılar ve görüşmeler, vergi yükümlüleriyle yapılacak görüşmeler sonrasında gerçekleştirilecek ilave araştırmalar, vakanın sonuçlandırılması, nihai raporun hazırlanması ve son aşama olarak önerilen süreç iyileştirmelerinin koordinatör tarafından uygulanması şeklindedir.

¹⁷⁴⁰ Bahsi geçen aktörlerin sorumluluk alanlarına ilişkin detaylı bilgi için bkz. OECD, **Module 5**, s. 7, 8.

¹⁷⁴¹ OECD, **Tax Information Exchange...**, s. 37.

¹⁷⁴² Örneğin eşzamanlı vergi incelemesinde elde edilen başka tür bilgiler kendiliğinden bilgi değişimi yöntemiyle paylaşılabilir yahut eşzamanlı inceleme sürecinde başka bir devletin yetkili memuru yurtdışında vergi incelemeleri yöntemi vasıtasıyla incelemede hazır bulunabilir. OECD, **Module 5**, s. 4, par. 8.; Cihat Öner, s. 84.

¹⁷⁴³ OECD, **Module 5**, s. 9-20.

2.2.6.4. Ortak Vergi İncelemeleri (Joint Audits-JA)

En basit haliyle *ortak vergi incelemeleri* yahut *ortak denetimler*, iki veya daha fazla ülkenin birlikte belirli bir hususun ya da sınır aşırı faaliyetlerde bulunan gerçek kişilerin veya şirketlerin işlemlerinin araştırılması amacıyla oluşturdukları ve her ülkenin yetkili makamının temsilcilerinin bulunduğu takımlar tarafından birlikte gerçekleştirilen vergi incelemeleri olarak tanımlanabilir.

Ortak vergi incelemelerine ilişkin OECD'nin tanımı, kavramın ilk ortaya atıldığı zamandan bu yana değişikliğe uğramış; başlangıçta farklı ülkelerin denetçilerini ve temsilcilerini barındıran tek bir takım tarafından incelemenin gerçekleştirileceği anlamı çıkarılan bir tanımlama yapılmışsa da yaklaşık on yıllık bir sürenin ardından tek bir takım yerine “takımlar” kavramı vurgulanmıştır¹⁷⁴⁴. Revize edilen tanımla ortak vergi incelemeleri, yurtdışında vergi incelemelerini ve eşzamanlı incelemeleri çağrıştırmakta ise de prosedürleri göz önünde bulundurulduğunda yine de bu yöntemlerle karıştırılmaması gereken ayrı bir kavram ve işbirliği yöntemleri arasında en ün üst seviyedeki yöntem olduğu¹⁷⁴⁵ belirtilmelidir.

¹⁷⁴⁴ OECD'nin 2009 yılında oluşturduğu ve 2010 yılında yayınladığı metinlerde (OECD, **Joint Audit Report**, Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul, 15-16 September 2010, s. 7.; OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 9 on Joint Audits: The Forum on Tax Administration Joint Audits Participants Guide (Module 9)**, September 2010, s. 4.) ortak incelemeler:

“A joint audit can be described as two or more countries joining together **to form a single audit team to examine** an issue(s) / transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating countries, and in which the countries have a common or complementary interest; where the taxpayer jointly makes presentations and shares information with the countries, and **the team** includes Competent Authority representatives from each country.” şeklinde tanımlanmakta iken; 2019 yılında yayınlanan raporda (OECD, **Joint Audit 2019-Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration**, OECD Publishing, Paris, 2019, s. 22) aynı kavram:

“A Joint Audit is where: two or more tax administrations joining together **to examine** an issue(s)/transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating jurisdictions, and in which the tax administrations have a common or complementary interest; **proceeding in a pre-agreed and co-ordinated manner guaranteeing a high level of integration in the process and including the presence of officials from the other tax administration where the tax administrations jointly engage with the taxpayer**, enabling the taxpayer to share information with them jointly and **the teams** include Competent Authority representatives from each tax administration for the exchange of information.” şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁷⁴⁵ OECD'nin gelişmiş işbirliği yöntemlerinin derecesini gösterdiği grafikte yöntemler düşük dereceden yüksek dereceye doğru şu şekilde sıralanmaktadır: Bilgi değişimi, yurtdışında vergi incelemeleri, eşzamanlı vergi incelemeleri, pasif katılımlı eşzamanlı vergi incelemeleri, aktif katılımlı eşzamanlı vergi incelemeleri ve en üst halka olarak ortak vergi incelemeleri/denetimleri (OECD, **Joint Audit 2019**, s. 19).

Ortak incelemeler, OECD'nin bilgi paylaşımı kapsamında geliştirdiği en güncel projedir. Türkiye'nin de dahil olduğu 13 ülkeden¹⁷⁴⁶ oluşan bir grup tarafından gerçekleştirilen projenin neticesinde FTA (*Forum on Tax Administration*) tarafından 2009 yılında bir rapor hazırlanmış ve 2010 yılında İstanbul'da gerçekleştirilen OECD FTA'nın 6. toplantısında bu rapor (*Joint Audit Report*) basılmıştır. Hemen ardından uygulamaya ışık tutması amacıyla ortak vergi incelemelerine ilişkin bir el kitapçığı (*Module 9*) da çıkarılmış bulunmaktadır. 2019 yılına gelindiğinde ise on yıla yakın bir uygulamadan sağlanan deneyimler ışığında ortak incelemelere ilişkin güncel rapor (*Joint Audit 2019*) hazırlanmıştır.

Ortak incelemelerin işbirliğini yeni bir seviyeye çıkarma potansiyelinin olduğu dile getirilmekte; bu yöntemle uluslararası vergi uyumunun desteklenmesinin yanı sıra farklı yargı alanlarında birden fazla vergi incelemesinin yürütülmesinden kaynaklanacak idari yükün de azaltılması hedeflenmektedir. Vergi idarelerine sağladığı faydaların yanı sıra bu yöntemin vergi yükümlülerine de fayda sağladığı, zira aynı konulara ilişkin birden fazla vergi incelemesine tabi tutulmanın idari kaynak ve ayrılan zaman açısından vergi yükümlülerinin de aleyhine olduğu belirtilmektedir¹⁷⁴⁷.

Çok sayıda faydasının yanı sıra ortak incelemelerin hayata geçirilmesinin önünde birtakım engeller de bulunmaktadır. Bu engeller; ülkelerin iç hukuk yapılarından kaynaklanan hususlar, gelir idarelerinin idari prosedürlerinin farklılıklarından kaynaklanan hususlar, farklı denetleme standartları, yetkili makamların rollerinin genişlemesi ihtimali ve uygulamada karşılaşılan diğer sorunlar olarak çeşitli gruplarda toplanmaktadır. Uygulamada karşılaşılan sorunlar bağlamında ise incelemenin kapsamına ve planına ilişkin anlaşmanın sağlanabilmesi, incelemenin zamanlaması, incelemenin sonuçlandırılmasına ilişkin süreçlerde farklılıklar, yasal hükümlere ilişkin görüş ve yorum farklılıkları, nitelikli personel azlığı, lojistik hususlar, maliyet paylaşımına ilişkin sorunlar ve dil bariyerleri gibi faktörler belirtilmektedir. Belirtilen engellerin aşılması için OECD'nin ele alınan engel bazında ayrı ayrı yer verdiği tavsiyeler de bulunmaktadır¹⁷⁴⁸.

¹⁷⁴⁶ Türkiye dışında diğer ülkeler; Avustralya, Kanada, Danimarka, Fransa, Japonya, Kore, Meksika, Hollanda, Güney Afrika, İspanya, Birleşik Krallık ve ABD'dir.

¹⁷⁴⁷ OECD, **Module 9**, s. 3.

¹⁷⁴⁸ OECD, **Joint Audit Report**, s. 26-31, 49-51.

Ortak vergi incelemelerinin çok sayıdaki amaçları arasında, benzer çıkar ve işlemler için birden fazla ülke tarafından gerçekleştirilecek incelemelerden kaynaklanan yükün azaltılması; ortak risk analizleri aracılığıyla incelemeler için vaka seçimlerinin artırılması; mümkün olduğunca fazla kanıt toplanabilmesi; uluslararası vergi riskleri hakkında vergi memurlarının farkındalığının artırılması; katılan ülkelerdeki ulusal mevzuat, usuller ve farklı vergi denetim yöntemleri hakkında bilgi sahibi olunması; takım üyelerinin belli alanlardaki uzmanlıklarından yararlanılması; işbirliğine ilişkin başka alanların tespiti ve geliştirilmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi yer almaktadır¹⁷⁴⁹.

Somut olayda diğer bilgi değişimi yöntemleriyle kıyaslandığında bu yöntemin daha faydalı olacağı anlaşıyorsa; ülkelerin bir ya da daha fazla vergi yükümlüsünün mali işleriyle ilgili ortak ya da birbirini tamamlayan çıkarları bulunmaktaysa; bir vergi yükümlüsünün bazı faaliyetleriyle ya da belirli bir işlemle ilintili vergi yükümlülüğünün tam olarak belirlenmesinde yerel çapta yürütülen vergi incelemeleri yetersiz kalacaksa¹⁷⁵⁰ ortak vergi incelemelerinin gündeme gelmesi gerekmektedir.

Belirtmek gerekir ki ortak incelemeler kavramı, yurtdışında vergi incelemeleri ve eşzamanlı vergi incelemeleri kavramları gibi “uluslararası vergi incelemeleri veya denetimleri” üst başlığının görünümlerinden biridir. Uluslararası bilgi değişimine uygulanan kurallar aynı şekilde uluslararası vergi incelemelerine de uygulanmaktadır. Dolayısıyla uluslararası vergi incelemesi yürütülürken esasında gelir idaresi bilgi değişimine ilişkin kuralların sınırlarıyla bağlıdır¹⁷⁵¹.

Ortak incelemeler bağlamında da yasal zemin kapsamında ikili ayrıma gidilebilmektedir. AB üyesi ülkeler bakımından Karşılıklı Yardım Yönergesi (*Mutual Assistance Directive*¹⁷⁵²)’nin 6. maddesinde yer alan ve bilgi talep eden devletin memurlarının bilgi sağlayacak devletin yürüttüğü incelemede hazır bulunabilmelerini sağlayan düzenleme ile AB Konseyi Yönergesi (2011/16/EU) ve bunların yorumuna dayanan yerel mevzuat hükümleri yasal dayanak olarak kabul edilmektedir. AB üyesi olmayan ülkeler bakımından ise aktif katılımlarda OECD Model Konvansiyonu’nun 26. maddesini veya yurtdışında vergi incelemelerinin düzenlendiği Vergi Konularında Bilgi Değişimine ilişkin Model Anlaşma’nın 6.

¹⁷⁴⁹ OECD, **Module 9**, s. 4, 5., par. 12.; OECD, **Joint Audit Report**, s. 8.

¹⁷⁵⁰ OECD, **Module 9**, s. 4, par. 11.; OECD, **Joint Audit Report**, s. 8.

¹⁷⁵¹ OECD, **Joint Audit Report**, s. 17, par. 49.

¹⁷⁵² Council Directive 77/799/EEC.

maddesini esas alan ve buna dair hüküm barındıran vergi anlaşmaları; pasif katılımlar bakımından yine Vergi Konularında Bilgi Değişimine ilişkin Model Anlaşma'nın 6. maddesinin esas alındığı anlaşmalar, Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'nin yurtdışında vergi incelemelerini ve eşzamanlı vergi incelemelerini düzenleyen 8. ve 9. maddeleri ve bu maddelerin yorumları yasal zemini oluşturmaktadır¹⁷⁵³.

Ortak vergi incelemelerinin yürütülmesinde incelemeye katılan iki ya da daha fazla ülke organizasyon ve idare konularında ortak şekilde sorumludur. Bu durum esasında iş yükünün paylaşımına, uygulamada karşılaşılan sorunların daha kolay çözümlenmesine ve incelemeye daha iyi hazırlanma imkanı bulunduğundan daha iyi sonuçların alınmasına fayda sağlamaktadır. Bu doğrultuda katılan her ülke bir tane Ortak İnceleme Koordinatörü (*Joint Audit Coordinator-JAC*) atayacak; her ülkenin Koordinatörleri ise inceleme sürecinde denetçilere liderlik etmesi için bir Ortak İnceleme Takım Lideri (*JA Team Leader*) belirleyecektir. Dolayısıyla her ülkenin Ortak İnceleme Takımı'nın bir Koordinatör, bir Lider ve gerekli sayıda denetçiden oluştuğunu belirtmek mümkündür. Ortak incelemenin genel idaresine ve koordinasyonuna ilişkin sorumluluk ve başlangıç liderliği ise ortak inceleme için ilk girişimde bulunan ülkenin Koordinatörüne aittir. Takımların ortak incelemenin yürütüleceği konu hakkında uygun teknik yeterliliğe, deneyime ve uzmanlığa sahip olması gereği üzerinde ise ayrıca durulmaktadır¹⁷⁵⁴.

Potansiyel bir ortak inceleme için vaka seçiminde göz önünde bulundurulması gereken çok sayıda gösterge bulunmaktadır. İki ya da daha fazla ülkede bulunan bilgilerin birlikte ele alınmasının daha isabetli bir risk analizine olanak tanıdığı haller; iki ya da daha fazla ülkenin vergi yükümlülerinin benzer veya ilintili işlemlerini denetlemeleri veya çok uluslu şirketlerin karmaşık yapıdaki işlemlerini anlamada güçlük çekmeleri; düşük vergi rejimi uygulayan ülkelerde gerçekleştirilen işlemlerin bulunması; belirli bir sektörle bağlantılı risklerin ortaya çıkması; agresif transfer fiyatlandırması yöntemleriyle kârların bir ülkeden diğerine aktarılması; işlemlerin gerçek mahiyetinin yasal şekle uyarlılık göstermemesi; şirketlerin tüm

¹⁷⁵³ Diana Criclivaia, "Joint Audits-Ten Years of Experience: A Literature Review", **World Tax Journal**, 2020, Volume: 12, No: 3 (published online: 16.09.2020), s. 3. Ayrıca AB üyesi ülkeler bakımından "çok taraflı kontrol (*multilateral control*)" tabirinin tanımlandığı Fiscalis Programının dikkate alınmasının gerektiği OECD tarafından dile getirilmektedir (OECD, **Joint Audit Report**, s. 16.)

¹⁷⁵⁴ OECD, **Module 9**, s. 5, 6., par. 13-20.

kârları veya ciroları kaydetmediğine dair göstergelerin diğer bir ülke tarafından fark edilmesi; sınır aşırı işlemlerle bağlantılı stopajlarda kayıpların ortaya çıkması gibi haller bu göstergeler arasında sayılmaktadır¹⁷⁵⁵.

Ortak inceleme süreci en temel haliyle beş aşamada¹⁷⁵⁶ ele alınmaktadır. İlk adımı oluşturan *hazırlık* sürecinde potansiyel denetim hususları değerlendirilmekte ve Ortak İnceleme Takımı oluşturulmaktadır. İkinci adımı oluşturan *vaka seçimi* sürecinde, potansiyel ortak inceleme konusu belirlenmekte; Koordinatöre gözden geçirilmesi ve revize edilmesi için gayri resmî ortak inceleme teklifi sunulmakta; ortak incelemeyi başlatan ülkenin Koordinatörü tarafından katılan ülkelerin Koordinatörlerine vaka seçimi toplantısında resmi ortak inceleme teklifi sunulmakta; ortak incelemeyi başlatan ülkenin Koordinatörü tarafından diğer Koordinatörlere planlama toplantısı için davetiye gönderilmekte; ardından bütün Koordinatörler tarafından ilgili vergi yükümlüsü için bilgiler toplanarak planlama toplantısına hazırlanılmaktadır. Üçüncü adımı oluşturan *planlama toplantısı* aşamasında, ortak incelemeyi başlatan ülkenin Koordinatörü tarafından gündem ve inceleme planı taslakları hazırlanarak sunulmakta; ortak inceleme planı tüm katılanlarca gözden geçirilerek revize edilmekte ve incelemenin başlamasından evvel ortak inceleme planına atılması gereken imzalar tamamlanmaktadır. Dördüncü adımı *inceleme süreci* oluşturmaktadır. Bu aşamada katılan her ülkenin takımları tarafından plana uygunluk arz edecek şekilde ortak bilgi taleplerinde bulunulmakta; incelemeler ve vergi yükümlüleri ile ortak görüşmeler gerçekleştirilmekte; ilgili ve gerekli görülmesi halinde bilgi değişimi prosedürleri devreye sokulmakta; inceleme planında öngörülen durum güncellemeleri yapılmaktadır. Beşinci adımı oluşturan *ortak incelemenin son aşamalarında* ise son toplantılar için hazırlık yapılmakta; katılan her ülke tarafından nihai inceleme raporları hazırlanmakta; ortak incelemeyi başlatan ülkenin Koordinatörü tarafından Ortak İnceleme Anlaşması'nın taslağı ve nihai hali hazırlanmakta ve bu belge her ülkenin yetkili makamı tarafından usulünce imzalanarak süreç tamamlanmaktadır.

2009 yılında FTA tarafından hazırlanan raporda 29 ülkenin uluslararası vergi incelemelerine veya denetimlerine ilişkin tecrübeleri gözden geçirilmiş ancak hiçbirinin ortak vergi incelemesi (*joint audit*) tecrübesine sahip olmadığı

¹⁷⁵⁵ Sayılan bütün göstergeler için bkz. OECD, **Module 9**, s. 6, 7., par. 22.

¹⁷⁵⁶ Süreç hakkında daha detaylı bilgi için bkz. OECD, **Module 9**, s. 7-13.

saptanmıştır. Eşzamanlı vergi incelemeleri hususunda 21 ülke bu alanda deneyimi olduğunu belirtirken, Türkiye'nin de içinde olduğu 8 ülke¹⁷⁵⁷ ise eşzamanlı vergi incelemeleri de dahil olmak üzere uluslararası incelemeler hususunda deneyimlerinin bulunmadığını belirtmiştir.

Günümüzde ise yakın tarihli çalışmalar aradan geçen yaklaşık on yıllık zaman diliminde ortak incelemeler hususunda çeşitli adımların atılmış olduğunu göstermektedir. Mayıs 2020 tarihi itibarıyla 8 tane pilot proje yürürlüğe konulmuş ve 200'den fazla ortak inceleme gerçekleştirilmiştir. Ortak inceleme pilot projelerinin yedi tanesi dolaysız vergilerle (Birleşik Devletler-Avustralya, Birleşik Devletler-Kanada, Birleşik Devletler-Birleşik Krallık, Almanya-Hollanda, Almanya-Hırvatistan, Almanya-İtalya, Hollanda-Fransa), bir tanesi ise KDV ile (Hollanda-Birleşik Krallık) ilgilidir. İlk pilot projeyi 2011 yılında Birleşik Devletler, Avustralya ile başlatmıştır. Sonuç itibarıyla OECD, AB ve G20 tarafından verilen yasal, politik ve finansal desteğin de etkisiyle özellikle Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Birleşik Krallık ve Birleşik Devletlerin başı çektiği bir grup ülke ortak inceleme projelerinin keşfinde ve yaygınlaşmasında lider rolü üstlenmişlerdir. Özellikle Almanya bu projeyi daha da ileriye taşıma kararı alıp 2013 yılında Hollanda ile pilot projeye katıldıktan sonra eşgüdümlü sınır ötesi vergi incelemeleri için Bavyera'da ilk yetkinlik merkezini; bir yıl sonra da Münih'te Uluslararası Vergi Denetim Forumu'nu kurmuştur. Bavyera Eyaleti sadece üç yılda olumlu neticeleri almaya başlamış; 11 ülke ile kurulan temaların neticesinde 180 milyon Euro ek vergi geliri elde edilmiştir. Almanya Federal Maliye Bakanlığı, küresel olarak toplamda 232 tane ortak inceleme gerçekleştirildiğini; bunlardan 113 tanesinin ise kendilerinin girişimiyle başlatıldığını; 232 incelemeden 123 tanesinin sonuçlandırılmış olduğunu belirtmektedir¹⁷⁵⁸.

Uygulamalar ışığında ortak vergi incelemelerinin yerel incelemelere kıyasla daha maliyetli olabileceği OECD tarafından da belirtilmekte ve bu durumun nedenleri arasında;

- Katılan vergi idareleri arasında koordinasyonun sağlanması için gerekli ek süre,

¹⁷⁵⁷ Türkiye haricinde deneyimi olmadığını belirten ülkeler; Brezilya, Hong Kong, İzlanda, Kore, Çin Halk Cumhuriyeti, Singapur ve İsviçre'dir. Tablonun tamamı için bkz. OECD, **Joint Audit Report**, s. 21, 22.

¹⁷⁵⁸ Criclivaia, s. 2, dn. 7, 8; s. 5.

- Vergi incelemesinin yürütülmesi esnasında yapılan seyahat ve konaklama masrafları,
- Dil becerilerine duyulan ihtiyaç ve
- Prosedüre ilişkin hususların yanı sıra uluslararası vergi alanında yetkin uzmanlara veya uzman bir ekibe duyulan ihtiyaç

Gösterilmektedir¹⁷⁵⁹. Dolayısıyla özellikle vaka seçimlerinde fayda-maliyet analizlerinin yapılması önem taşımaktadır.

Son olarak ortak incelemeler yönteminin ortaya çıkarılmasından bu yana geçen yaklaşık on yıllık zaman zarfında uygulamalardan elde edilen tecrübeler ışığında birtakım dersler çıkarıldığından da bahsetmek gerekmektedir. Öncelikle kavramın ilk ortaya çıkış fikrinde yer alan tek bir takım “tek sonucu olan tek bir denetim” mottosunun yasal olarak uygulanabilirlikten uzak olduğu anlaşılmıştır. Ayrıca deneyimler doğrultusunda; olayların gerçek mahiyetlerinin üç boyutlu anlaşılabilmesinin uygulamada büyük fark yarattığı, dil engellerinin üstesinden gelinebildiği, yerel mevzuat hükümlerinin ve usullerin ortak inceleme kavramına uygunluk arz edecek şekilde ayarlanabileceği, ortak incelemelerin kapsamının sınırlı tutulmasının maliyetleri düşüreceği, vaka seçimlerinde şirketlerin büyüklüklerinin artık önemli olmadığı, Fiscalis ve TIWB gibi programlar aracılığıyla özellikle pilot projelere finansman sağlanabileceği saptamalarında da bulunulabilmektedir¹⁷⁶⁰.

2.3. OECD Verileri Uyarınca Vergi İdareleri ve Vergi İncelemeleri

Kamu hizmetlerinin finansmanı için ihtiyaç duyulan geliri toplamakla görevli vergi idarelerinden; uygun maliyetli şekilde vergi uyumunu optimize etmeleri, vergi yükümlülükleri üzerindeki yükleri en aza indirmeleri ve vergi yükümlülükleri nezdinde güven ilişkisi tesis ederek bunu sürdürmeleri beklenmektedir. OECD, vergi idarelerini ele alırken vergi uyumu kavramına büyük önem atfetmektedir. Zira, veriler uyarınca vergi uyumunda yaşanacak küçük bir değişiklik dahi toplanacak kamu gelirlerini önemli ölçüde etkileyebilmekte; gelirlerde gözlemlenecek %1 oranında bir artışın veya azalmanın tutarı ise vergi idaresinin tüm maliyetlerinden daha büyük bir tutara tekabül etmektedir¹⁷⁶¹.

¹⁷⁵⁹ OECD, **Joint Audit 2019**, s. 32.

¹⁷⁶⁰ Çıkarılan derslere ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Criclivaia, s. 23-26.

¹⁷⁶¹ OECD, **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**, Paris: OECD Publishing, 2017, s. 18.

Vergi incelemesini OECD “*bir vergi yükümlüsünün vergi borcunu doğru şekilde değerlendirerek beyan edip etmediğinin ve diğer yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesi*” şeklinde¹⁷⁶² tanımlamaktadır. Ancak vergi incelemeleri bu tanımın da ötesinde vergi uyumunun desteklenmesinde, vergi uyumsuzluğunun caydırılmasında, vergi yükümlülerinin vergi sisteminin etkinliğine ve adilliğine duydukları güvenin artırılmasında büyük rol oynamaktadır. Diğer bir deyişle vergi incelemesinin geniş kapsamlı amaçları arasında caydırıcılığın sağlanması, vergi ödevlilerinin vergi sistemine güven duymalarının temini ve vergi sisteminin işleyişine ilişkin genel sorunların belirlenmesi bulunmaktadır. Söz konusu rolü göz önünde bulunduran vergi idareleri de iş modellerini, sundukları hizmetleri ve yaklaşım şekillerini değişen şartlara adapte etmeye çalışmaktadırlar. Bu husustaki yaklaşımların başarıya ulaşmasının anahtarı ise OECD tarafından “*denetçilerin deneyim ve bilgilerinden yararlanmak*” şeklinde belirtilmektedir¹⁷⁶³.

Vergi incelemeleri, kapsamı ve yoğunluğu göz önünde bulundurularak OECD tarafından üç ayrı kategoride ele alınmaktadır. Bu kategoriler; kapsamlı incelemeler (*comprehensive audits*), sınırlı incelemeler (*limited scope audits*) ve masa incelemesi (*desk audit or review*) şeklindedir¹⁷⁶⁴. Kapsamlı incelemeler, belirlenen periyod bakımından vergi ödevlisinin vergi sorumluluğunun hesaplanmasında ilgili tüm belge ve eylemlerin kullanıldığı incelemeler olup birden fazla vergi türünü veya vergilendirme dönemini kapsamına alabilmekte ve çoğunlukla yükümlünün iş yerinde gerçekleştirilmektedir. Daha fazla kaynak gerektirdiği ve yükümlü üzerinde yük oluşturduğu için küçük bir grup yükümlü üzerinde uygulanabilmekte ve bu nedenle yüksek riskli yükümlülerin tespit edilmesi gerekmektedir. Sınırlı incelemeler, yükümlü veya sektör bazında vergi uyumsuzluğu bakımından potansiyel riskli alanlarda spesifik hususları, vergileri veya dönemleri hedefine almaktadır. Kapsamlı incelemelere kıyasla daha az maliyetli olup daha fazla sayıda yükümlünün denetlenmesinde etkilidir. Masa incelemeleri ise yükümlülerin işyerlerinde yürütülen incelemelerin aksine vergi idaresi içinde yürütülen sınırlı incelemelerdir. Belge ve kayıtların incelenmesinin yanı sıra yükümlülerle iletişime geçilerek potansiyel risk taşıyan hususların açıklığa kavuşturulması da talep edilebilmektedir. Kazaen veya

¹⁷⁶² “A tax audit is an examination of whether a taxpayer has correctly assessed and reported their tax liability and fulfilled other obligations.” OECD, **Strengthening Tax Audit Capabilities**., s. 9.

¹⁷⁶³ OECD, **Role of Audit**, s. 57, 59.

¹⁷⁶⁴ OECD, **Role of Audit**, s. 58. OECD’nin 2006 yılında yayınladığı bilgi notunda ise bu türler, tam incelemeler (full audits), sınırlı incelemeler (limited scope audits) ve tek sorun incelemeleri (single issue audits) olarak ele alınmıştır. OECD, **Strengthening Tax Audit Capabilities**., s. 9.

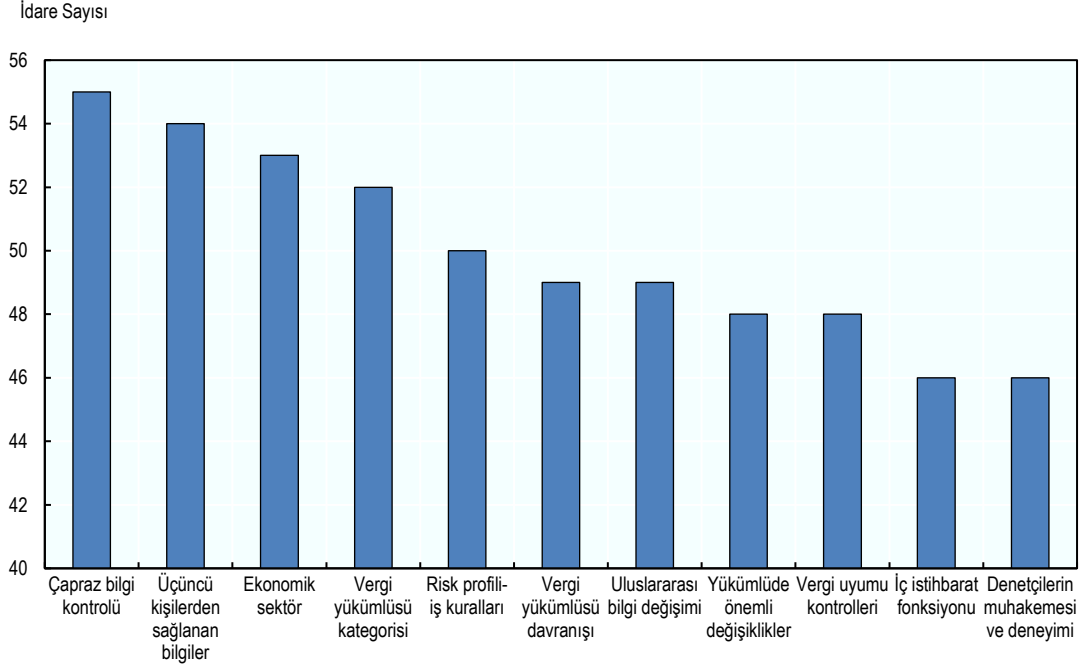
kasten gerçekleştirilen aykırılıkların tespitinin düşük maliyetle yapılabilmesine imkan sağlaması nedeniyle bu tür çoğu ülkenin vergi denetim faaliyetlerinin büyük bir kısmını oluşturma eğilimindedir. Ayrıca vergi idareleri bu incelemelerde veri bankalarında olan diğer verilerle yükümlünün verilerini çapraz denetime de tabi tutabilmektedirler. Çok derin bir inceleme türü olmamakla birlikte bu incelemelerde ciddi sorunların tespiti halinde inceleme, sınırlı incelemeye veya kapsamlı incelemeye çevrilebilmektedir.

OECD vergi idarelerini baz aldığı çalışmalarında vergi idarelerinin temel fonksiyonlarını kayıt (*registration*), değerlendirme (*assessment*), doğrulama (*verification*), tahsil (*collection*) ve uyuşmazlıklar (*disputes*) başlıkları altında toplamaktadır. Çalışma konumuzu teşkil eden vergi incelemelerine ilişkin hususlar, “doğrulama” fonksiyonunun içinde yer almaktadır. Zira doğrulama fonksiyonu, vergi yükümlülükleri tarafından bildirilen bilgilerin doğruluğunu ve tamlığını değerlendirmeye tabi tutmaktadır. 2019 yılında basılan çalışmada¹⁷⁶⁵ doğrulama fonksiyonu kapsamında “vaka seçimi”, “bilgi ve erişim yetkileri”, “kapsam ve sonuçlar” ile “vergi suçları üzerine yapılan çalışmalar” ele alınmıştır. 2017 yılının çalışmasında¹⁷⁶⁶ ise sayılanlara ek olarak “incelemeler neticesinde tespit edilen vergi borçlarının tahsilatı” hususu yer almaktadır.

Vaka seçiminde, diğer bir deyişle incelemeye alınacak yükümlülerin tespitinde 2015 yılı verilerini dikkate alan 2017 yılının çalışmasında sekiz kriter belirlenmiştir. Bunlar; üçüncü kişilerden sağlanan bilgiler, çapraz bilgi kontrolü, ekonomik sektör, vergi yükümlüsü kategorisi, vergi yükümlüsü davranışı, risk profili ve iş kuralları, vergi yükümlüsünde gözlemlenen önemli değişiklikler ve uluslararası bilgi değişimi neticesinde yapılan incelemelerdir. 2017 verilerini dikkate alan 2019 yılının çalışmasında bu sekiz kriter ufak değişikliklerle yerini muhafaza etmiş; bu kriterleri kullanan vergi idaresi sayılarında artış meydana gelmiş ve üç yeni kriter daha eklenmiştir. Eklenen kriterler; vergi uyumu kontrolleri, iç istihbarat fonksiyonu ile vergi denetçilerinin muhakemesi ve deneyimi şeklindedir. Aşağıdaki grafikte OECD tarafından verileri incelenen 58 vergi idaresinde vaka seçiminde kullanılan kriterler çok kullanılanlardan az kullanılanlara doğru sıralanmaktadır.

¹⁷⁶⁵ OECD, **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**, Paris: OECD Publishing, 2019.

¹⁷⁶⁶ OECD, **Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**, Paris: OECD Publishing, 2017.



Şekil 3.2: Vaka Seçiminde Kullanılan En Genel Kriterler, 2017¹⁷⁶⁷

Vergi idarelerinin bulunduğu ülkelerdeki yasal çerçeve, idarelerin defter ve kayıtlara erişmelerine ve vergi incelemeleri için gerekli bilgileri vergi yükümlülerinden ve/veya diğer kişilerden edinmelerine imkan tanıyan düzenlemeler içermektedir. İdarelerin bilgi toplama ve bilgiye erişim bağlamında kullanabilecekleri yetkiler ve bu yetkilere 58 ülkeden kaç tanesinin izin verdiğine ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3.2: Bilgi toplama ve bilgiye erişimde belirli yetkilere sahip ülke sayıları (OECD 2017)¹⁷⁶⁸

Bilgi Toplama ve Bilgiye Erişim Yetkileri	Ülke Sayısı
İlgili tüm bilgileri elde etme	55
Üçüncü kişilerden bilgi talep etme	57
Devlet kurumlarından bilgi alma	56
İstek üzerine kayıtları talep etme	56
Arama emri veya rıza olmaksızın vergi yükümlüsünün belgelerine el koyma	27
Arama emri veya rıza olmaksızın vergi yükümlülerinin meskenlerine girme	9
Arama emri veya rıza olmaksızın vergi yükümlülerinin işyerlerine girme	35
Tek başına arama emri verebilme	27
Yetkilerini üçüncü kişilere genişletebilme	26
Tek başına arama emri talep edebilme	25

¹⁷⁶⁷ Veriler için bkz. OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933983984> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁷⁶⁸ Veriler için bkz. OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933984003> (e.t.: 01.09.2021).

Tablodan da anlaşılacağı üzere neredeyse bütün vergi idareleri bilgi toplama kapsamında tablodaki ilk dört yetkiye sahip olduğunu OECD'ye bildirmiştir. Arama emri veya nezdinde inceleme yapılanın rızası olmaksızın uygulanacak arama ve el koyma tedbirleri bakımından ise durum bu kadar net değildir. Arama emri veya rıza olmaksızın, idarelerin yaklaşık %60'ı işyerlerine girebilme yetkisine sahip olduğunu; %50'den azı belgelere el koyma yetkisine sahip olduğunu; yaklaşık %6'sını oluşturan 9 tanesi ise vergi yükümlülerinin meskenlerine girebilme yetkisine sahip olduğunu bildirmiştir¹⁷⁶⁹.

İncelemeye alınacak kitlenin veya sektörün belirlenmesinde risk faktörünü temel alan modellerin kullanılmasının ardından günümüzde artık ileri teknolojiye dayalı analitik modeller devreye girmiş; çoğu gerçek zamanlı çalışmaya elverişli modeller sayesinde idareler belirli türdeki bütün işlemler üzerinde otomatik denetim yapma imkanına kavuşmuşlardır. 2018 yılının Uluslararası Gelir İdareleri Anketi (*International Survey on Revenue Administration-ISORA*) verileri uyarınca az sayıda ülkenin bu hususta bilgi sağladığını; sekiz ülkenin her birinin 200 binden fazla otomatik denetimin tamamlandığını raporladığını görmek mümkündür. Belçika ve Estonya'da ise bir milyondan fazla otomatik denetim tamamlanmıştır¹⁷⁷⁰. Otomatik denetim haricinde vergi incelemesinin türleri üzerinden incelemenin kapsamına ve sonuçlarına bakmak gerekirse; OECD'ye bilgi veren ülkelerin 2014-2017 yıllarını kapsayan verilerinin ortalaması alındığında vergi idareleri tarafından ödenmesi gereken gerçek verginin tespiti bakımından en çok sonuç alınan (*adjustment rate*) inceleme türünün kapsamlı (tam) incelemeler olduğu, ardından sınırlı incelemelerin geldiği, son sırayı ise dairede gerçekleştirilen masa başı incelemelerinin aldığı¹⁷⁷¹ gözlemlenmektedir. Kapsamlı incelemelerin daha çok çaba ve masraf gerektirmesi nedeniyle yoğun risk tespit edilen yükümlüler nezdinde gerçekleştiriliyor olmasının ve daha derin yürütülen bu incelemelerde kullanılan tekniklerin sonuç elde etmeye daha elverişli niteliğinin, söz konusu oran farklılıklarının nedeni olduğu düşünülmektedir.

Vergi incelemelerinin önemini gösteren bir faktör de incelemeler neticesinde yapılan tarhiyatların ve tahsilatların toplam vergi tahsilatı içerisindeki oranlarıdır.

¹⁷⁶⁹ OECD, **Tax Administration 2019**, s. 87.

¹⁷⁷⁰ OECD, **Tax Administration 2019**, s. 88.

¹⁷⁷¹ Bilgi veren idarelerin 2017 yılı verilerinin ortalaması uyarınca kapsamlı incelemelerin %78,3'ünden, sınırlı incelemelerin %63,4'ünden, masa başı incelemelerinin ise %58,5'inden sonuç alınmıştır. OECD, **Tax Administration 2019**, s. 89, Table 3.7 (*Evolution of the average verification adjustment rate by audit type in percent between 2014 and 2017*).

Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere OECD ile verilerini paylaşan 45 ülkenin inceleme neticesinde gerçekleştirilen tarhiyatın toplam vergi tarhına oranı ortalaması %6 dolaylarındadır. Türkiye, %4.1 ile bu ortalamanın altında kalmaktadır. Vergi incelemesi neticesinde tahsil edilen verginin toplam tahsilata oranına dair ise 19 ülke veri paylaşmış olup bu ülkelerin ortalaması %3 dolaylarındadır¹⁷⁷².

Tablo 3.3: İncelemeler Neticesinde Yapılan Tarhiyat ve Tahsilatların Toplam Vergi Gelirlerine Oranı, OECD¹⁷⁷³

Ülke	İnceleme sonucu tarhiyat yüzdeleri	İnceleme sonucu tahsilat yüzdeleri	Ülke	İnceleme sonucu tarhiyat yüzdeleri	İnceleme sonucu tahsilat yüzdeleri
Brezilya	26,5	0,1	Macaristan	4,9	
Estonya	16,8	16,5	Kolombiya	4,9	7,8
Letonya	15,4		Avustralya	4,4	2,9
Peru	12,4	2,1	Türkiye	4,1	
Meksika	12,1	0,6	Portekiz	3,6	
Bulgaristan	10,2		Kore	3,6	
Yunanistan	9,5	0,9	Norveç	3,5	
Malezya	9,4	7,9	Arjantin	3,0	1,0
İtalya	9,3	1,6	Almanya	2,5	
Endonezya	8,8	2,8	Hırvatistan	2,4	0,3
İspanya	7,9		Avusturya	2,3	
Gürcistan	7,0		Güney Kıbrıs	2,1	
Kanada	6,9		Yeni Zelanda	1,9	
Polonya	6,7	0,6	Rusya	1,8	1,1
Romanya	6,6		Litvanya	1,6	0,4
Güney Afrika	6,5		Danimarka	1,5	
İsrail	6,4		Hong Kong (Çin)	1,2	
Birleşik Krallık	6,2		İrlanda	1,0	
Slovak Cumhuriyet	5,8		Malta	0,9	
Fas	5,7	5,9	İzlanda	0,6	
Şili	5,6		Lüksemburg	0,5	
Fransa	5,5	2,9	Kosta Rika	0,01	0,01
Tayland	5,1		Çek Cumhuriyeti		1,9

Bir ülkede gerçekleştirilen vergi incelemelerinin o ülkedeki yükümlülerin ne kadarını kapsamı altına aldığı, yükümlülerin yüzde kaçının incelemeye alındığını gösteren inceleme/kapsama oranları (*coverage rate*) ile belirlenmekte; bu oranlar söz

¹⁷⁷² OECD, **Tax Administration 2019**, s. 89.

¹⁷⁷³ Bkz. OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933984022> (e.t.: 01.09.2021).

konusu ülkede gerçekleştirilen denetimlerin etkinliği hakkında önemli saptamalar yapılmasına yardımcı olmaktadır. Aşağıdaki tablolar verilerini paylaşan ülkelerin Gelir Vergisi incelemeleri ve Kurumlar Vergisi incelemeleri bazında kapsama oranlarını göstermektedir. Ancak OECD tarafından da belirtildiği üzere bu oranlarda sürekli olarak gerçekleşen kayda değer değişiklikler, anlamlı karşılaştırmaların ve değerlendirmelerin yapılmasını güçleştirmektedir¹⁷⁷⁴.

Tablo 3.4: Gelir Vergisi incelemelerinin kapsama oranı, 2017 (Her yüz aktif vergi yükümlüsü başına düşen tamamlanmış vergi incelemesi sayısı)¹⁷⁷⁵

Ülke	Sayı	Ülke	Sayı
Belçika	29,95	İsrail	0,52
Malezya	24,25	Kolombiya	0,40
Slovenya	17,30	Çek Cumhuriyeti	0,31
Norveç	14,61	Macaristan	0,20
Kanada	13,02	Slovak Cumhuriyeti	0,20
Güney Afrika	8,75	Portekiz	0,06
Arjantin	2,62	Polonya	0,06
Hong Kong (Çin)	2,33	Fas	0,06
Hırvatistan	2,24	Kosta Rika	0,03
Şili	1,47	Bulgaristan	0,02
Peru	1,24	Endonezya	0,02
Avustralya	0,97	Letonya	0,01
Birleşik Krallık	0,75	Brezilya	0,01
Danimarka	0,67	Meksika	0,00
Güney Kıbrıs	0,62		

OECD tarafından not düşüldüğü üzere, Belçika’da medeni birlikteliklerin ve evli çiftlerin gelir vergisi bakımından tek bir vergi yükümlüsü olarak kabul edilmesi nedeniyle kapsama oranı esasında yukarıda belirtilen yüzdeden daha fazladır. Hırvatistan için “tamamlanmış inceleme sayısı” kavramı çıkarılan inceleme ilanı sayısını ifade etmekte; gelir vergisi kapsamında yukarıdaki veriler, işverenler tarafından çalışanlardan yapılan stopajı ve sosyal güvenlik katkı paylarını da kapsamaktadır. Fas için ise yukarıdaki rakamlar sadece kapsamlı ve sınırlı incelemeleri kapsamına almaktadır¹⁷⁷⁶. Dolayısıyla ülkelerin vergi sistemlerinin ve veri tasnif yöntemlerinin farklılığı da bu verilerle kesin yargılara varılmasını güçleştirmektedir.

¹⁷⁷⁴ OECD, **Tax Administration 2019**, s. 90.

¹⁷⁷⁵ Bkz. OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933984041> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁷⁷⁶ OECD, **Tax Administration 2019**, s. 90.

Tablo 3.5: Kurumlar Vergisi incelemelerinin kapsama oranı, 2017 (Her yüz aktif vergi yükümlüsü başına düşen tamamlanmış vergi incelemesi sayısı)¹⁷⁷⁷

Ülke	Sayı	Ülke	Sayı
Norveç	45,93	Portekiz	1,10
Danimarka	23,36	Fas	0,97
Malezya	22,87	Bulgaristan	0,73
Slovenya	19,59	Endonezya	0,61
Belçika	14,23	Çek Cumhuriyeti	0,59
Güney Kıbrıs	13,91	Slovak Cumhuriyeti	0,55
Arjantin	5,45	Hırvatistan	0,42
Peru	4,76	Meksika	0,34
İsrail	2,37	Polonya	0,34
Kolombiya	2,15	Letonya	0,31
Hong Kong (Çin)	1,79	Kosta Rika	0,17
Macaristan	1,75	Avustralya	0,03
Birleşik Krallık	1,11	Brezilya	0,02

Yukarıdaki tabloların birlikte incelenmesinden özellikle Belçika, Norveç, Malezya ve Slovenya’da kapsama oranlarının oldukça yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır. Buna mukabil, Brezilya ve Meksika’da ise oranlar çok düşük seviyelerdedir.

2015 yılı verilerinin kullanıldığı 2017 çalışmasında¹⁷⁷⁸ vergi yükümlüsü segmentleri bazında kapsama oranları yer almaktadır. Veri paylaşan sınırlı sayıda ülkenin ortalaması alınarak saptanan bu oranlar yüksekten düşüğe doğru; işverenlerde 65.14; küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde (SME-KOBİ) 58.68; büyük mükelleflerde 56.26; yüksek net varlıklı bireylerde (HNWI) 51.31 şeklinde; bu segmentler haricinde kalan diğer bireylerde ise 59.63 şeklinde gerçekleşmiştir.

Vergi suçlarıyla mücadele hususuna verilen yüksek öncelik bu alanda da ülkeler tarafından pek çok çalışma yürütülmesini gerekli kılmaktadır. Mücadelenin yapı taşını ise şeffaflığın ve sürecin başından sonuna kadar farklı devlet kurumlarının müşterek şekilde ve işbirliği halinde hareket etme kapasitelerinin artırılması oluşturmaktadır. Bu anlamda cezai vergi soruşturmaları için yönetim düzenlemelerinde eğilimin ne yönde olduğunun tespit edilmesinde fayda bulunmaktadır. OECD verilerine bakıldığında 45 ülke, vergi idarelerinin bu soruşturmalarda rolü olduğunu raporlamıştır. Bu ülkelerden 22 tanesinde vergi

¹⁷⁷⁷ Bkz. OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933984060> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁷⁷⁸ OECD, **Tax Administration 2017**, s. 102.

suçlarına ilişkin ceza soruşturmaları vergi idaresi tarafından yönetilmekte; 5 tanesinde başka bir kurum tarafından yönetilmekte; 5 tanesinde vergi idaresinin liderliğinde başka bir kurumla ortak yönetilmekte; 13 tanesinde ise başka bir kurumun liderliğinde vergi idaresi ile ortak yönetilmektedir. OECD ayrıca vergi suçlarına ilişkin ceza soruşturmalarına kaynak temininin 2014 ve 2017 yılları arasında kayda değer bir tutarlılık gösterdiğini dile getirmekte; ülkelerdeki dava yüküyle ilgili verilere bakıldığında ise henüz kovuşturma aşamasına geçmemiş soruşturma aşamasındaki vaka sayısının %15 arttığını; kovuşturmaya sevk edilen ve yargılamasına devam edilen vaka sayısının ise %10 azaldığını belirtmektedir¹⁷⁷⁹.

İncelemeler neticesinde tespit edilen vergi borçlarının tahsilatının takibine dair veriler de vergi incelemelerinin sağladığı somut getirinin tespiti hakkında fikir verebilmektedir. OECD, vergi idarelerini vergi incelemeleri sonucu tarh edilen vergilerin tahsilatına ilişkin süreci takip etmeleri ve raporlamaları konusunda teşvik etmektedir. Bu kapsamda ayrıca İspanya'nın Devlet Vergi İdaresi (AT) örneğinde de gözlemlendiği üzere, tahsilat riskinin azaltılması için vergi denetimi ve vergi tahsilatı birimlerinin birbirleriyle resmi işbirliği içerisinde olması önem arz etmektedir¹⁷⁸⁰. Keza Türkiye'de de vergi incelemesine başlandığını gösterir tutanağın bir örneğinin bağlı olunan birime, diğer bir örneğinin ise ilgili vergi dairesine gönderilmesinin esasında bu amaca yönelik olduğu düşünülmektedir.

Son olarak OECD'nin daha iyi bir vergi uyumunun sağlanmasında vergi incelemelerine ilişkin ülkelere verdiği tavsiyelere de göz atmak gerekmektedir. Yeni teknolojilerin, araçların ve tarafların belirmesinin ardından geliştirilecek sistemin dinamik ve adaptasyona elverişli olması son derece önemlidir. Bununla birlikte OECD, yeni teknolojilerin uygulamaya geçirilmesinin pahalı olabileceğini de dile getirmektedir. Vergi idareleri arasında işbirliği, yeni fırsatların kullanımının hem maliyetleri düşürmesinde hem de başarı şansının artırılmasında sahip olduğu rol bakımından önemli dersler vermektedir. Söz konusu tecrübelerden verilere erişim, veri koruması ve güvenliği ile kimlik tanımlama ve doğrulama alanlarında yararlanılması da mümkündür. Ticari işlemlerin giderek artan sınır ötesi doğası ve yeni iş biçimlerinin ortaya çıkması, uluslararası ticaretten kaynaklanan vergi risklerinin nasıl yönetileceği hususunda daha geniş çaplı işbirliğini gerekli kılmaktadır. Vergi ödevlileri ve diğer paydaşlarla işbirliği de vergi idaresinin

¹⁷⁷⁹ OECD, **Tax Administration 2019**, s. 91.

¹⁷⁸⁰ OECD, **Tax Administration 2017**, s. 102.

yükümlü merkezli hale getirilmesinde önem taşımakta; bu gruplarla beraber yapılan tartışma ve istişareler konsensüs oluşturulmasına fayda sağlamaktadır. Vergi idareleri ayrıca iyileştirme ve değişim alanlarına dair kendi personelinin uzmanlığından ve deneyimlerinden nasıl daha iyi yararlanabilecekleri üzerinde durmalı; söz konusu yoğun değişim sürecinde idarenin iç yönetim süreçleri değerlendirilmelidir. Vergi idarelerinin insan kaynakları stratejilerinin de gözden geçirilmesi ve hem yeni işe alınan personellerde hem de eğitilen personellerde ihtiyaç duyulacak becerilerin bulunduğu emin olunması gerekmektedir. OECD tarafından ayrıca ilerleyen zamanlarda; FTA üyelerinin kalkınma beklentilerine, vergi hesaplamalarının kolaylaştırılmasının desteklenmesine, vergi incelemesine dair programların maliyetleri ve faydaları ile ilgili deneyimlerin paylaşılmasına, işbirliği uyum programlarının çıktılarını, veri kaynakları ve veri güvenliği ile ilgili hususlara ve ortak yürütülecek incelemelerin kolaylaştırılmasına odaklanılması gereği belirtilmiştir¹⁷⁸¹.

3. Avrupa Birliği'nin Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Hususlara Yaklaşımı

Avrupa Birliği (AB), birlikte Avrupa kıtasının büyük bölümünü kapsayan 27 ülke¹⁷⁸² arasındaki benzersiz bir ekonomik ve siyasi birlik¹⁷⁸³ olarak tanımlanmaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve Avrupa Topluluğu (AT) aşamalarından geçmiş AB'nin uluslararası (*supranational*) yapısı gereği üye devletler egemenliklerini belirli ölçüde sınırlandırmakta; kurucu anlaşma hükümleri ve Birlik kurumlarının işlemleri üye devletlerin anayasalarının ve ulusal mevzuatlarının üzerinde yer almaktadır¹⁷⁸⁴.

Aşırı milliyetçilik akımının yol açtığı savaşlar nedeniyle büyük hasarlar alan Batı Avrupa ülkelerinde II. Dünya Savaşı'nın ardından barış, birlik ve dayanışma

¹⁷⁸¹ OECD, **Role of Audit**, s. 90, 91.

¹⁷⁸² Günümüzde AB'ye üye olan 27 ülke; Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan'dır. Birleşik Krallık 2020 yılında resmi olarak AB'den ayrılmıştır. Birliğe katılmayı bekleyen aday ülkeler Arnavutluk, İzlanda, Kuzey Makedonya, Karadağ, Sırbistan, Türkiye ve Bosna Hersek'tir. Bulgaristan, Hırvatistan, Kıbrıs, Malta ve Romanya hariç AB üyesi ülkeler aynı zamanda OECD üyesidirler.

¹⁷⁸³ EU, "The EU in Brief", https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁷⁸⁴ Nami Çağan, **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Araştırma Dizisi Yayın No:1, Ankara, 1988, s. 1.

idealleri ön plana çıkmış; özellikle Fransa ve Batı Almanya olmak üzere ülkeler arasında kömür ve çelik endüstrilerinden kaynaklanabilecek olası bir uyuşmazlığın önlenmesi amacıyla 1951 yılında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT)'nin oluşturulması önerilmiştir. 1957 yılında imzalanan ve 1958'de yürürlüğe giren Roma Antlaşması ile gümrük birliği işlemlerinin yürütülmesi için Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve nükleer enerjiyle ilgili çalışmaların yürütülmesi için Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (Euratom) kurulmuştur.

Topluluğun başlangıçtaki hedefi kurucu ülkeler olan Fransa, Batı Almanya, Belçika, Hollanda, Lüksemburg ve İtalya'nın ekonomik entegrasyonu, gümrük birliği ve tek pazar oluşturulması iken ilerleyen aşamalarda siyasi hedefler de gündeme gelmeye başlamış ve birlik iklim değişikliğinden çevreye, sağlık politikalarından dış ilişkilere, güvenliğe, adalete ve göç politikalarına kadar birçok ilgi alanına sahip bir yapı haline gelmiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğu'ndan Avrupa Birliği'ne doğru evrilen isim değişikliğinin de bu durumu yansıttığı dile getirilmektedir¹⁷⁸⁵.

Roma Antlaşması'nın ardından Avrupa tek pazarının oluşturulabilmesi, üye ülkeler arasında uyumun artırılması ve ekonomik engellerin kaldırılması amaçlarıyla 1986 yılında Avrupa Tek Senedi imzalanmış ve Roma Antlaşması'nda değişiklikler yapan bu belge 1987'de yürürlüğe girmiştir. 1992'de imzalanarak 1993'te yürürlüğe giren ve AB Kurucu Antlaşması olarak da anılan Maastricht Antlaşması ile ise AET, Avrupa Topluluğu (AT) adını alarak; AB'nin belirlenen üç temel sütunu arasından (ekonomik ve parasal birlik, ortak dışişleri ve güvenlik politikası, güvenlik ve adalette işbirliği) ilk sütunu temsil eder hale gelmiştir.

1997 tarihinde Amsterdam Antlaşması'nın imzalanması, 2001 yılında Nice Antlaşması'nın imzalanması ve "Euro"nun 2002'de ortak para birimi olarak benimsenmesinin ardından 2004 yılında on yeni aday ülkenin birliğe katılımıyla AB tarihindeki en büyük genişleme yaşanmıştır. 2004 yılında aynı zamanda daha önce imzalanan tüm antlaşmaların tek bir belgede toplanmasını amaçlayan Avrupa Birliği Anayasası'nın hazırlanması gündeme gelmişse de anayasa taslağının Fransa ve Hollanda'da yapılan referandumlarda reddedilmesi üzerine bu fikir terk edilmiş; yerine 2007 yılında reform antlaşması niteliğinde olan Lizbon Antlaşması imzalanmıştır. Tüm değişikliklerin ardından "*Avrupa Birliği Antlaşması*" ve "*Avrupa*

¹⁷⁸⁵ EU, "The EU in Brief".

Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın güncel metinleri 2010 yılında AB Resmi Gazetesi'nde¹⁷⁸⁶ yayınlanmıştır.

Son olarak 2013 yılında Hırvatistan'ın birliğe katılımıyla yedinci büyümesini yaşamış olan Birlik, 2020 yılında Birleşik Krallık'ın ayrılmasıyla günümüzdeki üye sayısına (27) ulaşmıştır.

Birliğin kurumları Avrupa Birliği Antlaşması'nda (m. 13/f.1); Avrupa Parlamentosu, Avrupa Birliği Zirvesi, Konsey, Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Merkez Bankası ve Sayıştay olarak sayılmaktadır. Birliğin yürütme organını Avrupa Komisyonu teşkil etmektedir. Komisyon'un temel görevleri arasında uluslararası anlaşmaların müzakere edilmesi, AB politikalarının ve bütçenin yönetilmesi, yasama organlarına yeni mevzuat önerileri sunulması yer almaktadır. Yasama organları Avrupa Birliği Konseyi ve Avrupa Parlamentosu'dur. Yargı organı ise AB Hukuku ile temel hak ve özgürlükleri korumakla görevli ve AB kurumları, AB üyesi ülkeler, işletmeler ve bireyler arasında yaşanan hukuki ihtilaflar konusunda karar verme yetkisine sahip olan Avrupa Birliği Adalet Divanı'dır.

Avrupa Birliği'nin yasal düzenlemeleri bağlamında yapılan antlaşmaların yanı sıra tüzüklerden, yönergelerden ve kararlardan da bahsetmekte fayda vardır. Tüzükler (*regulations*), yürürlüğe girdikleri andan itibaren doğrudan etki ilkesi gereği birliğe üye tüm ülkelerde derhal yasa haline gelen düzenlemelerdir. Yönergeler (*directives*) ise üye ülkelerin belirli bir sürede belirli bir sonucu elde etmesini gerekli kılan ve yöntemin takdirini üye devletlere bırakan düzenlemelerdir. Belirtmek gerekir ki AB'nin kurucu antlaşmaları normlar hiyerarşisinin en üstünde yer aldığı için bahsi geçen düzenleyici işlemler ile antlaşmalara aykırı hükümler getirilemez.

Temel değerlerini insanlık onuru, dolaşım serbestisi, demokrasi, eşitlik, hukukun üstünlüğü ve insan hakları olarak belirleyen AB; kapsayıcılığın, hoşgörünün, adaletin, dayanışmanın ve ayrımcılık karşıtlığının hüküm sürdüğü tüm AB ülkelerinde bu değerlerin ortak olduğunu belirtmektedir. AB'nin temel hedefleri ise barışın, temel değerlerin ve vatandaşların refahının teşvik edilmesi; iç sınırlara tabi olmadan özgürlük, güvenlik ve adalet sunulması; dengeli ekonomik büyümeye ve fiyat istikrarına dayalı sürdürülebilir kalkınmanın, tam istihdam ve sosyal ilerlemeyle birlikte yüksek rekabetçi piyasa ekonomisinin ve çevrenin korunması;

¹⁷⁸⁶ Official Journal of the European Union, C 83, Volume: 53, 30.03.2010.

sosyal dışlanma ve ayrımcılıkla mücadele; bilimsel ve teknolojik ilerlemenin teşviki; üye ülkeler arasında ekonomik, sosyal ve bölgesel uyum ile dayanışmanın artırılması; zengin kültürel ve dilbilimsel çeşitliliğe saygı duyulması ve para birimi Euro olan ekonomik ve parasal birliğin kurulması şeklinde ifade edilmektedir¹⁷⁸⁷.

Tüm sayılanların ışığında anlaşılacağı üzere ekonomik bir birlik oluşturma ideali ve birleşik bir Avrupa hayaliyle siyasi entegrasyon için harcanan çabalar içinde iktisadi unsurlar haliyle büyük yer teşkil etmekte; iktisadi hedefler bağlamında ise en güçlü araçları vergilendirme ve maliye politikaları oluşturmaktadır¹⁷⁸⁸.

3.1. Avrupa Birliği Hukuku ve Vergi Politikaları

Avrupa Birliği organlarının kurucu antlaşmalardan aldığı yetkiyle gerçekleştirdiği hukuki işlemlerin birlik üyesi devletler ve bu devletlerdeki gerçek ve tüzel kişiler açısından bağlayıcı ve doğrudan uygulanabilir nitelikte olması Avrupa Birliği Hukuku'nun en temel özelliği olarak görülmekte; uluslararası hukuk olarak adlandırılan bu hukuk dalındaki işlemler söz konusu nitelikleri gereği ulusal düzlemdeki hukuki işlemlerden ayrılmaktadır¹⁷⁸⁹.

Belirtmek gerekir ki AB kurumlarının uluslararası nitelikteki yetkileri her ekonomik faaliyet bakımından aynı genişlikte tutulmamış; dış ticaret gibi bazı alanlarda güçlü bir merkezi otoriteye ve ortak politika izlenmesine ihtiyaç duyulurken vergi ve sosyal güvenlik gibi bazı alanlarda ise üye ülkelerin mevzuatlarının ve izledikleri politikaların giderek yakınlaştırılması veya uyumlaştırılması öngörülmüştür. Keza vergilerin tüketim ve üretim yapıları üzerinde önemli etkilerinin bulunması, işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımının vergi yüküne fazlasıyla duyarlı olması, vergilerin ağırlığının rekabet koşullarını değiştirebilecek olması gibi faktörler göz önünde bulundurulduğunda iç pazara işlerlik kazandırabilmek ve ekonomik bütünleşmeyi gerçekleştirebilmek için ulusal vergi mevzuatlarının yakınlaştırılması ve uyumlaştırılması büyük önem taşımaktadır¹⁷⁹⁰.

¹⁷⁸⁷ EU, "The EU in Brief".

¹⁷⁸⁸ Bilekin Özdemir, s. 78.

¹⁷⁸⁹ Stefano Fantorini, Hakan Üzeltürk, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları: İstanbul, Temmuz 2001, s. 5.

¹⁷⁹⁰ Çağan, **Avrupa Topluluğu...**, 3, 4. (Çağan'ın belirttiği üzere, dolaylı vergileri ağırlıklı şekilde uygulayan ülkelerdeki ihracatçılar, varış ülkesinde vergilendirme esas ve ihracatta vergi iadesi mekanizmaları sayesinde AB içi ticarete avantaj sağlamakta; aynı zamanda bu ülkeler, dolaysız vergileri hafif uygulayarak AB içinde sermayenin kendi ülkelerine akmasını teşvik edebilmektedirler.)

Vergilendirme alanındaki AB düzenlemelerinin temelde iki amaca hizmet ettiğinden söz etmek mümkündür. Bu amaçlardan ilki kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı önündeki engellerin kaldırılması; ikincisi ise AB ekonomisinin uluslararası rekabette daha güçlü kılınmasıdır. Vergilendirme alanında yapılan düzenlemelerde iç pazarın önündeki engellerin ve ayrımcı uygulamaların kaldırılması, kararların en uygun düzeyde alınması ve dolaysız vergilerin tahsilinde üye ülkelere bir miktar esneklik tanınması gibi ilkelere dikkat edilmektedir¹⁷⁹¹. Bu bağlamda *vergi uyumlaştırması*, “*ekonomik birlik kurmak isteyen ülkelerin, vergi rekabetini ortadan kaldırarak emeğin, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için vergi konusunda işbirliği yapmaları*” şeklinde tanımlanmakta; yoğun şekilde vergilerin uyumlaştırılması esasına dayanan AB vergi politikası da gümrük ve eş etkili vergilerin kaldırılması ve ortak gümrük tarifesinin kabulü, ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı, devlet yardımları yasağı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi hususları üzerine inşa olmaktadır¹⁷⁹².

Vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler AB içinde özgür rekabet ortamının oluşturulmasında en önemli etkenlerden biri olarak kabul edildiği için AB Vergi Hukuku da AB Hukuku’nun en önemli kısımlarından birini oluşturmaktadır. AB Vergi Hukuku’nun Uluslararası Vergi Hukuku’ndan genel itibarıyla ayrılan birkaç yönü bulunmaktadır. Öncelikle Uluslararası Vergi Hukuku ağırlıklı olarak ülkeler arasında imzalanan anlaşmalara göre düzenlenen ulusal vergi hukuku esasına göre işlemekte iken AB Vergi Hukuku anlaşmaların yanı sıra üye ülkelerden aldığı yetkiyle hareket eden organların kararlarına dayanmakta; böylelikle özerk bir biçime kavuşmaktadır. İkinci olarak ise AB Vergi Hukuku’nun çalışma konuları ve amaçları, Uluslararası Vergi Hukuku’nun çifte vergilendirme, haksız vergi rekabeti, vergi kaçakçılığı gibi konularını ve amaçlarını kapsamakla birlikte bunlardan daha geniştir. Son olarak AB Vergi Hukuku’nda üye ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması ve bir takım vergilendirmeye ilişkin yetkilerin Birlik ile paylaşılmasının kabul edilmesi söz konusudur¹⁷⁹³.

Avrupa Birliği’nin vergilendirme politikalarında dolaylı vergi ve dolaysız vergi ayrımı keskin bir şekilde göze çarpmaktadır. Mal ve hizmetler üzerinden alınan

¹⁷⁹¹ Fantorini, Üzeltürk, s. 6-7.

¹⁷⁹² Nesrin Candan, s. 150, 151.

¹⁷⁹³ Yetki paylaşımına örnek olarak AB üyesi devletlerin kendi ülkelerinde AB adına belli oranda KDV toplamak zorunda olmaları gösterilmektedir. Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 144, 145.

dolaylı vergiler ve muamele vergileri, tek pazar işleyişinde anında ve doğrudan etki yarattıkları için bu vergiler bakımından “*mevzuat uyumlaştırması*” ihtiyacı çok güçlü bir şekilde kendini hissettirmektedir. Dolaysız vergilerin ise tek pazar işleyişinde dolaylı vergilere kıyasla daha az etkileri bulunmakta olup bu nedenle dolaysız vergiler bakımından “*mevzuat yakınlaştırması*” yeterli görülmektedir¹⁷⁹⁴.

Söz konusu çalışmalar kapsamında dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasında ilk olarak mevcut muamele vergilerinin kaldırılmasına ve yerine ortak bir katma değer vergisinin yürürlüğe konulmasına karar verilmiştir. Ardından KDV’ye ilişkin matrahların ve oranların uyumlaştırılması çalışmaları başlatılmıştır. Ayrıca üye ülkeler arasında gerçekleştirilecek KDV’ye konu mal ve hizmet teslimlerinde “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi”nin uygulanmasında karar kılınmıştır. KDV’nin ardından ÖTV alanında uyumlaştırma çabaları başlamıştır. Dolaysız vergilerde ise birlik tarafından müdahalenin üye ülkelerin vergilendirme yetkilerini fazlasıyla kısıtladığı yönündeki görüş nedeniyle uyumlaştırma çabaları oldukça ağır işlemiş¹⁷⁹⁵ olup bu alanda çalışmalara günümüzde hala devam edilmektedir.

Yukarıda özetlenmeye gayret edilen AB vergi politikasına ilişkin olarak Kurucu Antlaşmalarda bulunan hükümlere de kısaca değinmek gerekmektedir. Avrupa Birliği’nin finansmanı hususu, Avrupa Birliği’nin İşleyişine İlişkin Antlaşma’nın 311. maddesinde (eski 269. madde)¹⁷⁹⁶ düzenlenmektedir. Bu maddenin ilk iki fıkrasında AB’nin amaçlarına ulaşmak ve politikalarını yürütmek için gerekli araçları edineceğinden ve diğer gelirler saklı kalmak üzere bütçenin tamamen öz kaynaklardan finanse edileceğinden bahsedilmektedir. Bu öz kaynaklar; tarımsal yükümlülüklerden, gümrük vergilerinden, temelde uyumlaştırılmış KDV gelirinin belirli bir yüzdesinden ve GSMH temelli kaynaklardan oluşmakta olup birliğin finansmanı için AB’nin vergi koyma veya uygulama yetkisi bulunmamaktadır. Nitekim AB’nin amacı üye ülkelerin ulusal sistemlerinde yer alan zorunlu vergileri ve katkı paylarını standardize etmek değil; bu gelir kaynaklarının

¹⁷⁹⁴ Fantorini, Üzeltürk, s. 9.

¹⁷⁹⁵ Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 156-160.

¹⁷⁹⁶ İlk iki fıkranın İngilizce metni şu şekildedir:

“The Union shall provide itself with the means necessary to attain its objectives and carry through its policies.

Without prejudice to other revenue, the budget shall be financed wholly from own resources.” (Consolidated Version of The Treaty on the Functioning of the European Union, Article 311)

birbirleriyle ve Avrupa Birliği Antlaşmalarıyla uygunluk arz etmesini sağlamaktır¹⁷⁹⁷.

Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın "*Birliğin Politikaları ve İç Eylemleri*" adını taşıyan üçüncü kısmının altında yer alan II. ve VII. başlıklar AB Vergi Hukuku bakımından özellikle önem taşımaktadır. "*Malların Serbest Dolaşımı*" adındaki Başlık II'de Gümrük Birliği'ne ilişkin önemli düzenlemeler yer almakta; Başlık VII ise "*Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuatların Yaklaştırılması ile İlgili Ortak Kurallar*"ı düzenlemektedir.

Gümrük Birliği ile amaçlanan Antlaşma'nın 28. maddesinde¹⁷⁹⁸ de yer verildiği üzere, üye devletler arasında mal ticaretinde gerçekleştirilecek ithalat ve ihracatta gümrük vergilerinin ve eş etkili tüm vergilerin yasaklanması ve üçüncü ülkelerle ilişkiler bakımından da ortak bir gümrük tarifesinin kabul edilmesidir.

Antlaşma'nın "*Vergi Hükümleri*" m. 110 (eski m. 90) ilâ m. 113 (eski m. 93) arasında yer almaktadır. Ayrım yapmama ilkesine dayalı söz konusu antlaşma hükümleri; üye devletlerin kendi benzer ürünlerine uyguladıklarından daha yüksek bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak diğer üye devletlerin ürünlerine koymalarını ya da kendi ürünlerine dolaylı koruma sağlayacak nitelikte bir iç vergiyi diğer üye devletlerin ürünlerine koymalarını (m.110) ve üye devletlere ihraç edilen ürünleri tabi tutuldukları iç vergiden daha yüksek tutarda bir iç vergi iadesinden yararlandırmalarını (m.111) yasaklamaktadır. 113. maddede dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümlerin kabulü düzenlenmekte; 112. maddede ise dolaysız vergiler bakımından ihracata ilişkin indirimlerin ve vergi iadelerinin uygulanması ile ithalata ilişkin telafi edici vergilerin konulmasının ancak Komisyon'un önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için daha öncesinden onaylanması halinde mümkün olabileceği belirtilmektedir.

Devlet desteklerinin düzenlendiği 107. maddede de Antlaşmalarda aksine hüküm bulunmadığı sürece "*bir üye devlet tarafından veya devlet kaynakları vasıtasıyla herhangi bir şekilde verilen ve belirli teşebbüsleri veya belirli ürünlerin üretimini kayıtarak rekabeti bozan veya bozma tehlikesi yaratan her türlü destek*"ın,

¹⁷⁹⁷ Şin, s. 39.

¹⁷⁹⁸ "The Union shall comprise a customs union which shall cover all trade in goods and which shall involve the prohibition between Member States of customs duties on imports and exports and of all charges having equivalent effect, and the adoption of a common customs tariff in their relations with third countries."

“üye devletler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde” iç pazarla bağdaşmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla üye devletlerin belirli bölgelere, sanayi dallarına veya işletmelere sağladıkları vergi indirimleri, muafiyetleri, istisnaları ve benzeri vergi kolaylıkları¹⁷⁹⁹ da rekabeti etkileyebilecek nitelikte olduğu sürece yasak kapsamına girmektedir.

Uygulanan vergi sistemlerine ilişkin AB üyesi ülkelerin ortalaması ile ABD ve OECD ortalaması karşılaştırıldığında ortaya birtakım çarpıcı istatistikler çıkmaktadır. Vergi/Yurtiçi Brüt Hasıla (Tax/GDP) oranı üzerinden yapılan hesaplama göre AB ülkelerindeki vergi yükünün OECD üyesi diğer ülkelerden ve ABD’den fazla olduğu tespit edilmektedir. Pek çok AB ülkesinde vergi sistemi sosyal güvenlik katkı paylarına, tüketim vergilerine ve çevreyle ilintili vergilere dayanmakta; şirket vergileri ve servet vergileri ABD ve Japonya’ya kıyasla daha az bir payı temsil etmektedir. Yoğun olarak tüketim vergisine dayalı bir sisteme sahip olan AB’de gerek tüketim üzerindeki gerçek vergi oranı gerekse çevreyle ilintili vergilerin Yurtiçi Brüt Hasılaya oranı diğer OECD üyesi ülkelerin pek çoğundan daha yüksektir. Bununla birlikte emek üzerindeki ortalama vergi oranının da AB’de daha yüksek olduğu saptanmaktadır. Gelirin yeniden dağıtımı esasının da AB’de daha ciddiyetle ele alındığı dile getirilmektedir¹⁸⁰⁰. Netice itibarıyla AB’de vergilendirmenin OECD ortalamasına göre daha az oranda gelir vergisine, daha çok oranda ise tüketim vergilerine ve sosyal güvenlik katkı paylarına dayandığı; ABD’de ise tam tersine payların büyük kısmını gelir vergisinin ve servet vergisinin, daha az kısmını ise tüketim vergilerinin ve sosyal güvenlik katkı paylarının teşkil ettiği belirtilmelidir¹⁸⁰¹.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin payları AB üyesi ülkeler içerisinde kıyaslamaya tabi tutulduğunda, birliğe sonradan üye olan ülkelerde dolaysız vergilerin payının daha düşük olduğu anlaşılmaktadır. Benzer şekilde Portekiz ve Yunanistan gibi güney ülkelerinde de dolaylı vergiler oransal olarak daha yüksek seviyelerdedir. İsveç, Danimarka ve Finlandiya gibi Kuzey Avrupa ülkelerinde ise dolaysız vergilerin payları AB ortalamasının üzerinde seyretmektedir¹⁸⁰².

¹⁷⁹⁹ Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 150.

¹⁸⁰⁰ Detaylı kıyaslamalar için bkz. Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371, Ankara, Kasım 2006, s. 6-12.

¹⁸⁰¹ Şin, s. 40.

¹⁸⁰² Şin, s. 42, 43.

Türkiye açısından da uzun yıllardır üyesi olabilmek için çaba sarf ettiği AB ve AB müktesebatına uyum halen önemli bir gündem maddesi teşkil etmektedir. Mevzuat uyumu bakımından en çarpıcı aşama, 06.03.1995 tarihli ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı ile kurulan Gümrük Birliği süreci olarak görülmekte; 1999 yılının Aralık ayında yapılan Helsinki Zirvesi de Türkiye'nin AB'ye tam üyelik adaylığının teyit edilmesi bakımından önem arz etmektedir¹⁸⁰³. Günümüze kadar gelinen süreçte Türkiye-AB ilişkileri inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir. Uzun yıllardır durgun seyreden ilişkiler 2015 yılında Suriye'de yaşanan gelişmelerin akabinde oluşturulan göç politikalarının etkisiyle bir nebze canlanmış; katılım müzakerelerinin gündeme getirilmesi, Vize Serbestisi Diyaloğu, göç yönetiminde yük paylaşımı, terörle mücadelede işbirliği ve Gümrük Birliği'nin güncellenmesi çalışmaları başta olmak üzere önemli kararlar alınmıştır. 2016 yılında Türkiye'de yaşanan 15 Temmuz Darbe Girişimi'nden sonra ise Türkiye ile AB arasında iletişimin azaldığı bir dönem başlamıştır. 26 Haziran 2018 tarihli Genel İşler Konseyi'nde Türkiye'nin AB'den uzaklaşmakta olduğu, katılım müzakerelerinin fiiliyatta durma noktasına geldiği ve Gümrük Birliği'nin güncellenmesi müzakerelerinin başlatılmasının öngörülmediği belirtilmiştir. 18 Haziran 2019 tarihli Genel İşler Konseyi'nde de bu kararlar hatırlatılmış ve Türkiye'nin AB'den uzaklaşmaya devam ettiği yönünde not düşülmüştür¹⁸⁰⁴. Bununla birlikte T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, AB üyeliğinin önemini ve gerekliliğini korumayı sürdüreceğini ve Türkiye'nin en önemli stratejik hedeflerinden biri olmaya devam ettiğini¹⁸⁰⁵ belirtmektedir.

3.2. Avrupa Birliği'nin Vergiyle İlgili Çalışma Yürüttüğü Başlıca Alanlar

Yukarıdaki başlıkta bahsettiğimiz vergilerin uyumlaştırılması ve yakınlaştırılması çalışmaları haricinde AB, uluslararası vergi hukukunda sıklıkla ele alınan diğer konular üzerinde de çalışmalar yürütmektedir. OECD'nin çalışma yürüttüğü alanlar içerisinde de ele aldığımız uluslararası vergi sorunları¹⁸⁰⁶ üzerinde AB tarafından gerçekleştirilen çalışmalara aşağıda ayrı ayrı değinilmektedir.

¹⁸⁰³ Fantorini, Üzeltürk, s. 5.

¹⁸⁰⁴ T.C. Dışişleri Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, "Türkiye Avrupa Birliği İlişkilerinde Önemli Tarihler (1959-2019)", s. 21, 23., <https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/kronoloji-trkce-ocak2020.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁰⁵ T.C. Dışişleri Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, "Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri", https://www.ab.gov.tr/ab-ile-iliskiler_4.html (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁰⁶ Haksız vergi rekabeti ile mücadele, transfer fiyatlandırması, çifte vergilendirmenin önlenmesi, elektronik ve dijital ticaretin vergilendirilmesi, vergi suçları ile mücadele, vergi uyumu ve denetimi hususunda işbirliği hususları çalışmamızın üçüncü bölümünün "2.2. OECD'nin Vergiyle İlgili

3.2.1. Haksız Vergi Rekabeti ile Mücadele

Avrupa Birliği içinde vergi yükümlülükleri, vergi yükümlülüklerini en aza indirmelerine fayda sağlayan vergi rejimlerinin bulunduğu AB üyesi ülkelere hareket etmekte ve bu durum AB içindeki diğer ülkelerin vergi tabanlarında ciddi aşınmalara sebebiyet vermektedir. AB üyesi ülkelerden bazılarının ülkelerine sermaye girişi sağlamak için özel vergi rejimi oluşturmaları bu bağlamda zararlı vergi rekabeti yaratmaktadır. Örneğin İrlanda'nın finansal faaliyette bulunan şirketlere oranı %32 olan kurumlar vergisini %10 oranında uygulaması; Hollanda'nın çok uluslu şirketlere vergi erteleme olanağı tanıması; Lüksemburg'un iştirak karları ve bu karların yurtdışına transferi üzerinden vergi rekabeti yaratması; İspanya ve Portekiz'in kendilerine bağlı ada ülkelerinde vergi cennetleri yaratması bahsi geçen rejimlere örnek olarak verilmektedir. Bunun karşısında ise Almanya ve Fransa gibi kamu harcamaları daha yüksek olan ülkeler, vergi rekabetini sınırlandırarak vergi tabanlarını korumaya çalışmışlar ve vergi oranlarını düşürmek zorunda kalmışlardır. Özellikle Almanya'da 1990'ların başında %60 dolaylarında olan kurumlar vergisi oranının 2000'li yılların başında %38 seviyesine düşürülmüş olması oldukça çarpıcıdır¹⁸⁰⁷.

Haksız vergi rekabetine ilişkin olarak OECD tarafından da pek çok çalışma yürütülmüştür¹⁸⁰⁸. Bu çalışmalar ile AB tarafından yürütülen çalışmalar büyük ölçüde uyumlu ve birbirlerini destekler nitelikte olsalar da aralarında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Zira OECD'nin AB üyesi olmayan üyelerinin bulunması, projelerin hedeflerinin ve kapsamlarının birebir aynı olmasını engellemektedir. Ayrıca OECD'nin ve AB'nin kurumsal yapılarındaki farklılıklar, üye ülkelere verilen tavsiyelerin türünü de etkilemektedir. Bu nedenle AB üyesi ülkeler, OECD'nin diğer üyelerini bağlamayan kimi yükümlülükler altına girmişlerdir. İlaveten OECD

Çalışma Yürüttüğü Başlıca Alanlar” başlığı altında da yer almakta olup, tekrardan kaçınmak adına bu kısımda ilgili alanlarda sadece AB tarafından gerçekleştirilen çalışmalar ele alınacaktır. Söz konusu mücadele alanlarına ilişkin genel bilgiler ve bu alanlarda OECD tarafından gerçekleştirilen çalışmalar için belirtilen başlığa göz atılmalıdır.

¹⁸⁰⁷ Murat Levent Özer, **Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Doktora Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şahin Akkaya, İstanbul, 2006, s. 67-71.

¹⁸⁰⁸ Bu çalışmalara, çalışmamızın bu bölümünün önceki kısımlarında yer alan “2.2.1. Haksız Vergi Rekabeti ile Mücadele” başlığı altında yer verilmiştir.

çalışmaları özellikle vergi cennetlerini ele almış ve bilgi değişiminin önemine odaklanmıştır¹⁸⁰⁹.

Haksız vergi rekabeti ile mücadele kapsamında AB nezdinde atılan ilk adımı 01.12.1997 tarihinde gerçekleştirilen Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi (ECOFIN) toplantısında kararlaştırılan işletmelerin vergilendirilmesine ilişkin “*Davranış Kuralları (Code of Conduct)*”¹⁸¹⁰nda bulmak mümkündür. Yasal olarak bağlayıcı olmamakla birlikte siyasi bir gücü olan bu kurallar AB içerisinde işletmelerin konumu üzerinde önemli bir etkisi olan veya olabilecek yasal, düzenleyici ya da idari vergi önlemlerini kapsamaktadır. Bu kurallar AB üyesi devletlerin zararlı olduğu kabul edilen yeni bir vergi önlemi getirmekten kaçınmalarını (durma-standstill) ve zararlı olduğu kabul edilen herhangi bir düzenlemeyi veya uygulamayı değiştirmelerini (geri alma-rollback) gerektirmekte ve potansiyel olarak zararlı önlemlerin varlığının belirlenmesine yönelik birtakım kriterler getirmektedir¹⁸¹¹. Bu kriterleri¹⁸¹²,

- İlgili ülkedeki genel vergilendirme seviyesinden önemli ölçüde düşük olan etkin bir vergilendirme seviyesinin bulunup bulunmadığı;
- Sadece yerleşik olmayanlara veya yerleşik olmayanlar tarafından gerçekleştirilen işlemlere vergi avantajı sağlanıp sağlanmadığı;
- Ülke ekonomisinden izole edilen ve dolayısıyla ulusal vergi matrahı üzerinde hiçbir etkisi olmayan faaliyetler için teşvik bulunup bulunmadığı;
- Reel olmayan ekonomik faaliyetlere vergisel avantaj sağlanıp sağlanmadığı;
- Çok uluslu şirket kazançlarının vergilendirilmesinde uluslararası alanda kabul görmüş OECD standartlarına uygun hareket edilip edilmediği;

¹⁸⁰⁹ Joann M. Weiner, Hugh J. Ault, “The OECD’s Report on Harmful Tax Competition”, **National Tax Journal**, Vol: 51, No: 3, Eylül 1998, s. 607.; Nesrin Candan, s. 111.

¹⁸¹⁰ AB Resmi Gazetesi’nde de yayımlanan ilgili ECOFIN toplantı sonuçları için bkz. EU, “Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning Taxation Policy”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/coc_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸¹¹ EU, European Commission, Harmful Tax Competition, “Code of Conduct”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸¹² EU, “Code of Conduct”.; Fantorini, Üzeltürk, s. 59.; Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 85, 86.

- Vergi sisteminin ve vergi idaresi tarafından vergilendirmeye dair alınan kararların şeffaf olup olmadığı,

Şeklinde sıralamak mümkündür.

Bahsi geçen toplantının ardından AB Maliye Bakanları, 09.03.1998 tarihli Konsey toplantısında Birleşik Krallık Haznedarı Dawn Primarolo'nun başkanlığında, işletmelerin vergilendirilmesinde Davranış Kuralları kapsamında ele alınacak vergi önlemlerinin belirlenmesi amacıyla “Davranış Kuralları Grubu- *Code of Conduct Group*” adı altında bir çalışma grubu kurmuşlardır. Bu Grup, Kasım 1999 tarihli raporunda¹⁸¹³ zararlı nitelikte 66 tane vergi önlemi (40 tanesi AB üyesi ülkelerde; 3 tanesi Cebelitarık'ta ve 23 tanesi bağımlı veya ilişkili bölgelerde olmak üzere) tespit etmiş; ardından tespit edilen bu önlemlerin yerine revize edilmiş veya ikame edilmiş önlemlerin uygulamaya konulması için Üye Devletler tarafından harekete geçilmiştir. Kazanılmış hakların korunması ilkesi (*grand-fathering clause*) de göz önünde bulundurulmak suretiyle 31.12.2000 tarihinden önce yürürlüğe giren zararlı rejimlerin, belirli bir süreç için tanınıp tanınmadığından bağımsız olarak en geç 31.12.2005 itibarıyla kaldırılması kararlaştırılmış; kaldırılması gereken bazı vergi önlemleri bakımından ise istisna getirilerek belirlenen süreler kapsamında süre uzatımı hususunda anlaşmaya varılmıştır¹⁸¹⁴.

2004 yılının Eylül ayında *Mali ve Kurumsal Suistimalin Önlenmesine ve Bununla Mücadeleye İlişkin Tebliğ (COM (2004) 611)*¹⁸¹⁵ Komisyon tarafından kabul edilmiştir. Bu belge ile finansal hizmetler, şirketler hukuku, muhasebe, vergi, gözetim ve denetim ile icra alanlarında finansal suiistimalin önlenmesi amacıyla eşgüdümlü eylemler için strateji oluşturulması amaçlanmıştır. Vergi sistemlerinin karmaşık kurumsal yapılarla daha iyi başa çıkabilmesinin sağlanması için Komisyon'un önerileri şeffaflığın ve şirketlerin vergilendirilmesinde bilgi değişiminin artırılmasına yoğunlaşmaktadır. Komisyon tarafından ayrıca deniz aşırı finansal merkezlere ilişkin tutarlı AB politikalarının oluşturulması ile bu yetki

¹⁸¹³ İlgili raporun metni için bkz.

EU, Council of the European Union, “Report SN 4901/99”, Brussels, 23 November 1999 https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/primarolo_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸¹⁴ EU, “Code of Conduct”.

¹⁸¹⁵ EU, Commission of the European Communities, “Communication on Preventing and Combating Corporate and Financial Malpractice”, COM(2004)611 final, Brussels, 27.09.2004, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0611&from=EN> (e.t.: 01.09.2021).

alanlarında şeffaflığın ve etkin bilgi değişiminin teşvik edilmesi de hedeflenmiştir¹⁸¹⁶.

2009 yılının Nisan ayında ise AB üyesi devletlerin vergi alanında daha fazla şeffaflık, bilgi değişimi ve adil vergi rekabeti boyutları bulunan iyi yönetimi teşvik etmeleri için atmaları gereken eylemleri belirleyen, vergi alanında iyi yönetimin nasıl geliştirilebileceğini tanımlayan, iyi yönetim ilkelerinin uluslararası düzeyde uygulanabilmesini sağlamak için AB ve Üye Devletler tarafından kullanılabilecek araçları listeleyen *Vergi Alanında İyi Yönetimin Teşvikine İlişkin Tebliğ (COM (2009) 201)*¹⁸¹⁷ Komisyon tarafından kabul edilmiştir. Söz konusu tebliğ ayrıca Üye Ülkeleri, üye olmayan ülkelerle olan ikili ilişkilerinde ve uluslararası forumlarda, düzenlenen iyi yönetim ilkeleriyle daha uyumlu bir yaklaşım içerisinde bulunmaya davet etmektedir¹⁸¹⁸.

Bahsi geçen tebliğlerin ardından 2015 yılının Haziran ayında adil ve etkin kurumlar vergilendirmesi ile Davranış Kuralları Grubu'nun çalışmalarını ve zararlı vergi uygulamalarına ilişkin hususları konu alan bir Kurumların Vergilendirilmesine İlişkin Eylem Planı (*Action Plan on Corporate Taxation*) Komisyon tarafından kabul edilmiş ve bu hususta bir Tebliğ (*COM (2015) 302*)¹⁸¹⁹ çıkarılmıştır. Söz konusu Eylem Planında belirtilen beş kilit alan; Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahının (CCCTB) yeniden gündeme taşınması, kârın üretildiği yerlerde adil şekilde vergilendirilmesinin sağlanması, daha iyi bir iş ortamının yaratılması, şeffaflığın artırılması ve AB koordinasyonunun iyileştirilmesi şeklinde belirtilmiştir¹⁸²⁰.

Son olarak 2016 yılının Ocak ayında daha adil, daha basit ve daha etkili bir Kurumlar Vergisinin tesis edilmesi amacıyla Komisyon tarafından *Vergiden Kaçınma Karşıtı Paket (The Anti Tax Avoidance Package)* kabul edilmiştir. Agresif

¹⁸¹⁶ EU, European Commission, Harmful Tax Competition, "Other EU Work Related to Harmful Tax Practices", https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸¹⁷ EU, Commission of the European Communities, "Communication on Promoting Good Governance in Tax Matters", COM(2009)201 final, Brussels, 28.04.2009, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:EN:PDF> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸¹⁸ EU, "Other EU Work Related to Harmful Tax Practices".

¹⁸¹⁹ EU, European Commission, "Communication on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action", COM(2015)302 final, Brussels, 17.06.2015, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/com_2015_302_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸²⁰ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, "Action Plan on Corporate Taxation", https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/action-plan-corporate-taxation_en (e.t.: 01.09.2021).

vergi planlamasının önlenmesine, vergi şeffaflığının artırılmasına ve AB içerisinde yer alan tüm işletmeler için adil bir oyun alanı oluşturulmasına dair somut önlemler içeren bu paket kapsamında vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin yasal olarak bağlayıcı altı önlem barındıran bir Yönerge (2016/1164, 12.07.2016)¹⁸²¹ çıkarılmış; İdari İşbirliği Yönergesi revize¹⁸²² edilmiş; vergi anlaşmalarının suiistimal edilmesine karşı kullanılabilecek araçlara ilişkin tavsiye kararı (C (2016) 271)¹⁸²³ hazırlanmıştır¹⁸²⁴.

Netice itibarıyla küreselleşmenin etkisiyle Avrupa’da ekonomik entegrasyonun giderek artmasının vergi rekabetini sınırlama çabalarının başarıya ulaşmasını engellediği¹⁸²⁵ dile getirilmektedir. Vergi tabanlarının korunması uğraşında kuşkusuz genelde vergi denetimlerinin özelde ise vergi incelemelerinin sahip olduğu rol oldukça büyük olup bu çabaların başarıya ulaştırılmasında uluslararası idari işbirliğinin geliştirilmesi zarurî hale gelmiştir.

3.2.2. Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırmasına yönelik ilk çalışmalara AB nezdinde 1976 yılında başlanmış ve “Farklı Üye Ülkelerde Bulunan Bağlantılı Şirketler Arası Kar Transferlerinden Doğan Çifte Vergilendirmenin Giderilmesine İlişkin Konsey Yönergesi Tasarısı”¹⁸²⁶ hazırlanmıştır. Ancak, emsallere uygunluk ilkesine (*arm’s length principle*) aykırılığın mevcudiyeti halinde bir ülke tarafından yapılan düzeltmenin çifte vergilendirme sorununu yaratması durumunda karşı taraftaki ülke için ikinci bir düzeltme hakkının talep edilebilmesini öngören bu çalışma, üye ülkelerin mali özerklik alanına müdahale olarak görülmüş ve uygulamada olumlu karşılık bulamamıştır¹⁸²⁷.

¹⁸²¹ “Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market” (Official Journal of the European Union, L 193/1, Volume: 59, 19.07.2016).

¹⁸²² “Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic Exchange of information in the field of taxation (COM (2016) 25)”.

¹⁸²³ EU, European Commission, “Commission Recommendation (EU) 2016/136 of 28.01.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse (notified under document C(2016)271)” (Official Journal of the European Union, L 25/67, 02.02.2016), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016H0136> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸²⁴ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, “Anti Tax Avoidance Package”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸²⁵ Murat Levent Özer, s. 69.

¹⁸²⁶ Official Journal of the European Union, C 301, 21.12.1976.

¹⁸²⁷ Nesrin Candan, s. 113.; Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, s. 122.

Bu alana dair uluslararası standartların belirlenmesinde önemli bir adımı daha önce değindiğimiz OECD tarafından 1979 yılında hazırlanan ve 1995 yılında revize edilerek “*OECD Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)*” adındaki çalışma oluşturmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi ise OECD Model Konvansiyonu’nun 9. maddesinde düzenlenmektedir. AB Komisyonu tarafından 2001 yılında iç pazarda şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin yapılan çalışmada (SEC(2001)1681; COM(2001)582 final)¹⁸²⁸, transfer fiyatlandırmasının bir iç pazar sorunu olarak artan önemi vurgulanmış ve OECD Rehberi’nin tüm üye devletler tarafından kabul edilmiş olmasına rağmen Rehber’e ilişkin ülkelerin yorum farklılıklarının genellikle iç pazarın düzgün işleyişine zarar veren ve hem işletmeler hem de vergi idareleri için ek maliyetler yaratan sınır ötesi ihtilaflara yol açtığı tespitinde bulunulmuştur¹⁸²⁹.

Günümüzde bu alanda AB tarafından yürütölen çalışmalar kapsamında özellikle iki önemli noktaya değinmekte fayda bulunmaktadır. Bunlardan ilki Tahkim Konvansiyonu (*the Arbitration Convention*)¹⁸³⁰, ikincisi ise Transfer Fiyatlandırması Forumu (*Transfer Pricing Forum*)’dur.

Tahkim Konvansiyonu, kısaca ilişkili kuruluşların kârlarının ayarlanmasıyla bağlantılı olarak çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı hedefleyen bir belge olarak tanımlanmaktadır. Zira iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının çoğu ilişkili kuruluşların kârlarının düzeltilmesine ilişkin bir hüküm getirmekle birlikte Akit Devletlere çifte vergilendirmeyi kaldırmaya yönelik bir yükümlölük getirmemektedir. Tahkim Konvansiyonu ise gerektiği takdirde bağımsız bir danışma organının görüşüne atıfta bulunmak suretiyle Akit Devletler arasında anlaşma yoluyla transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan anlaşmazlıkların çözölmesi ve çifte

¹⁸²⁸ EU, Commission of the European Communities, “Company Taxation in the Internal Market”, Commission Staff Working Paper, SEC(2001)1681, Brussels, 23.10.2001, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/company_tax_study_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).; “Communication on Towards an Internal Market without Tax Obstacles; A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities”, COM(2001)582 final, Brussels, 23.10.2001, [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2001\)582&lang=en](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2001)582&lang=en) (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸²⁹ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, “Transfer Pricing in the EU Context”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸³⁰ “Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (90/463/EEC)”, (Official Journal of the European Communities, L 225/10, 20.08.1990).

vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik bir prosedür oluşturmakta; böylelikle iç pazardaki sınır ötesi faaliyetler için koşulları iyileştirmektedir. Kaynağını 1976 tarihli Yönerge Tasarısı'ndan ve İç Pazarın tamamlanmasına ilişkin 1985 tarihli Beyaz Kitap'tan alan Tahkim Konvansiyonu, uzun müzakerelerden sonra 23.07.1990 tarihinde imzalanmış ve 01.01.1995 tarihinde beş yıllık bir süre için yürürlüğe girmiştir. 25.05.1999 tarihli Protokol¹⁸³¹ ile Tahkim Konvansiyonu'nda değişiklikler yapılmış ve bir Akit Devlet itiraz etmedikçe Konvansiyon'un otomatik olarak beş yıllık sürelerle uzatılması sağlanmıştır. 2004 yılında 15 Üye Devletin tamamı tarafından onaylanan Protokol sayesinde, Tahkim Konvansiyonu 01.11.2004 tarihinde, geriye dönük olarak 01.01.2000 tarihinden başlayacak şekilde yeniden yürürlüğe girmiştir. Günümüzde tüm AB üyesi Devletler, Konvansiyon'un tarafıdır¹⁸³².

Avrupa Birliği Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu (*the EU Joint Transfer Pricing Forum-JTPF*) ise sınır ötesi grup işlemlerinde çifte vergilendirmenin önlenmesinde ve uyum maliyetlerinin düşürülmesinde Avrupa Komisyonu'na yardımcı olması ve tavsiyelerde bulunması amacıyla 2002 yılında Komisyon tarafından oluşturulmuş bir uzman gruptur. Mevcut durumda tüm AB üyesi devletler OECD'nin emsallere uygunluk ilkesini veya eşdeğerini transfer fiyatlandırması standardı olarak kabul etmektedir. Ancak dolaysız vergilendirmeye ilişkin bazı alanlar haricinde AB içerisinde transfer fiyatlandırması mevzuatı henüz yönergeler vasıtasıyla uyumlu hale getirilememiştir. Bu husustaki ihtiyacın karşılanmasına yönelik gayriresmi olarak 2002 yılının Haziran ayında kurulmuş ve Ekim ayında ilk kez toplanmış olan Forum, Komisyon'un gündeme getirdiği transfer fiyatlandırmasına ilişkin uygulamada karşılaşılan sorunlara pragmatik çözümler önermek için fikir birliği temelinde ve OECD'nin transfer fiyatlandırmasına ilişkin belirlediği standartlar çerçevesinde çalışmalar yürütmektedir. Bağımsız bir başkan tarafından yönetilen forumda her AB üyesi devletin vergi idaresinden bir temsilci ve 18 sivil toplum kuruluşu üyesi bulunmaktadır. Türkiye de dahil olmak üzere AB'ye

¹⁸³¹ "Protocol Amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (1999/C 202/01)" (Official Journal of the European Communities, C 202, Volume 42, 16.07.1999).

¹⁸³² EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, "Transfer Pricing and the Arbitration Convention", https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en (e.t.: 01.09.2021).

aday ülkelerden ve OECD'den temsilciler de Forum'a gözlemci olarak davet edilebilmektedir¹⁸³³.

Forum'un 2018 yılının Ekim ayında yayınlanmasına karar verdiği rapor¹⁸³⁴, çalışma konumuz bakımından özellikle önem arz etmektedir. AB içindeki transfer fiyatlandırması denetimlerine eşgüdümlü yaklaşım hakkındaki bu rapor ile, vergi idareleri ve vergi yükümlülerine çeşitli tavsiyelerde bulunarak en iyi uygulamaların tespit edilmesi hedeflenmiş; transfer fiyatlandırmasına ilişkin denetimler, incelemeler ve kontroller bakımından daha yakın bir işbirliği teşvik edilmiştir. “*Think international – act international - audit international*”¹⁸³⁵ mottosuyla başlayan bu çalışmada öncelikli hedef transfer fiyatlandırması denetimlerinde eşgüdümün ve işbirliğinin geliştirilmesi suretiyle çifte vergilendirmenin veya tam tersi vergi alınması gereken unsurların vergi dışı kalmasının önlenmesidir. Söz konusu eşgüdüm ve işbirliği araçları arasında idari ofislerde bulunma ve idari soruşturmalara katılım (*presences in administrative offices and participation in administrative enquiries-PAOE*), eşzamanlı vergi incelemeleri, ortak vergi incelemeleri ve Fiscalis programı çerçevesindeki çok taraflı kontroller üzerinde durulmuş; ülkelerin yaklaşımları hakkında veri toplanmasının faydalı olacağı belirtilerek Forum'un gelecekte transfer fiyatlandırmasına ilişkin yürütülecek denetimler bakımından ortak bir metodoloji geliştirilmesi için çalışmalar yürütmesinin düşünülmesi gerektiği dile getirilmiştir¹⁸³⁶.

3.2.3. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Avrupa Birliği üyesi devletler, AB içerisinde uyumlaştırmayla doldurulamayan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilendirmeyi önlemek amacı ile genel olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi ve servet vergilerini içeren ve OECD

¹⁸³³ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, “Joint Transfer Pricing Forum”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1 (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸³⁴ EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF), “A Coordinated Approach to Transfer Pricing Controls Within the EU”, Doc: JTPF/013/2018/EN, Brussels, October 2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-10/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸³⁵ Bu motto dilimize “*Uluslararası düşün-uluslararası harekete geç-uluslararası denetim yürüt*” olarak çevrilebilir.

¹⁸³⁶ EU JTPF, s. 15.

modeline dayanan çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarını imzalamaktadırlar¹⁸³⁷.

Çifte vergilendirmenin en sık ortaya çıktığı hallere; vergi yükümlülerinin bir AB üyesi ülkede yaşamasına rağmen başka bir AB üyesi ülkede çalışmaları, kısa bir görev için yurtdışına gönderilmeleri, yurtdışında yaşamaları ve yurtdışında iş aramalarının yanı sıra kendi ülkelerinden işsizlik ödeneği transfer etmeleri, bir ülkede emekli olmaları ancak başka ülkeden emekli maaşı almaları örnek gösterilmektedir. Bu ve benzer durumlarda vergi yükümlülerinin birden fazla ülkede aynı vergi konusundan vergilendirilmelerinin önüne geçmek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına¹⁸³⁸ başvurulmaktadır. Birçok ikili vergi anlaşmasının hükümleri uyarınca çalışılan ülkede ödenen vergi miktarı ikamet ülkesinde ödenecek vergiden mahsup edilmektedir. Diğer durumlarda ise çalışılan ülkede kazanılan gelir yalnızca o ülkede vergiye tabi olmakta ve ikamet ülkesinden vergiden istisna tutulmaktadır¹⁸³⁹.

Avrupa Birliği Komisyonu, karşılaşılan sınır ötesi vergi sorunlarına yönelik yürütülen genel stratejinin bir parçası olarak Kurucu Antlaşmalar ile üye devletlerin birbirleriyle ve üçüncü ülkelerle imzalamış oldukları çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları arasındaki olası çelişkileri inceleyerek değerlendirmektedir. Komisyon tarafından bu alanda yürütülen en kapsamlı çalışma 2005 yılının Haziran ayında sunulan belgedir¹⁸⁴⁰. Bu çalışmada başta Adalet Divanı'nın bu alanda vermiş olduğu kararların yarattığı sonuçlar olmak üzere vergi anlaşmalarına ilişkin sorunların genel hukuki analizi yapılmış; üye devletlerin iki taraflı anlaşmalarının dayanağını teşkil eden OECD Model Konvansiyonu'nun AB versiyonunun veya çok taraflı AB vergi anlaşmasının hazırlanması gibi çözüm önerilerine değinilmiştir. 2005 yılının Temmuz ayında Brüksel'de gerçekleştirilen ve uzmanların da katılarak katkıda

¹⁸³⁷ Biltekin Özdemir, s. 111.

¹⁸³⁸ AB üyesi ülkelerin imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının listeleri için bkz. EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Citizens Personal Taxation, "Treaties for the Avoidance of Double Taxation Concluded by Member States", https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/treaties-avoidance-double-taxation-concluded-member-states_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸³⁹ EU, "Double Taxation", https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_en.htm (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁴⁰ EU, European Commission, "EC Law and Tax Treaties", **Workshop of Experts**, 5 July 2005, Working Document, Brussels, 9 June 2005, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/ecclawtaxtreaties_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

bulunduğu çalıştayda bu konular tartışılmış ise de henüz somut adımların atıldığını söylemek mümkün değildir¹⁸⁴¹.

Çifte vergilendirmenin ve vergi alınması gereken unsurların vergi dışı kalmasının önlenmesine yönelik denetim ve vergi incelemeleri alanlarında ulusal sınırların ötesine geçilmesi ve uluslararası işbirliğine ivme kazandırılması büyük öneme sahiptir. Transfer fiyatlandırmasıyla mücadeleyle ilişkin kısımda bahsettiğimiz EU Ortak Forumu (EU JTPF)'nin bu alanda yürüttüğü çalışmalar da bunu destekler niteliktedir.

3.2.4. Elektronik ve Dijital Ticaretin Vergilendirilmesi

Çalışmanın önceki kısımlarında da açıklandığı üzere dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlara ilişkin OECD ve G20 tarafından yürütülen çalışmaların¹⁸⁴² uluslararası bir mutabakatla sonuçlanmaması üzerine AB, üye devletlerin vergi gelirlerinin her geçen gün azalmaya devam etmesini de göz önünde bulundurarak özellikle 2017 yılından itibaren dijital ekonominin vergilendirilmesini gündemine almış; bu alanda çeşitli çalışmalar yürüterek uzun ve kısa vadeli stratejiler geliştirmiştir.

Dijital ekonomiden kaynaklanan vergilendirme sorunlarına ilişkin geliştirilen uzun vadeli strateji en temel haliyle üye ülkelerin kurumlar vergisi yasalarının belirlenecek ortak standartlar çerçevesinde işletmelerin dijital kanallar vasıtasıyla kullanıcılarla önemli etkileşime sahip oldukları ülkelerde vergilendirilmelerini sağlayacak şekilde gözden geçirilmesine yöneliktir. Kısa vadeli strateji ise dijital faaliyetlerin vergilendirilmemesi nedeniyle gelir kaybına uğrayan üye devletlere gelir kaynağı yaratmak için dijital hizmet vergisinin getirilmesini öngörmektedir¹⁸⁴³.

Sadece AB'de her gün 20 milyardan fazla e-postanın ve 150 milyondan fazla sosyal medya gönderisinin yazıldığı ve 650 milyondan fazla çevrimiçi arama gerçekleştirildiği; küresel vergilendirme kurallarının ise dijital ekonomide yaşanan

¹⁸⁴¹ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Citizens Personal Taxation, "Double Taxation Conventions", https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/double-taxation-conventions (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁴² Çalışmamızın bu bölümünde yer alan "2.2. OECD'nin Vergiyle İlgili Çalışma Yürüttüğü Başlıca Alanlar- 2.2.4. Elektronik ve Dijital Ticaretin Vergilendirilmesi" başlığı altında ele alınmaktadır.

¹⁸⁴³ EU, European Commission, "Digital Taxation: Commission Proposes New Measures to Ensure that All Companies Pay Fair Tax in the EU", Press Release, Brussels, 21.03.2018, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_18_2041 (e.t.: 01.09.2021.); Hüseyin Işık, "Avrupa Birliği'nde Dijital Ekonominin...", s. 2683.

bu patlamaya ayak uyduramadığı; çevrimiçi faaliyet yürüten ve değer yaratan işletmelerin genel olarak ekonomiden çok daha hızlı büyüdüğü ancak bugünün kurallarının tüketici verilerinden elde edilen kârları vergilendirmede yetersiz kaldığı; geleneksel iş modellerindeki işletmeler ortalama olarak %23,2'lik efektif vergi oranıyla vergilendirilmekteyken dijital işletmelerin sadece %9,5'lik bir efektif vergi oranıyla karşı karşıya oldukları dile getirilmektedir¹⁸⁴⁴.

Avrupa Birliği için dijital ekonomiden kaynaklanan temel sorun, dev dijital şirketlerin bulundukları ülkeler haricinde, dijital hizmetlerin kullanıcılarının yerleşik bulunduğu AB ülkelerinde paylarına isabet eden ve adil nitelendirilebilecek tutarlarda vergi ödemeleri için vergilendirme yetkisinin sağlanabilmesidir¹⁸⁴⁵. Nitekim bundan on yıl önce dünyanın en büyük 20 şirketinden sadece bir tanesi dijital iken günümüzde en büyük 20 şirketin 9 tanesinin dijital olduğu; sosyal medya şirketleri, ortak platformlar ve çevrimiçi içerik sağlayıcılar gibi dijital işletmelerde yükselen ivmenin AB'deki ekonomik büyümeye büyük katkısının olduğu da kabul edilmekle birlikte temel sorunun bu ivmeden en iyi şekilde yararlanırken dijital şirketlerin adil vergi payları ile vergilendirilmelerinin sağlanması olduğu belirtilmektedir¹⁸⁴⁶. Dijital ekonominin vergilendirilmesine dair yürütülen çalışmaların¹⁸⁴⁷ iki boyutu bulunmaktadır. Bunlardan ilki dijital ekonominin vergilendirme alanında ne şekilde ele alınacağı; vergi yükümlüsü, konu, matrah, oran, beyan ve ödeme şekli gibi unsurların nasıl belirleneceğine yöneliktir. Üye

¹⁸⁴⁴ EU, European Commission, "Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market", Fact Sheet, Brussels, 21.03.2018, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141 (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁴⁵ Çelener, "Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları...", s. 2226.

¹⁸⁴⁶ EU, "Digital Taxation: Commission Proposes New Measures...".

¹⁸⁴⁷ Yürütülen çalışmalar bağlamında beş belge özellikle önem arz etmektedir. İlk olarak dijital ekonomiyle ilgili genel tespitlerin ve bu alanın neden vergilendirilmesinin gerektiğine ilişkin değerlendirmelerin yapıldığı COM(2017)547 numaralı "*Dijital Tek Pazar İçin Avrupa Birliği'nde Adil ve Etkin Bir Vergi Sistemi*" Tebliği ile COM(2018)146 numaralı "*Dijital Ekonomi İçin Çağdaş, Adil ve Etkin Vergilendirme Standardı Kurma Zamanı*" adını taşıyan Tebliğ, Komisyon tarafından hazırlanarak Parlamento ve Konsey'e sunulmuştur. Bu belgeler dayanak olarak gösterilerek ikinci Tebliğ ile aynı tarihte ayrıca iki tane Yönerge Taslağı ve bir Etki Değerlendirme Raporu da Komisyon tarafından hazırlanarak sunulmuştur. Taslakların ilki kurumlar vergisi kanunlarının ortak standartlar çerçevesinde gözden geçirilmesini amaçlayan COM(2018)147 numaralı "*Önemli Dijital Mevcudiyetin Kurumlar Vergisine Tabi Tutulmasına Dair Kuralların Ortaya Konulmasına İlişkin Konsey Yönergesi Taslağı*"; ikincisi ise dijital hizmet vergisi ihdasına yönelik COM(2018)148 numaralı "*Belirli Dijital Hizmetlerden Elde Edilen Gelirlerin Dijital Hizmet Vergisine Tabi Tutulmasına İlişkin Ortak Sistem Hakkında Konsey Yönergesi Taslağı*"dır. Aynı tarihli ve SWD(2018)81 numaralı Etki Değerlendirme Raporu (*Impact Assessment*)'nda ise getirilmek istenen düzenlemelerin ülkelerin teknolojilerini ve ekonomilerini ne ölçüde etkileyeceği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Sayılan düzenlemelere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. EU, European Commission, Taxation and Customs Union, "Fair Taxation of the Digital Economy", https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en (e.t.: 01.09.2021.); Hüseyin Işık, "Avrupa Birliği'nde Dijital Ekonominin...".

devletlerin kendi yargı alanlarında uyguladıkları sistemlerin diğer üye devletlerin uyguladıkları sistemler ile uyumlaştırılması ise ikinci boyutun gündemini oluşturmaktadır¹⁸⁴⁸.

Dijital hizmet vergisine (DHV) ilişkin yapılan eleştiriler üzerine AB’de ortak bir vergilemeyi öngören tasarı rafa kaldırılmış; tasarıya destek veren ve ortak bir çözüm bulunana kadar geçen sürede DHV gelirinden mahrum kalmak istemeyen ülkeler ise tek taraflı çözüm arayışlarına yönelerek kendi vergilendirme yetkileri dahilinde DHV uygulamasını başlatan kanunları yürürlüğe koymuşlardır. Bu ülkeler, OECD tarafından soruna küresel bir çözüm getirildiğinde uygulamaya son vereceklerini belirtmektedirler.

Dijital vergilendirme kapsamında getirilen vergiler de diğer tüm vergilerde olduğu gibi vergi yükümlülerinin kendi beyanlarına dayalı bir sisteme dayanmaktadır. Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin AB’ye Üye Devletler tarafından kontrolü, geleneksel ekonomide olduğu gibi¹⁸⁴⁹ vergi denetimlerinin ve vergi incelemelerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Nitekim DHV’nin getirilebilmesi için çıkarılan ancak uzlaşa sağlanamayan COM(2018)148 sayılı Yönerge’nin kontrol araçlarını da düzenleyen 18. maddesinin 5. fıkrasında, bir DHV mükellefinin vergiye tabi olduğu Üye Devlette yükümlülüğünün hesaplanmasıyla bilgi ve eylemlerin incelenmesini amaçlayan vergi denetimlerinin ve kontrol önlemlerinin o Üye Devlette geçerli olan kural ve usullere tabi olacağı¹⁸⁵⁰ belirtilmektedir.

Etki Değerlendirme Raporu (SWD(2018)81)’nda ise Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB)’nin uyarlanmış halinin kayıt tutma, vergi hesaplamalarını hazırlama ve vergi idareleriyle iletişim alanlarında harcanan sürede küçük bir artış yaratacağı; vergi gelirlerinin önemli bir bölümü yurtdışından beklendiği için beyan esasına dayanan bu sistemde eksik beyanda bulunulması riskinin mevcut olduğu ve bu hususta vergi incelemelerini ve üçüncü şahıslardan (kullanıcılar, istatistik sağlayıcılar vb.) alınacak bilgilerle çapraz denetimi

¹⁸⁴⁸ Hüseyin Işık, “Avrupa Birliği’nde Dijital Ekonominin...”, s. 2685.

¹⁸⁴⁹ EU, “Questions and Answers on a Fair and Efficient... ”.

¹⁸⁵⁰ “5. Tax audits and control measures by Member States aimed at examining all the information and actions relevant to the calculation of a taxable person's DST liability in that Member State shall be governed by the rules and procedures applicable in that Member State.”. Ayrıca bkz. EU, COM(2018)148, s. 5, 13, 22.

gerçekleştirecek vergi idarelerine büyük iş düştüğü¹⁸⁵¹ dile getirilmektedir.

3.2.5. Vergi Suçları ile Mücadele

Kamu gelirlerinde azalmanın, dolayısıyla vergi açıklarının en önemli nedenlerinden birini vergi kaçakçılığı ve vergi suçları teşkil etmektedir. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma nedeniyle kaybedilen toplam verginin AB çapında 1 trilyon Euro'ya kadar çıktığı tahmin edilmektedir¹⁸⁵². Avrupa Birliği Komisyonu tarafından raporlandığı üzere AB'de 2018 yılında sadece KDV açığı 140 milyar Euro'dur ki bu rakam AB genelinde toplam gelir kaybının %11'ini temsil etmektedir¹⁸⁵³. KDV açığının 2011 yılında yaklaşık 193 milyar Euro, 2014 yılında 162 milyar Euro, 2016 yılında 143 milyar Euro olarak gerçekleştiği göz önünde bulundurulduğunda her geçen yıl azaldığını söylemek mümkündür. Ancak COVID-19 pandemisinin küresel ekonomi üzerindeki etkilerini dikkate alan 2020 yılına ilişkin tahminler AB genelinde KDV gelirlerinde yaşanacak kaybın 164 milyar Euro'ya yükseleceği yönündedir¹⁸⁵⁴.

KDV kaçakçılığı ile mücadele kapsamında kombine KDV kaçakçılığı (*carousel fraud*) AB üyesi ülkeler için büyük bir gündem maddesi teşkil etmiştir. Bir üye ülke içinde vergilendirilen işlemlerle vergi konulmamış topluluk içi işlemlerin bir arada yürütülmesi suretiyle gerçekleştirilen bu kaçakçılık tipiyle ilgili olarak her iki tür işlemin bir arada yürütülmesinin önlenmesi ve her iki tür işlemlerin Birlik boyutunda eşit muameleye tabi tutulması fikri genel kabul görmüştür. Daha önce değindiğimiz tüm olumsuz etkilerinin yanı sıra AB bakımından ayrıca anormal sermaye hareketlerine ve üye ülkeler nezdinde rekabetin bozulmasına da yol açan vergi kaçakçılığıyla mücadele yolları arasında ise etkin şekilde idari işbirliğinde bulunulması, kamu görevlilerinin eğitilerek bilgilendirilmesi ve risk analizi

¹⁸⁵¹ EU, SWD(2018)81, s. 39, 74.

¹⁸⁵² EU, European Commission, Taxation and Customs Union, "A Huge Problem", https://ec.europa.eu/taxation_customs/huge-problem_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁵³ KDV açığı (VAT GAP), beklenen KDV geliri ile gerçekte tahsil edilen KDV geliri arasındaki farkı temsil etmektedir. Başlıca nedeni vergi kaçakçılığı ve vergi suçları olmakla birlikte kurumsal iflas, kötü idare ve yasal vergi optimizasyonu da açığa neden olabilmektedir. Yukarıda belirtilen KDV açığı oranı AB ortalamasını göstermekte olup İsveç'te %1 iken Romanya'da %33,8'e kadar değişmekte ve üye ülkelerin her birinde farklı gerçekleşmektedir. Önceki yıllar ile kıyaslandığında AB ortalamasına göre KDV açığı azalmıştır ancak ülkelere tek tek bakıldığında açığın esasen 21 Üye Devlette azaldığını, 7 Üye Devlette ise arttığını söylemek mümkündür. EU, European Commission, "VAT GAP Report 2020", Factsheet, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-09/vat-gap-factsheet-2020_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁵⁴ EU, **Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States**, 2020 Final Report, Center for Social and Economic Research, Taxation and Customs Union, September 2020, s. 17, 18, 74.

tekniklerine dayanan önleme, tespit etme ve soruşturma yöntemlerinin geliştirilmesi hususları öne çıkmaktadır¹⁸⁵⁵. Tüm bu hususlar bu mücadelede vergi denetimlerinin ve vergi incelemelerinin önemini de ortaya koymaktadır.

Özellikle tasarrufların vergilendirilmesi ve KDV olmak üzere her türlü vergi konusunda Üye Devletler arasında işbirliğinin ve bilgi alışverişinin geliştirilmesi AB tarafından yüksek öncelikte ele alınmaktadır. İşbirliğinin geliştirilmesi kapsamında AB nezdinde bir dizi uzman grubu da kurulmuştur. Bunlardan ilki AB üyesi ülkelerin zararlı vergi uygulamalarının belirlenmesi için Bakanlar Kurulu düzeyinde kurulmuş olan ve ülkelerin vergi rejimlerinin değerlendirildiği İşletmelerin Vergilendirilmesine İlişkin Davranış Kuralları Grubu (*Code of Conduct on Business Taxation Group*)’dur. İkincisi ise AB üyesi devletlerin maliye bakanlarının şahsi temsilcilerinin çifte vergilendirme ve vergiden kaçınma gibi konuları tartıştığı Vergi Politikası Grubu (*The Tax Policy Group*)’dur. Bu grupların haricinde vergi sistemlerinin işleyişinin uygulamada nasıl geliştirilebileceğini tartışmak üzere AB’yi, Üye Devletleri ve/veya iş dünyasından temsilcileri bir araya getiren çeşitli gruplar da bulunmaktadır.

Benzer şekilde Fiscalis Programı da bir üye ülkenin vergi memurlarının diğer üye ülkelere ziyaretlerini ve ülkeler arası ortak eylemleri kolaylaştırmaktadır¹⁸⁵⁶. Bilgi değişimiyle ilgili olarak ise otomatik veya talep üzerine bilgi değişimine konu bilgi türlerinin genişletilmesi ve derinleştirilmesinin vergi kaçakçılarının tespit edilmesini kolaylaştıracağı dile getirilmektedir. Ayrıca, 2013 yılı başından itibaren AB üyesi ülkelerin vergi idareleri, başka bir vergi idaresine bilgi vermemek için banka gizliliğini gerekçe olarak gösterememektedir¹⁸⁵⁷.

Vergi kaçakçılığı ve vergi suçlarıyla mücadeleye ilişkin olarak AB Komisyonu’nun 2012 yılında oluşturduğu Eylem Planı¹⁸⁵⁸ ise ayrıca önem taşımaktadır. Vergi kaçakçılığıyla mücadelede otuzdan fazla önlemin planlandığı bu

¹⁸⁵⁵ Biltekin Özdemir, s. 139, 140, 156.

¹⁸⁵⁶ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Role of the EU”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/role-eu_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁵⁷ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Acting Together”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/acting-together_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁵⁸ EU, European Commission, “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on An Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion”, COM(2012)722 Final, Brussels, 06.12.2012.; Ayrıca bkz. EU, European Commission, “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on Concrete Ways to Reinforce the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion Including in relation to Third Countries”, COM(2012)351 Final, Brussels, 27.06.2012.

Eylem Planı, agresif vergi planlamasına, vergi cennetlerine ve haksız rekabete karşı Üye Devletlerin vergi gelirlerini korumaya yardımcı olacak somut adımlar içermektedir.

Uluslararası vergi kaçakçılığında vergi kaçakçıların en büyük avantajı, vergi görevlilerinin kendi ulusal sınırları dışında vergi tahsil edememeleridir. Bu nedenle kaçakçılıkla mücadelede bir Üye Devletteki vergi makamlarının alacaklı oldukları vergiye erişebilmek için başka bir Üye Devletten yardım talep etmesine olanak tanıyan bir sisteme ihtiyaç duyulmuştur. Üye Devletler arasında bu tarz bir “vergi geri kazanım yardımı (*tax recovery assistance*)” AB tarafından uzun süredir teşvik edilmektedir. AB Hukuku temelinde sınır ötesi geri kazanılan vergi tutarının 2003 yılından 2011 yılına 11 katına çıkmış olması da bu sistemin ne kadar işe yaradığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir¹⁸⁵⁹.

Elektronik faturalar da daha önce değindiğimiz üzere vergi suçlarıyla mücadelede önemli birer araçtır. Ayrıca fiziki faturaların değiştirilmesinin, yazdırılmasının, gönderilmesinin ve saklanmasıyla yarattığı maliyet e-faturalarda bulunmamaktadır. AB de kamu tedarikinde kullanılmak üzere standartlaştırılmış elektronik faturalandırmayı çıkardığı Yönerge (2014/55/EU)¹⁸⁶⁰ vasıtasıyla uygulamaya koymuştur¹⁸⁶¹.

Vergi yükümlülerinin doğru bir şekilde belirlenebilmesi de vergi kaçakçılığıyla mücadele için esastır. Sınır ötesi işlemlerde bulunan vergi yükümlülerinin kendine özgü mükellef kimlik numaralarının (*taxpayer identification numbers-TINs*) bulunması ve bu numaraların yapısını kontrol etmeye imkan tanıyacak yeni bir web portalının oluşturulması da bu bağlamda önem taşımaktadır. AB Komisyonu, AB çapında tek ve yükümlüye özgü bir vergi numarasının oluşturulması hususunda harekete geçmiştir. Bunun yanı sıra vergi yükümlüleri ile vergi idareleri arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesinin ve vergi kurallarının şeffaflığının artırılmasının vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemi göz önünde bulundurularak ve Üye Ülkelerde mevcut en iyi uygulamalardan yararlanılarak AB çapında vergi yükümlüleri ile vergi idaresi ilişkileri açısından kılavuz görevi görecek

¹⁸⁵⁹ EU, “Acting Together”.

¹⁸⁶⁰ “Directive 2014/55/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on Electronic Invoicing in Public Procurement”, (Official Journal of the European Union, L 133/1, 06.05.2014).

¹⁸⁶¹ OECD, *Technology Tools to Tackle...*, s. 19

bir Avrupa Mükellefler Kanunu (*European Taxpayers' Code*)’nun geliştirilmesi hususunda Komisyon danışmanlık yapmaktadır¹⁸⁶².

Vergi kaçakçılığıyla mücadelenin küresel boyutunu dikkate alan AB aynı zamanda bir dizi komşu ülke ile de anlaşmalar imzalamakta ve vergi suiistimalini önlemeye yönelik uluslararası girişimlere katılım sağlamaktadır. Bu kapsamda vergi cennetleri de giderek daha fazla hedef tahtasına alınmaktadır¹⁸⁶³. AB’nin ayrıca, OECD ile dünya çapında asgari standartların hayata geçirilmesi için birlikte çalıştığını, dünya çapında vergi konularında bilgi değişimi ve şeffaflığın artırılması konularında lider konumda olan Vergi Amaçlarına Yönelik Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (*the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*)’da yer aldığını ve küresel tartışmalara aktif şekilde katıldığını belirtmek gerekmektedir¹⁸⁶⁴.

Birlik düzeyinde vergi kaçakçılığıyla mücadele bağlamında ülkeler arası işbirliği çalışmalarının yanı sıra vergi denetimi ve vergi incelemelerini odağına alan çalışmalar, izleyen kısımlarda ele alacağımız Avrupa Konseyi’nin tüzükleri, Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (OLAF)’nin faaliyetleri ve Fiscalis Programı çerçevesinde yoğunlaşmaktadır¹⁸⁶⁵.

3.2.6. Vergi Uyum ve Denetimi Hususunda İşbirliği Çalışmaları

Avrupa Birliği bünyesindeki işbirliği çalışmaları bağlamında gerek vergi türleri gerekse içerdiği bilgi değişimi yöntemleri bakımından en geniş kapsamlı hukuki metin, çalışmamızın önceki kısımlarında da değindiğimiz Avrupa Konseyi ve OECD tarafından birlikte hazırlanmış olan “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*)”dir. 1988 yılında imzaya açılan ve günümüzde Türkiye dahil 129 ülkede yürürlüğe giren söz konusu çok taraflı Avrupa Konseyi ve OECD Ortak Sözleşmesi; merkezi ve mahalli idareler adına net servet üzerinden ve sermaye değer artış kazançları üzerinden alınan vergiler de dahil olmak üzere gelir veya

¹⁸⁶² EU, “Acting Together”.

¹⁸⁶³ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Time to Get the Missing Part Back”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/time-get-missing-part-back_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁶⁴ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Acting Globally”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/acting-globally_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁶⁵ Konukcu Önal, s. 67-74.

İşbirliği çalışmalarına bir sonraki alt başlıkta; tüzüklere, OLAF’a ve Fiscalis programına ise çalışmamızın “3.4. Avrupa Birliği’nde Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Düzenlemeler” başlığında yer verilmektedir.

kazançlar üzerinden alınan tüm vergileri (dolaysız vergiler) ve gümrük vergileri hariç olmak üzere KDV ve satış vergileri gibi genel tüketim vergileri ile mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergilerini (dolaylı vergiler) kapsamaktadır. Ayrıca Ortak Sözleşme, geleneksel bilgi değişim yöntemleri olan *talep üzerine bilgi değişimi* (m. 5), *otomatik bilgi değişimi* (m. 6), *kendiliğinden bilgi değişimi* (m. 7) modellerinin yanı sıra *eşzamanlı vergi incelemeleri* (m. 8) ve *yurtdışında vergi incelemeleri* (m. 9) yöntemlerini de¹⁸⁶⁶ bünyesinde barındırmaktadır.

Değindiğimiz geniş kapsamı nedeniyle Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi, uygulama açısından diğer uluslararası düzenlemelerin ve iki taraflı vergi anlaşmalarının üzerinde yer almaktadır¹⁸⁶⁷. Nitekim Sözleşme'nin 27. maddesi ile de bu doğrultuda diğer uluslararası anlaşmalar ve düzenlemeler ile yaşanabilecek olası çatışmanın önüne geçilmek istenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında; bu Sözleşme tarafından sağlanan yardımlaşma olanaklarının, Sözleşme tarafı olan Devletler arasında halihazırda var olan yahut gelecekte yapılacak diğer uluslararası anlaşmalar veya düzenlemelerde yer verilen/yer verilecek yardımlaşma olanaklarını *kısıtlamadığı* ve bunlar tarafından da *kısıtlanmadığı* hükmüne yer verilmiştir. AB Hukuku'nun yürürlükteki düzenlemeleriyle Sözleşme hükümlerinin ilişkisi ise ikinci fıkrada düzenlenmektedir. Hükme göre, AB Üyesi Taraf Devletler birbirleri ile olan ilişkilerinde “*yürürlükteki Avrupa Birliği kurallarının sunduğu olanaklardan daha geniş bir işbirliği imkanı sağladığı sürece*”, Sözleşme'de öngörülen yardımlaşma olanaklarını uygulayabileceklerdir.

Vergi konularında Üye Devletlerin idari işbirliğine ilişkin olanaklar sağlayan AB Hukuku enstrümanlarını, kapsama alınan vergi türlerine göre aşağıda yer alan başlıklar altında incelemek mümkündür.

3.2.6.1. Dolaysız Vergilerde İdari İşbirliği

Daha önce değindiğimiz üzere AB genelinde dolaysız vergiler uyumlu hale getirilemediği için iç pazarın sağladığı özgürlükler vergi yükümlülerine genellikle ikamet etikleri ülkelerde vergi kaçırma ve vergiden kaçınma hususunda çeşitli avantajlar sağlayabilmektedir. Bu nedenle AB'deki vergi idareleri, kendi vergi

¹⁸⁶⁶ Söz konusu yöntemler çalışmamızın OECD ile ilgili önceki ana başlığının içerisindeki “2.2.6.1. Bilgi Değişimi” başlığı altında ayrı başlıklar halinde incelendiği için tekrara düşülmemesi adına yöntemlerden bu kısımda ayrıca bahsedilmemektedir.

¹⁸⁶⁷ Cihat Öner, s. 117.

yükümlülerini doğru şekilde vergilendirebilmek ve vergi kaçakçılığıyla etkin bir şekilde mücadele edebilmek için birbirleriyle yakın bir işbirliğine ihtiyaç duymaktadırlar¹⁸⁶⁸. Esasen bu işbirliği en verimli meyvelerini vergi incelemesi ve denetimi alanlarında vermektedir.

Dolaysız vergilendirmede AB Üyesi Devletlerin idari işbirliği için güvenli bir platform oluşturan ve gerekli usul ve olanakları öngören temel hukuki metin 2011/16/EU numaralı Konsey Yönergesi¹⁸⁶⁹'dir. Bu Yönerge, otomatik bilgi değişimine ilişkin kimi çekincelerle birlikte 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Önemi nedeniyle bu metnin geçirdiği evrime kısaca göz atmak gerekmektedir.

Esasında Avrupa'da dolaysız vergilendirme alanında idari işbirliğinin temeli 77/799/EEC sayılı Yönerge¹⁸⁷⁰ ile atılmış; 2011/16/EU sayılı Yönerge, bu Yönerge'yi kaldırarak onun yerini almıştır. 2011/16/EU sayılı Yönerge, kabulünün ardından Üye Devletler arasında idari işbirliğinin daha da güçlendirilmesi amacıyla beş kere esaslı değişikliğe uğramıştır. 2014/107/EU sayılı Yönerge¹⁸⁷¹ ile mali hesap bilgilerinin otomatik değişimi zorunlu hale gelmiş; 2015/2376/EU sayılı Yönerge¹⁸⁷² ile vergi kararlarının ve transfer fiyatlandırmasında ön fiyatlandırma anlaşmalarının (*advance pricing agreements*) zorunlu otomatik değişimi düzenlenmiş; 2016/881/EU sayılı Yönerge¹⁸⁷³ ile vergilendirme alanında ülke bazında raporlamanın zorunlu otomatik değişimi kabul edilmiş; 2016/2258 sayılı Yönerge¹⁸⁷⁴ ile kara para aklamayla mücadele bilgilerine vergi makamlarının erişimi hususu ilave edilmiş;

¹⁸⁶⁸ EU, European Commission, "Administrative Cooperation in (Direct) Taxation in the EU", https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/tax-co-operation-and-control/general-overview/enhanced-administrative-cooperation-field_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁶⁹ "Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on Administrative Cooperation in the Field of Taxation and Repealing Directive 77/799/EEC" (Official Journal of the European Union, L 64/1, 11.03.2011).

¹⁸⁷⁰ "Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 Concerning Mutual Assistance by the Competent Authorities of the Member States in the Field of Direct Taxation" (Official Journal of the European Communities, L 336, 27.12.1977).

¹⁸⁷¹ "Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation" (Official Journal of the European Union, L 359/1, 16.12.2014).

¹⁸⁷² "Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation" (Official Journal of the European Union, L 332/1, 18.12.2015).

¹⁸⁷³ "Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation" (Official Journal of the European Union, L 146/8, 03.06.2016).

¹⁸⁷⁴ "Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards Access to Anti-Money-Laundering Information by Tax Authorities" (Official Journal of the European Union, L 342/1, 16.12.2016).

2018/822/EU sayılı Yönerge¹⁸⁷⁵ ile raporlanabilir sınır ötesi düzenlemelerin zorunlu otomatik değişimi eklenmiştir. 12 Şubat 2020 tarihinde Komisyon tarafından 2011/16/EU sayılı Yönerge'nin ve bu metinde değişiklik yapan yönergelerin tedvini teklif edilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki AB ile AB üyesi olmayan beş Avrupa ülkesi (Andorra, Lihtenştayn, Monako, San Marino ve İsviçre) arasında 2014/107/EU sayılı Yönerge ile paralellik arz edecek şekilde mali hesap bilgilerinin otomatik değişimine ilişkin anlaşmalar imzalanmıştır. Son olarak 2020 yılında vergilendirme alanında dosyalama ve bilgi alışverişi için belirli zaman sınırlarının COVID-19 pandemisi nedeniyle acil olarak ertelenmesine yönelik 2020/876/EU sayılı Yönerge¹⁸⁷⁶ çıkarılarak Üye Devletlere ve bildirimle yükümlü kişilere ek üç ay süre tanınmıştır.

Esas Yönerge olan 2011/16/EU, AB mevzuatının idari işbirliğine ilişkin diğer hukuki metinleriyle düzenlenmekte olan KDV, gümrük vergileri, tüketim vergileri ve zorunlu sosyal katkı payları haricinde her türlü vergiyi kapsamaktadır. Bu nedenle dolaysız vergilerde idari işbirliğinin düzenlendiği temel hukuki metindir. Yönerge'nin kişi bakımından kapsamı ise konuya bağlı olup bir veya daha fazla Üye Devlette ikamet eden gerçek kişiler, tüzel kişiler ve vakıflar gibi kuruluşlar kapsamaktadır. Bilgi değişimi yöntemleri bakımından Yönerge'de *talep üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimi* düzenlenmektedir. Üye Devletlerin bu yöntemler aracılığıyla elde ettikleri bilgilerin kullanımı hakkında birbirlerine geri bildirimde bulunmaları ve Yönerge'nin idari işbirliğini ne ölçüde desteklediğini Komisyon ile birlikte incelemeleri gerekmektedir. Sayılan geleneksel bilgi değişimi yöntemlerinin yanı sıra Yönerge'de aynı zamanda bir Üye Devletin vergi görevlilerinin bir başka Üye Devletin *idari ofisinde bulunabilmesi veya orada yürütülen idari soruşturmalara katılımı* ile iki veya daha fazla Üye Devletin ortak veya tamamlayıcı menfaate sahip oldukları kişi(ler) üzerinde birlikte denetim yapmalarına izin veren *eşzamanlı vergi incelemeleri* müessesesi de yer almaktadır¹⁸⁷⁷.

¹⁸⁷⁵ “Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation in relation to Reportable Cross-Border Arrangements” (Official Journal of the European Union, L 139/1, 05.06.2018).

¹⁸⁷⁶ “Council Directive (EU) 2020/876 of 24 June 2020 amending Directive 2011/16/EU to Address the Urgent Need to Defer Certain Time Limits for the Filing and Exchange of Information in the Field of Taxation because of the COVID-19 Pandemic” (Official Journal of the European Union, L 204/46, 26.06.2020).

¹⁸⁷⁷ EU, “Administrative Cooperation in (Direct) Taxation in the EU”.

Şimdiye değin saydığımız düzenlemelerin Üye Devletlerin iç hukuklarında ne şekilde etki yarattığını görmek için AB Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu (*the EU Joint Transfer Pricing Forum-JTPF*)’nun daha önce değindiğimiz 2018 yılı Ekim ayı raporuna göz atmak gerekmektedir. Bu raporda Üye Devletlerin iç hukuklarının işbirliği araçlarının uygulanmasına ne derece uyumlu olduğu tek tek masaya yatırılmıştır. Rapora göre çalışmanın yapıldığı zamanda Birleşik Krallık’ın da dahil olduğu 28 üye ülke arasından Lüksemburg ve Romanya haricinde tüm üye ülkeler (Macaristan’ın bilgi sağlamadığı da belirtilmelidir.) işbirliğine ilişkin pasif katılıma izin veren yasal düzenlemelere sahiptir. Romanya pasif katılım kapsamında idari ofislerde bulunmaya izin vermekte iken idari soruşturmalara katılıma izin vermemektedir. Aktif katılım kapsamında 13 ülke bireylerle görüşmeye izin veren yasal düzenlemelere, 14 ülke ise kayıt ve belgelerin incelenmesine izin veren yasal düzenlemelere sahiptir. Eşgüdümlü bir transfer fiyatlandırması denetimi neticesinde aşağı yönlü düzeltmeler yapılmasına izin veren yasal düzenlemeler ise 16 ülkede bulunmakta; bu ülkelerden Almanya ve İspanya’da bu düzeltmelere sadece belirli şartların varlığı halinde gidilebilmektedir¹⁸⁷⁸.

3.2.6.2. KDV Alanında İdari İşbirliği

Üye Devletlerin yetkili makamları arasında KDV alanında idari işbirliği, sınır ötesi işlemlerde KDV kurallarının doğru şekilde uygulanmasına hizmet etmekte ve 904/2010 sayılı Konsey Tüzüğü’ne¹⁸⁷⁹ dayanmaktadır.

Vergi idareleri arasında belirli bilgilerin değişimine ilişkin Tüzük’ün; 7 ilâ 12. maddelerinde *talep üzerine bilgi değişimi* (başka bir ülkeden KDV işlemlerine ilişkin ek bilgiye ihtiyaç duyulduğunda), 14. maddesinde *otomatik bilgi değişimi* (yeni ulaşım araçları veya yerleşik olmayan tüccarlar gibi diğer ülkelerle ilgili bilgi konularında), 15. maddesinde *kendiliğinden bilgi değişimi* (bir ülkenin başka bir ülkeyle ilgili olabilecek KDV işlemleri hakkında bilgi keşfetmesi halinde), 29. ve 30. maddelerinde *eşzamanlı ve ortak vergi incelemeleri* (“*simultaneous controls*”-ulusal vergi yetkililerinin çok uluslu şirketleri denetlemek için uluslararası denetim ekipleri oluşturması istendiğinde), 28. maddesinde ise başka Üye Devletin *idari ofisinde bulunma ve orada yürütülen idari soruşturmalara katılım* (“*presence in*

¹⁸⁷⁸ EU JTPF, s. 15.

¹⁸⁷⁹ “Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on Administrative Cooperation and Combating Fraud in the Field of Value Added Tax” (Official Journal of the European Union, L 268/1, 12.10.2010).

administrative offices and participation in administrative enquiries”) yöntemlerine yer verilmektedir.

Sınır ötesi KDV kaçakçılığıyla mücadele etme gayesiyle, sayılan yöntemlerle gerçekleştirilecek bilgi değişimlerinin koordine edilebilmesi için 2010 yılında ayrıca Eurofisc ağı oluşturulmuştur. Eurofisc, 904/2010 sayılı Tüzük’ün 33 ilâ 37. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. AB üyesi 27 Devletten ve Norveç’ten irtibat yetkililerini barındıran Eurofisc’in temel görevleri; verilerin ortak işlenmesi ve analizi, izleme ve takip eylemlerinin koordinasyonu, KDV’den muaf ithalatlara ilişkin gümrük verilerine erişim, Europol ve OLAF ile doğrudan bilgi değişimi olarak sayılabilir. Söz konusu ağda paylaşılan bilgilerin ve verilerin analizinden sonra Devletler tarafından Eurofisc irtibat yetkililerinin gönderdikleri bilgi taleplerinin işleme konulması, KDV numaralarının kaydının silinmesi veya vergi incelemesi gerçekleştirilmesi gibi ulusal düzeyde duruma uygun önlemler alınmaktadır¹⁸⁸⁰.

2019 yılında Eurofisc tarafından KDV verilerinin hızlı bir şekilde paylaşılabilmesi ve birlikte işlenebilmesi için elektronik bir sistem olan *İşlem Ağı Analizi (Transaction Network Analysis-TNA)* aracı kullanılmaya başlanmıştır. Eurofisc’in şüpheli ağları daha erken ve daha verimli bir şekilde algılayarak tespit edebilmesini sağlayan TNA¹⁸⁸¹ ile, 2020 yılında AB’de vergi kaçakçılığı faaliyetleriyle bağlantılı 43 şirket, yüksek kaçakçılık riski bulunan 66 ticaret şirketi ağı ve 2.093 vergi kaçakçısı tespit edilmiş; toplamda 5,3 milyar Euro’luk hileli veya şüpheli işlem ortaya çıkarılmıştır¹⁸⁸².

2020 yılında KDV kaçakçılığıyla mücadelenin güçlendirilmesi kapsamında 904/2010 sayılı Tüzük’te değişiklikler yapan 2020/283 sayılı Konsey Tüzüğü¹⁸⁸³ kabul edilmiştir. Bu Tüzük ile Komisyon’a KDV kaçakçılığına ilişkin şüpheli durumların araştırılmasını ve tespit edilmesini sağlayacak *Merkezi Elektronik Bilgi*

¹⁸⁸⁰ EU, European Commission, “VAT and Administrative Cooperation”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-and-administrative-cooperation_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁸¹ TNA hakkında AB’nin basın açıklaması için bkz. EU, European Commission, “VAT Fraud: New Tool to Help EU Countries Crack Down on Criminals and Recoup Billions”, Press Release, 15.05.2019, Brussels, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_2468 (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁸² EU, “VAT and Administrative Cooperation”.

¹⁸⁸³ “Council Regulation (EU) 2020/283 of 18 February 2020 amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards Measures to Strengthen Administrative Cooperation in order to Combat VAT Fraud” (Official Journal of the European Union, L 62/1, 02.03.2020).

*Sistemi (Central Electronic System of Payment Information-CESOP)*¹⁸⁸⁴,ni kurma, sürdürme ve teknik olarak yönetme görevi verilmiştir. Bu yasama paketi, ödeme hizmeti sağlayıcılarının Üye Devletlerde meydana gelen sınır ötesi ödemeler ile bu ödemelerin alacaklıları hakkında bilgi iletmesini öngörmektedir.

KDV alanında idari işbirliğinin temel unsurlarının sorunsuz işleyişi için Eurofisc'in yanı sıra KDV Bilgi Değişimi Sistemi (*VAT Information Exchange System-VIES*), Merkezi Elektronik Form Uygulaması (*Electronic Forms Central Application-eFCA*), tek duraklı hizmet sunumu (*One Stop Shop*), ithalatta tek duraklı hizmet sunumu ve KDV iadesi gibi elektronik sistemlerin varlığı oldukça önemli kabul edilmektedir. Söz konusu sistemlerin ve idari işbirliğinin geliştirilmesi için 2021 yılının Nisan ayında 100. toplantısını yapmış olan İdari İşbirliği Daimi Komitesi (*Standing Committee on Administrative Cooperation-SCAC*) düzenli olarak çalışmalar yürütmektedir. Üye ülkelerin Maliye Bakanlıklarının ve ulusal vergi idarelerinin görevlendirdiği yetkililerden oluşan bu Komite, 904/2010 sayılı Tüzük kapsamında KDV alanında idari işbirliğini düzenleyen yasal çerçevenin uygulanmasında Komisyonu desteklemektedir¹⁸⁸⁵.

3.2.6.3. Tüketim Vergilerinde İdari İşbirliği

Tek pazar mevzuatı uyarınca tüketim vergilerinin idaresinden ve tahsilinden münferiden sorumlu olan Üye Devletler, çifte vergilendirmeye ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede bu alanda da idari işbirliğini harekete geçirecek etkin araçlara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu kapsamda elektronik bilgi değişimine, standart ve kolay anlaşılır formatlar kullanılarak mümkün olan ve ihtiyaç duyulan her alanda başvurulması gerekmektedir¹⁸⁸⁶.

Tüketim vergilerinin kapsamına giren ürünler 2020/262 sayılı Yönerge¹⁸⁸⁷,nin 1. maddesinde enerji ürünleri ve elektrik, alkol ve alkollü içecekler ile tütün mamulleri olarak belirtilmektedir.

¹⁸⁸⁴ Detaylı için bkz. EU, European Commission, “Central Elektronik System of Payment Information (CESOP)”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/central-electronic-system-payment-information-cesop_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁸⁵ EU, “VAT and Administrative Cooperation”.

¹⁸⁸⁶ EU, European Commission, “Excise Taxation- Cooperation between National Administrations”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/tax-co-operation-and-control/general-overview/excise-taxation_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁸⁷ “Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 Laying Down the General Arrangements for Excise Duty (recast)” (Official Journal of the European Union, L 58/4, 27.02.2020).

Tüketim Hareket ve Kontrol Sistemi (*Excise Movement and Control System-EMCS*)’nin kurulması da tüketim vergilerinde işbirliği alanında yapılmış önemli bir hamledir. Parlamento ve Konsey’in 1152/2003/EC sayılı Kararı¹⁸⁸⁸ ile EMCS’nin geliştirilmesi, vergiye tabi ürünlerin hareketinin ve gözetiminin bilgisayar ortamına aktarılabilmesi için Komisyon ve Üye Devletler arasında finansman ve işbirliğine dair temel esaslar belirlenmiştir. Bu karar daha sonra 2020 yılında yerini 2020/263 sayılı Karar¹⁸⁸⁹’a bırakacaktır. 2003 yılında EMCS’nin kurulmasının ardından yeni teknolojiye ayak uydurulması için AB mevzuatı da geliştirilmeye çalışılmıştır. EMCS ile vergiye tabi ürünlerin hareketi ve gözetimi bilgisayar ortamına aktarılmış; taleplerin daha hızlı işlenmesini, paradan ve zamandan tasarruf edilebilmesini sağlamak amacıyla standart bilgi değişimi formatlarının kullanımı mümkün hale gelmiş; tüm resmi AB dillerinde standart soru ve cevaplar sağlanarak iletişim basitleştirilmiştir¹⁸⁹⁰.

2012 yılından bu yana EMCS, idari işbirliği açısından ihtiyaç duyulan bilgi değişimine ilişkin süreçlerin yönetilmesini sağlamaktadır. Bu bilgi değişimlerinin otomatikleşmesini sağlayan yasal dayanak ise 389/2012 sayılı Tüzük¹⁸⁹¹’tür. Bu Tüzük ile tüketim vergileri alanında idari işbirliğini düzenleyen önceki Tüzük’te (No: 2073/2004) bulunan hükümler basitleştirilmiş, değiştirilmiş ve güçlendirilmiş; bilgi değişimi sürecini yöneten daha açık ve katı kurallar konulmuş; ulusal kaçakçılıkla mücadele birimleri arasında daha dolaysız temas sağlanmış; daha kapsamlı nitelikteki bilgi değişimleri kolaylaştırılmış ve EMCS idari işbirliğine ilişkin bilgi değişiminin olağan yolu olarak kurulmuştur¹⁸⁹².

Tüzük’te yer alan bilgi değişimi yöntemleri incelendiğinde; talep üzerine bilgi değişiminin (m. 8), Üye Devletler tarafından talep edilen idari karar ve tedbirlere ilişkin bildirimlerin iletilmesinin (m. 14), zorunlu bilgi değişiminin (m. 15), isteğe bağlı kendiliğinden bilgi değişiminin (m. 16), izleme ve takip eylemleri hakkında

¹⁸⁸⁸ “Decision No 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on Computerising the Movement and Surveillance of Excisable Products” (Official Journal of the European Union, L 162/5, 01.07.2003).

¹⁸⁸⁹ “Decision (EU) 2020/263 of the European Parliament and of the Council of 15 January 2020 on Computerising the Movement and Surveillance of Excise Goods” (Official Journal of the European Union, L 58/43, 27.02.2020).

¹⁸⁹⁰ EU, “Excise Taxation- Cooperation between National Administrations”.

¹⁸⁹¹ “Council Regulation (EU) No 389/2012 of 2 May 2012 on Administrative Cooperation in the Field of Excise Duties and Repealing Regulation (EC) No 2073/2004” (Official Journal of the European Union, L 121/1, 08.05.2012).

¹⁸⁹² EU, “Excise Taxation- Cooperation between National Administrations”.

geri bildirim sağlanmasının (m. 8/5, m. 16/2), elektronik veri tabanında saklanan bilgilerin değişiminin (m. 19), istatistiksel ve diğer bilgilerin sağlanmasının (m. 34), yetkililerin diğer Üye Devlette gerçekleştirilen idari soruşturmalara katılımının (m. 12) ve eşzamanlı vergi incelemelerinin (m. 13) detaylıca düzenlendiği görülmektedir.

Eşzamanlı vergi incelemelerine ilişkin Tüzük'ün 13. maddesinde belirtildiği üzere, iki veya daha fazla Üye Devlet, yalnızca bir Devlet tarafından gerçekleştirilen denetimden daha etkili olacağı kanaati hasıl olduğunda ve bir risk analizi temelinde, denetlenmesinde ortak veya tamamlayıcı çıkarları olan kişi veya kişiler nezdinde kendi topraklarında eşzamanlı vergi incelemesi yürütme hususunda anlaşabilmektedir. Eşzamanlı incelemenin başlatılabilmesi için bir Üye Devletin yetkili makamının ilgili diğer Üye Devletlerin yetkili makamlarına teklif sunması gerekmektedir. Bu teklifte; eşzamanlı inceleme için önerilen vaka/vakaların ayrıntılarıyla belirtilmesi, incelenmesi amaçlanan her bir kişinin bireysel olarak tanımlanması, incelemenin ortak yürütülmesini haklı kılan sebeplerin açıklanması ve incelemenin gerçekleştirileceği zaman diliminin belirtilmesi gerekmektedir. Teklifi alan yetkili makamların eşzamanlı incelemeye katılım kararlarını ya da katılmayacaklarsa gerekçeli ret kararlarını mümkün olan en kısa sürede ancak teklifin alınmasından itibaren en geç bir ay içinde teklif veren yetkili makama bildirmeleri gerekmektedir. Eşzamanlı incelemeye katılan her yetkili makam bu operasyonu denetlemekten ve koordine etmekten sorumlu bir temsilci atayacaktır. Son olarak eşzamanlı inceleme gerçekleştirildikten sonra yetkili makamların incelemede özellikle ilgi çekici bulunan durumları, mevzuata aykırı olan ya da aykırılığından şüphelenilen yöntem ve uygulamaları diğer Üye Devletlere gecikmeden bildirmeleri gerekmektedir.

3.2.6.4. Tasarrufların Vergilendirilmesinde İdari İşbirliği

Tasarruf gelirlerinin etkin şekilde vergilendirilmesinin sağlanması, zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye yönelik önlemler içeren paketin bir parçası olarak görülmüş ve bu konuda Konsey tarafından 2003 yılında 2003/48/EC sayılı Yönerge¹⁸⁹³ kabul edilmiştir. 1 Temmuz 2005 tarihinde uygulanmaya başlanan bu Yönerge, her Üye Devletin kendi devletinden diğer Üye Devletlerde ikamet eden

¹⁸⁹³ “Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on Taxation of Savings Income in the Form of Interest Payments” (Official Journal of the European Union, L 157/38, 26.06.2003).

bireysel tasarruf sahiplerine yapılan faiz ödemeleri hakkında diğer Üye Devletlere bilgi sağlamasını öngörmektedir. Belçika, Lüksemburg ve Avusturya için ise Yönerge’de bir geçiş dönemi öngörülmüş ve bu ülkelerin bilgi sağlamak yerine ilk üç yıl için %15, sonraki üç yıl için %20 ve daha sonraki yıllar için %35 oranında stopaj vergisi uygulamasına izin verilmiştir¹⁸⁹⁴.

En temel haliyle, özel tasarruf gelirleri hakkında Üye Devletler arasında *otomatik bilgi değişimini* öngören ve bir Üye Devlette diğer Üye Devletlerin mukimlerine yapılan faiz ödemelerinin, ikamet edilen devletin kanunlarına göre vergilendirilmesini sağlayan 2003/48 sayılı Yönerge ile 2005 yılından itibaren tasarruf sahiplerine ilişkin bilgilere daha kolay erişilmesinin yolu açılmıştır. Ancak uluslararası alanda yaşanan gelişmelerle birlikte 2014 yılı sonlarında kabul edilen diğer mevzuat metinleriyle Yönerge hükümleri çakışmaya başlamıştır. 2014 yılının Mart ayında tasarruf konularındaki değişiklikleri ve yatırımcı davranışındaki gelişmeleri yansıtmak üzere Yönerge’de değişiklikler¹⁸⁹⁵ gerçekleştirilmişse de bu çakışmalar 2015 yılının Kasım ayında Yönerge’nin Konsey tarafından yürürlükten kaldırılması¹⁸⁹⁶ ile ortadan kalkmıştır¹⁸⁹⁷.

2003/48 sayılı Yönerge’nin yürürlükten kaldırılması, esasında vergi idareleri arasında *zorunlu bilgi değişimine* ilişkin hükümleri değiştiren 2014/107/EU sayılı Yönerge¹⁸⁹⁸,nin Konsey tarafından 2014 yılının Aralık ayında kabul edilmesinin bir sonucudur. Zira 2014/107/EU sayılı Yönerge kapsam bakımından 2003/48/EU sayılı Yönerge’den daha geniştir; sadece faiz gelirlerini değil aynı zamanda temettüleri, diğer sermaye gelirlerini ve bu tür gelir kalemlerini üreten hesapların yıllık bakiyesini kapsamına almaktadır. 1 Ocak 2016 tarihinde yürürlüğe giren bu Yönerge, aynı zamanda finansal hesap bilgilerinin otomatik değişiminde OECD’nin Temmuz

¹⁸⁹⁴ EU, European Commission, “Savings Taxation”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/savings-taxation_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁹⁵ “Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on Taxation of Savings Income in the Form of Interest Payments” (Official Journal of the European Union, L 111/50, 15.04.2014).

¹⁸⁹⁶ “Council Directive (EU) 2015/2060 of 10 November 2015 repealing Directive 2003/48/EC on Taxation of Savings Income in the Form of Interest Payments” (Official Journal of the European Union, L 301/1, 18.11.2015).

¹⁸⁹⁷ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Repeal of the Savings Directive in line with International and EU Developments”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/repeal-savings-directive-line-international-and-eu-developments_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁸⁹⁸ “Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation” (Official Journal of the European Union, L 359/1, 16.12.2014).

2014 Küresel Standardına uygunluk arz etmektedir ve çakışma halinde 2014/107/EU sayılı Yönerge'nin uygulanacağı düzenlenmiştir¹⁸⁹⁹.

3.3. Avrupa Temel Haklar Şartı ve Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası

Vergi incelemeleri hem faaliyetin yürütüldüğü süreç bakımından hem de bu sürecin sonunda ortaya çıkan idari işlemin gerekçesini teşkil ederek şekil unsuruna dahil olması bakımından idari usule dahildir¹⁹⁰⁰. İdari usul, *“idarenin kamu gücünü kullanarak bireylerin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, ilgililerin birtakım hak ve yetkilerle donatılarak, idare önünde menfaatlerini korumalarına imkan sağlayan çağdaş bir müessese”* olarak tanımlanmakta ve ilgililerin menfaatlerinin korunması amacına ancak idari teşkilatın uygulamalarında kaynak teşkil eden usul ve esasa ilişkin mevzuat setinin oluşturulmasıyla ulaşılabileceği¹⁹⁰¹ belirtilmektedir.

Avrupa Birliği bünyesinde de bireylerin idari usule ilişkin haklarla donatılması ve iyi yönetim ilkelerinin belirlenmesi önemli bir gereklilik olarak görülmüştür. Çalışmamızın bu kısmında konu bakımından önem arz eden Avrupa Konseyi kararlarına, Avrupa Temel Haklar Şartı'na, Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası'na ve bireyler ile idari makamlar arasındaki ilişkilerle ilgili idare hukuku ilkelerini barındıran Avrupa Konseyi tarafından hazırlanmış El Kitabı'na kısaca yer verilmektedir.

İyi yönetim alanında Avrupa Birliği bünyesinde hazırlanmış önemli belgelerden ilki 1977 yılında Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından çıkarılmış *“Bireyin İdari İşlemler Karşısında Korunması Kararı”*¹⁹⁰²dir. Bu kararda Komite tarafından beş adet ilke belirlenmiş; üye ülkelerin bu ilkeler doğrultusunda hareket etmeleri ve kararda belirtilen hususlar hakkında önemli bir gelişme yaşandığında Konsey'in Genel Sekreterliği'ne bilgi vermeleri tavsiye edilmiştir. Belirlenen beş ilkeyi; dinlenme hakkı (*right to be heard*), bilgilere erişim hakkı (*access to information*), idari usulde temsil ve danışmanlık hakkı (*assistance and representation*), idari işlemde gerekçe yükümlülüğü (*statement of reasons*) ile hukuki başvuru yollarının gösterilmesi zorunluluğu (*indication of remedies*) olarak sıralamak mümkündür.

¹⁸⁹⁹ EU, “Repeal of the Savings Directive...”.

¹⁹⁰⁰ Soydan, s. 346.

¹⁹⁰¹ Erdem, a.g.e., s. 33.

¹⁹⁰² “Resolution (77) 31 on the Protection of the Individual in Relation to the Acts of Administrative Authorities (Adopted on 28.09.1977)”.

İyi yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesinde bir diğer önemli belge, Nice Zirvesi'nde 07.12.2000 tarihinde kabul edilen ve 2012 yılında AB Resmi Gazetesi'nde yayınlanan "Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı"¹⁹⁰³'dür. 1992 yılında imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması'nda her ne kadar İHAS ile teminat altına alınan haklara saygı gösterileceği hükmüne bağlanmış ise de bu metin ile AB vatandaşlarına tanınan temel hakların bir Şartta toplanması arzulanmıştır. Yedi bölümden oluşan ve ilk elli maddesinde pek çok hak ve özgürlüğü teminat altına alan bu Şart'ın "Vatandaş Hakları" başlıklı 5. bölümünün altında yer alan 41. madde doğrudan "iyi idare/yönetilme hakkı (*right to good administration*)"nı düzenlemektedir. Söz konusu düzenleme şu şekildedir:

"1. Herkes, kendisiyle ilgili işlerin, Birliğin kurum ve kuruluşları tarafından, tarafsız ve adil bir şekilde ve makul bir süre içinde görülmesi hakkına sahiptir.

2. Bu hak:

- herkesin, kendisini olumsuz biçimde etkileyecek önlemler alınmadan önce, dinlenme hakkını;*
- herkesin, gizliliğin meşru yararlarına ve meslek sırlarına saygı göstermek kaydıyla, dosyasına erişme hakkını;*
- yönetimin, kararlarının gerekçelerini belirtme zorunluluğunu kapsar.*

3. Herkes, üye devletlerin hukuk sistemlerinde ortak olan genel ilkelere uygun bir şekilde, Topluluk kurumları ya da bu kurumlarda görevli memurların görevleri dolayısıyla verdikleri zararın tazmin edilmesi hakkına sahiptir.

4. Herkes, Birliğin kurumlarına, Antlaşmaların resmî dillerinden herhangi biriyle yazabilir ve kendisine aynı dilde cevap verilmelidir."

Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda düzenlenen iyi idare hakkıyla ilgili diğer haklar; özel hayata ve aile hayatına saygı hakkı (m. 7), kişisel verilerin korunması (m. 8), kanun önünde eşitlik (m. 20), ayrımcılık yasağı (m. 22), belgelere erişim hakkı (m. 42), ombudsman (m. 43), dilekçe hakkı (m. 44) olarak sayılabilir¹⁹⁰⁴. Temel Haklar Şartı, Lizbon Antlaşması'nın Aralık 2009'da yürürlüğe girmesiyle birlikte Antlaşmalar ile aynı yasal kuvvete sahip olmuştur.

¹⁹⁰³ "Charter of Fundamental Rights of the European Union (2012/C 326/ 02)" (Official Journal of the European Union: C326/391, 26.10.2012).

¹⁹⁰⁴ Vergi incelemeleriyle ilgisi bakımından sayılan hakların yanı sıra Şart'ta mülkiyet hakkının (m. 17), dolaşım ve ikamet özgürlüğünün (m. 45), etkili bir kanun yoluna başvuru ve adil yargılanma hakkının (m. 47), masumiyet karinesi ve savunma hakkının (m. 48), hukuka uygunluk ve suç ve ceza arasındaki oransallık ilkelerinin (m. 49) ve aynı suçtan dolayı iki kere yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının (m. 50) da düzenlendiğini belirtmek gerekmektedir.

Temel Haklar Şartı'nın 43. maddesinde de düzenlendiği üzere her AB vatandaşının ve bir üye devlette ikamet eden veya kayıtlı iş merkezine sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin Topluluğun kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerindeki idari aksaklıkları AB Ombudsmanına bildirme hakkı bulunmaktadır. Söz konusu bildirim hakkının kullanımında şikayette bulunan kişinin idari aksaklıktan etkilenmiş olması aranmamaktadır. Keza Ombudsman, kendi inisiyatifiyle de araştırma yapma yetkisine sahiptir. AB Ombudsmanının Adalet Divanı kararlarından ve uygulamadaki kötü yönetim örneklerinden yola çıkarak hazırladığı çalışma, iyi idare hakkıyla ilgili en önemli belge olan ve Avrupa Parlamentosu tarafından 06.09.2001 tarihinde kabul edilen “Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası (*The European Code of Good Administrative Behaviour*)”¹⁹⁰⁵na dönüşmüştür. Ombudsmanlık da iyi idareyi teşvik çerçevesinde yaptığı araştırma ve değerlendirmelerde bu Yasa'ya uygun göndermeler yapmaktadır.

Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası'nın giriş kısmında Ombudsman'ın yasal olarak bağlayıcı kararlar alma hakkının bulunmadığı gibi Yasa'nın da yasal olarak bağlayıcılığının bulunmadığı; ancak Yasa'ya ait unsurların Avrupa Temel Haklar Şartı'nın 41. maddesinde bulunan iyi idare hakkı ile örtüştüğü, bu hakkın Adalet Divanı'nın iyi idare ile ilgili içtihat hukukuna dayanması nedeniyle Üye Ülkeler için bağlayıcı olduğu ve Yasa'nın bu hakkı daha somut hale getirerek en yüksek idare standartlarının teşvik edilmesini sağladığı belirtilmektedir¹⁹⁰⁶.

27 maddeden oluşan Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası'nın 4. ilâ 26. maddelerinde iyi idare ile ilgili haklar ve ilkeler sayılmaktadır. Bunlar sırasıyla; “yasaya uygunluk”, “ayrımcılık yasağı”, “orantılılık”, “yetkinin kötüye kullanılmaması”, “tarafsızlık ve bağımsızlık”, “nesnellik”, “meşru beklentiler, tutarlılık ve bilgilendirme”, “adaletlilik”, “nezaket”, “vatandaşların kendi dillerinde yanıtlanmaları”, “alındı bilgisinin iletilmesi ve ilgili yetkilinin bildirilmesi”, “kurumun ilgili servisine iletme yükümlülüğü”, “dinlenme ve fikir beyan etme hakkı”, “kararların makul bir süre içerisinde verilmesi”, “kararların gerekçelerini belirtme yükümlülüğü”, “itiraz hakkının belirtilmesi”, “kararın tebliğ edilmesi”,

¹⁹⁰⁵ “European Parliament resolution on the European Ombudsman's Special Report to the European Parliament following the own-initiative inquiry into the existence and the public accessibility, in the different Community institutions and bodies, of a Code of Good Administrative Behaviour (C5-0438/2000 - 2000/2212 (COS))”, (Official Journal of the European Communities: C 72E, 21.03.2002).

¹⁹⁰⁶ İlgili belge için bkz. European Ombudsman, “The European Code of Good Administrative Behaviour”, <https://www.ombudsman.europa.eu/en/publication/en/3510> (e.t.: 01.11.2021).

“verilerin korunması”, “bilgi talebinin karşılanması”, “belgelerin kamunun erişimine sunulması talepleri”, “kayıtların yeterli tutulması”, “kamunun yasa hakkında bilgilendirilmesi” ve “Avrupa Ombudsmanı’na şikayette bulunma hakkı” şeklindedir.

Avrupa Birliği’nde 2007 yılında Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin üye devletler için hazırladığı bir tavsiye kararı (CM/REC(2007)7)¹⁹⁰⁷ da bulunmaktadır. Bu tavsiye kararında da iyi idareye ilişkin haklar ve ilkeler maddeler halinde düzenlenmekte; tüm üye devletlerin bu maddelere uyarak hukukun üstünlüğü ve demokrasi çerçevesinde iyi idare hakkının gelişimine katkıda bulunmaları tavsiye edilmektedir.

İyi idare hakkına ilişkin yürütülen çalışmalar bağlamında son olarak Avrupa Konseyi’nin idare hukuku prensipleri uyarınca birey ve idari makamlar arasındaki ilişkilere dair hazırladığı “*The Administration and You*”¹⁹⁰⁸ adındaki el kitabından bahsetmek gerekmektedir. Avrupa Konseyi hukuki metinlerinden ve İHAM içtihatlarından yararlanılarak hazırlanan bu çalışmada toplam 21 ilke yer almakta ve bu ilkeler 4 ayrı sınıfa ayrılmaktadır. “*Esasa ilişkin ilkeler*” bölümünün altında yasalara ve hukuki amaca uygunluk, eşit muamele, tarafsızlık ve nesnellik, orantılılık, hukuki belirlilik, şeffaflık, gizlilik ve kişisel verilerin korunması; “*usule ilişkin ilkeler*” bölümünün altında erişim, katılım, dinlenilme hakkı, temsil ve yardım, süre sınırlamaları, idari işlemlerin şekli ve tebliği, idari işlemlerin uygulanması, idari yaptırımlar; “*idari makamların sorumluluğu, tazminat ve diğer hukuk yolları*” bölümünün altında sorumluluk ve giderim; “*yeniden inceleme/itiraz ve dava*” bölümünün altında ise kurum içi inceleme, yargı dışı inceleme, dava hakkı, ihtiyati veya geçici tedbir ve mahkeme kararlarının uygulanması başlıklı ilkeler yer almaktadır. İlkelerin ardından, ilkelerle ilişkili Avrupa Konseyi hukuki araçlarına ve İHAM içtihatlarına çalışmada ayrı ekler halinde yer verilmektedir.

¹⁹⁰⁷ “Recommendation CM/REC(2007)7 of the Committee of Ministers to Member States on Good Administration (Adopted by the Committee of Ministers on 20 June 2007 at the 999bis meeting of the Ministers’ Deputies).”

¹⁹⁰⁸ Council of Europe, **The Administration and You-A Handbook, Principles of Administrative Law Concerning Relations between Individuals and Public Authorities**, Council of Europe Publishing, October 2018.

Söz konusu yayın AB, T.C. ve Avrupa Konseyi tarafından birlikte finanse edilen “İdari Yargının Etkinliğinin Artırılması ve Danıştay’ın Kurumsal Kapasitesinin Güçlendirilmesi” ortak projesi kapsamında Türkçe’ye de çevrilmiştir. Bkz. Avrupa Konseyi, **İdare ve Siz-El Kitabı, Bireyler ve İdari Makamlar Arasındaki İlişkilerle İlgili İdare Hukuku İlkeleri**, Avrupa Konseyi, Eylül 2020.

Türkiye’de de “*kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere*”¹⁹⁰⁹ 6328 sayılı Kanun ile Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur. Kurum tarafından kamu hizmetlerinde kalitenin ve katılımın artırılması hedefine yönelik idarelere yol göstermek amacıyla “*İyi Yönetim İlkeleri Rehberi*”¹⁹¹⁰ hazırlanmış ve bu rehberde “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”¹⁹¹¹in “İyi yönetim ilkeleri” başlıklı 6. maddesinde yer alan ilkeleri göz önünde bulundurarak 17 ilke belirlemiştir. Bu ilkeler; kanunlara uygunluk, eşitlik ve ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verebilirlik, kazanılmış hakların korunması ve haklı beklentiye uygunluk, dinlenilme ve savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi ve kişisel verilerin korunması olarak sıralanmaktadır.

3.4. Avrupa Birliği’nde Vergi İncelemeleriyle Bağlantılı Düzenlemeler

Üye Devletlerin gayrisafi milli hasılları (GSMH) üzerinden hesaplanan paylar AB gelirleri içerisinde ağırlıklı kısmı oluşturduğu için vergi kaçakçılığı ve vergi denetimi AB’nin özellikle üzerinde durduğu alanlardan biridir. Nitekim AB’ye tam üyelik GSMH’nin tam ve doğru olarak ölçülmesini ve vergilerin doğru ve eksiksiz olarak tahsil edilmesini gerektirmektedir. Aksi takdirde AB üyesi bir devletin AB bütçesine katılımında katkı payı da doğru hesaplanamayacaktır. Bu nedenle AB, Üye Devletlerin vergi denetim mekanizmalarından kaynaklanan boşluğu kendi denetim birimi (OLAF) ile kapatma arzusunda¹⁹¹². Kuşkusuz günümüzde vergi kaçakçılığının sınır aşırı gerçekleştirilmesinin kolaylaşması da bu konunun üzerine Üye Devletlerin vergi idarelerinin yanı sıra Birlik olarak el atılması gereğinin altını çizmektedir. Çalışmamızın bu kısmında AB tarafından gerçekleştirilen vergi denetimi ve incelemeleri ile etkin bir denetimin

¹⁹⁰⁹ 6328 sayılı ve 14.06.2012 tarihli Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (R.G.: 29.06.2012-38338), “Amaç” başlıklı 1. madde.

¹⁹¹⁰ T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu, *İyi Yönetim İlkeleri Rehberi*, Ankara, Kasım 2019.

¹⁹¹¹ (R.G.: 28.03.2013-28601).

¹⁹¹² Doğan, Kapusuzoğlu, s. 22-24.; Organ, s. 59.

gerçekleştirilebilmesi için yürürlüğe konulan yasal düzenlemelere ve Fiscalis programına yer verilmektedir.

3.4.1. Avrupa Birliği Tarafından Gerçekleştirilecek Denetimlere İlişkin Avrupa Konseyi Tüzükleri

Vergi kaçakçılığıyla mücadele edilmesi ve vergi incelemelerinin etkin şekilde gerçekleştirilmesi yukarıda açıkladığımız üzere AB tarafından Birliğin finansal çıkarlarının korunması kapsamında görülmektedir. Bu alanda 1995 ve 1996 yıllarında çıkarılan iki Tüzük konumuz bakımından özellikle önem taşımaktadır.

1995 yılının sonlarında çıkarılan 2988/95 numaralı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Konsey Tüzüğü¹⁹¹³,nde, Topluluk hukuku ile ilgili usulsüzlüklere dair idari tedbirlere, cezalara ve gerçekleştirilecek homojen denetimlere (*homogenous checks*) ilişkin genel kurallar kabul edilmiş; bunların etkili, orantılı ve caydırıcı olması gereğinden (m. 2/f.1) bahsedilmiştir. Usulsüzlük (*irregularity*) kavramı, Toplulukların bütçesini veya onlar adına yönetilen bütçeyi azaltarak olumsuz etki yaratabilecek şekilde bir Topluluk yasası hükmünün kastî veya ihmalî ihlal edilmesi olarak tanımlanmaktadır (m.1). Söz konusu denetimlerin, tedbirlerin ve cezaların uygulanmasına ilişkin usuller ise Üye Devletlerin kanunlarına tabi olacaktır (m.2/f.4). Tüzük'ün 8. maddesi, Üye Devletler tarafından gerçekleştirilecek denetimlere ayrılmıştır. Bu maddede denetimde kullanılacak araçların ve önlemlerin, her sektörün kendine özgü yapısına ve izlenen hedeflere uygun olması; Üye Devletlerdeki mevcut idari uygulamaların ve yapıların dikkate alınması; bu araçların aşırı ekonomik kısıtlama veya idari maliyet yüklemeyecek şekilde belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca maddede altı çizildiği üzere usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi için Üye Devletler tarafından gerçekleştirilecek denetimlerin ("*checks*") ve yerinde vergi incelemelerinin ("*inspections on the spot*") niteliği, sıklığı ve usullerinin sektörel kurallarla, bu kuralların tek tip ve etkin olarak uygulanmasını sağlayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

2988/95 numaralı Tüzük'ün 9. maddesinde ise Üye Devletlerin kendi mevzuatı uyarınca gerçekleştirmekte oldukları denetimlere ve Avrupa Topluluğu Antlaşması uyarınca Topluluk kurumlarının gerçekleştirmekte oldukları denetimlere

¹⁹¹³ "Council Regulation (EC, Euratom) No 2988/95 of 18 December 1995 on the Protection of the European Communities Financial Interests" (Official Journal of the European Communities, L 312/1, 23.12.1995).

halel getirmeksizin Komisyon'a, sorumluluk Komisyon'a ait olacak şekilde belirli konularda vergi denetimi ve incelemesi gerçekleştirme yetkisi verilmektedir. Bu konular maddede;

- a) İdari uygulamaların Topluluk kurallarına uygunluğu;
- b) Kanıtlayıcı belgelerin mevcudiyeti ve bu belgelerin 1. maddede atıfta bulunulan Topluluğun gelir ve gider kalemlerine uyumu;
- c) Mali işlemlerin gerçekleştirildiği ve denetlendiği koşullar

Şeklinde sayılmaktadır. Maddede ayrıca Komisyon'un sektörel kurallarda belirtilen şartlarda denetim ve inceleme yapabileceği; bu denetimleri gerçekleştirmeden önce gerekli yardımın temin edilmesi için yürürlükteki kurallara uygun olarak ilgili Üye Devlete bilgi vereceği düzenlemelerine de yer verilmiştir.

1996 yılında çıkarılan 2185/96 numaralı Avrupa Topluluklarının Mali Çıkarlarını Kaçakçılık ve Diğer Usulsüzlüklere Karşı Korumak Amacıyla Komisyon Tarafından Gerçekleştirilecek Yerde İncelemelere ve Denetimlere İlişkin Konsey Tüzüğü¹⁹¹⁴ ise Komisyon tarafından gerçekleştirilecek kontrollere, denetimlere ve incelemelere ilişkin oldukça ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. Bu Tüzük'ün Topluluğun sektörel kurallarına halel getirmeksizin Toplulukların tüm faaliyet alanlarına uygulanacağı; Üye Devletlerin suçların kovuşturulmasına ilişkin yetkilerini veya Üye Devletler arasında cezai konularda karşılıklı yardımlaşmayı düzenleyen kuralları etkilemeyeceği 1. maddede belirtilmektedir.

2185/96 numaralı Tüzük'ün 2. maddesinde sayılan Komisyon'un denetim ve inceleme gerçekleştirebileceği haller şunlardır:

- Ciddi veya uluslararası boyutu olan usulsüzlüklerin veya birkaç Üye Devlette birden faaliyet gösteren iktisadi işletmeleri içeren usulsüzlüklerin tespiti için,
- Mali çıkarların korunmasında etkinliğin artırılması ve böylelikle Topluluk içinde eşdeğer bir koruma seviyesinin temin edilmesi bakımından, bir Üye Devlette usulsüzlüklerin tespitinde mevcut durumun yerinde incelemelerin ve denetimlerin güçlendirilmesini

¹⁹¹⁴ "Council Regulation (Euratom, EC) No 2185/96 of 11 November 1996 concerning On-The-Spot Checks and Inspections Carried out by the Commission in order to Protect the European Communities' Financial Interests against Fraud and Other Irregularities" (Official Journal of the European Communities, 292/2, 15.11.1996).

gerektirmesi halinde,

- İlgili Üye Devletin talebi halinde.

Komisyon'un, 2185/96 numaralı Tüzük kapsamında denetim gerçekleştirmeye karar vermesi halinde, ilgili iktisadi işletmeler nezdinde aynı olgular bakımından ve aynı anda benzer denetimlerin ve incelemelerin gerçekleştirilmemesini temin etmesi gerekmektedir. Bu işletmeler nezdinde Üye Devletlerin kendi mevzuatları uyarınca aynı olgulara dayanarak geçmişte yürüttükleri veya halihazırda yürütülmekte olan inceleme ve denetimler de Komisyon tarafından dikkate alınmalıdır (m. 3).

Komisyon tarafından gerçekleştirilecek yerinde inceleme ve denetimler, ilgili Üye Devlet ile yoğun bir işbirliğini gerekli kılmaktadır. Bu nedenle Tüzük'ün 4. maddesinde; denetimlerin hazırlığının ve yürütülmesinin ilgili Üye Devletin yetkili makamları ile yakın bir işbirliği içerisinde gerçekleştirileceği; ilgili Üye Devletin yetkili makamlarının denetimin konusu, amacı ve yasal dayanağı hakkında zamanında bilgilendirileceği; böylelikle ilgili Üye Devletin de gerekli olan yardımı sağlayacağı; ilgili Üye Devletin yetkililerinin denetimlere ve yerinde incelemelere katılabileceği; ilgili Üye Devletin istemesi halinde Komisyon ile ortak bir şekilde de denetimlerin yürütülebileceği düzenlemelerine yer verilmiştir. Ortak bir denetimin yürütülmesi durumunda, operasyona katılan ilgili Üye Devletlerin ulusal denetçilerinin, Komisyon denetçileri tarafından düzenlenen inceleme raporunu imzalamaları gerekmektedir (m. 8/f. 3).

Komisyon'un denetim gerçekleştirmesini kolaylaştırmak için iktisadi işletmeler, ticari amaçlarla kullanılan tesislere, araziye, ulaşım araçlarına ve diğer alanlara Komisyon'un erişimini sağlamakla yükümlüdürler (m. 5/f. 2). Bir usulsüzlüğün varlığının tespiti için kesinlikle gerekli olan durumlarda, diğer işletmeler tarafından tutulan denetime konu ilgili bilgilere ulaşmak adına, bu diğer iktisadi işletmeler nezdinde de yerinde inceleme ve denetim gerçekleştirilebilmektedir (m. 5/f. 3). Diğer bir deyişle Komisyon, işyerlerinin kontrol ve denetimlerinde kaçakçılık şüphesi uyandıran işlemlere taraf olan kişilerin de bilgisine başvurabilmektedir¹⁹¹⁵.

¹⁹¹⁵ Organ, s. 61.

Tüzük'ün 6. maddesinde denetim ve kontrol faaliyetlerinin kimler tarafından yerine getirileceği düzenlenmektedir. Düzenleme uyarınca bu faaliyetler, Komisyon'un yetki ve sorumluluğunda, usulüne uygun olarak yetkilendirilmiş “Komisyon denetçileri (*Commission inspectors*)” olarak anılacak görevliler tarafından yerine getirilecektir. Üye Devletler tarafından ulusal uzman olarak Komisyon'un emrine verilen görevliler de denetim faaliyetlerine destek verebilmektedir. Komisyon denetçilerinin yetkilerini kullanırken denetimin konusunu ve amacını gösteren bir belge ile kimliklerini ve pozisyonlarını gösteren yazılı bir yetki belgesi ibraz etme yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu kişiler ayrıca Topluluk Hukukuna tabi olarak ilgili Üye Devletin mevzuatı uyarınca belirlenen usul kurallarına uymak zorundadırlar. İlgili Üye Devlet ile sağlanacak anlaşmaya bağlı olarak Komisyon ayrıca diğer Üye Devletlerden gözlemci sıfatıyla yetkilileri ve teknik destek sağlayacak kendi sorumluluğu altında hareket eden dış organları yardım için çağırabilmektedir. Sayılan tüm yetkililerin ve organların teknik yeterliliği, bağımsızlığı ve mesleki gizliliğe riayeti Komisyon'un garantisi altındadır (m.6/f.2).

Komisyon denetçilerinin, ilgili Üye Devletin ulusal mevzuatına uygun olarak, yerinde denetimlerin gereği gibi yürütülmesi için gerekli tüm bilgi ve belgelere erişim bakımından ulusal denetçilerle aynı koşullara ve yetkilere sahip olduklarını belirtmek gerekmektedir. Bu denetçiler, başta ilgili belgelerin kopyalanması olmak üzere ulusal denetçilerin yararlanabildiği tüm denetim olanaklarından yararlanabilirler (m. 7/f.1/p.1). Gerekmesi halinde Komisyon'un talebi üzerine, özellikle kanıtların korunması amacıyla, ulusal hukuk uyarınca uygun ihtiyati tedbirlerin alınması Üye Devletlerin yükümlülüğündedir (m.7/f.2). Tüzük'ün 7. maddesinde ayrıca yerinde denetimlerde özellikle aşağıda sayılan hususlarla ilgilenileceği belirtilmektedir:

- Faturalar, sözleşmelerin ve sözleşme koşullarının listeleri, ödeme makbuzları, kullanılan malzemelere ve tamamlanan işlere ilişkin beyanatlar, iktisadi işletmelere ait banka hesap özetleri de dahil olmak üzere tüm mesleki defterler ve belgeler,
- Bilgisayar verileri,
- Üretim, paketleme ve sevkiyata ilişkin sistemler ve yöntemler,
- Tamamlanan faaliyetlerin veya malların niteliğine ve miktarına ilişkin

fiziksel kontroller,

- Numune alımı ve kontrolü,
- Finansman sağlanan işlerin ve yatırımların ilerleyişi ile tamamlanmış yatırımların ne şekilde kullanıldığı,
- Bütçe ve muhasebe belgeleri,
- Sübvansiyon edilmiş projelerin mali ve teknik uygulamaları.

2185/96 numaralı Tüzük kapsamında elde edilen veya iletilen bilgiler ile mesleki ve kişisel verilerin, ilgili Üye Devletin ulusal mevzuatı ve Topluluk kurumları için geçerli olan ilgili hükümler uyarınca sır saklama yükümlülüğü kapsamında muhafaza edilmesi ve korunması hususu m. 8/ f.1’de düzenlenmektedir. Düzenleme uyarınca bu tür bilgiler Topluluk kurumlarındaki veya Üye Devletteki görevleri icabı bu bilgileri bilmeleri gerekenler haricindeki kişilere iletilemez veya Toplulukların mali çıkarlarının etkin bir şekilde korunmasını sağlamaktan başkaca amaçlarla kullanılamaz. Bir Üye Devletin, kendi yetkisi altında m. 6/f.2 uyarınca gözlemci olarak başka bir Üye Devlette denetim ve incelemelere katılan görevlileri aracılığıyla öğrendiği bilgileri başka amaçlarla kullanmak istemesi halinde, bilginin alındığı Üye Devletin onayını alması gerekmektedir. 8. maddenin 4. fıkrası da Komisyon’a, bu Tüzük’ün uygulanması esnasında denetçilerinin kişisel verilerin korunmasına ilişkin Topluluk ve ulusal mevzuat hükümlerine, özellikle Avrupa Parlamentosu ve Konseyi’nin 95/46/EC sayılı Yönergesi’nde¹⁹¹⁶ belirtilenlere uymasını sağlama yükümlülüğü vermektedir.

Gerçekleştirilen denetim ve incelemelere ilişkin raporlar düzenlenirken Komisyon denetçileri tarafından ilgili Üye Devletin ulusal mevzuatında yer alan usule ilişkin gereklilikler dikkate alınmakta ve 7. maddede belirtilen materyal ve belgeler rapora eklenmektedir. Bu şekilde hazırlanan raporlar, ilgili Üye Devletin idari veya adli işlemleri bakımından, ulusal idari denetçiler tarafından hazırlanan idari raporlarla aynı şekilde, aynı koşullar altında ve aynı değerde kabul edilebilir ispat vasıtası niteliğinde olacaktır (m. 8/f. 3). Denetim veya incelemelerin Topluluk topraklarının dışında gerçekleştirilmesi halinde ise inceleme raporlarının, bu raporların kullanımının gerekli olduğu Üye Devletin idari veya adli işlemlerinde

¹⁹¹⁶ Genel veri koruma düzenlemesi olan bu Yönerge’nin yerini günümüzde yürürlükte olan 2016/679 sayılı Tüzük (“Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the Protection of Natural Persons with regard to the Processing of Personal Data and on the Free Movement of such Data, and Repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation)”, Official Journal of the European Union, 119/1, 04.05.2016) almıştır.

kabul edilebilir bir ispat vasıtası teşkil etmesini sağlayacak koşullarda hazırlanmaları gerekmektedir (m.8/ f. 5).

Yürütülen denetim ve incelemelerin sonucu Komisyon tarafından, denetim ve kontrolün gerçekleştirildiği Üye Devletin yetkili makamlarına her hâlükârda bildirilmek zorundadır. Özellikle denetim esnasında bir usulsüzlükle ilgili somut durum veya şüphenin tespiti halinde, bu durum yetkili makama mümkün olan en kısa sürede bildirilmelidir (m. 8/f. 2).

Son olarak Tüzük'ün 9. maddesinde, nezdinde inceleme yürütülecek iktisadi işletmelerin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine direnmesi durumunda ilgili Üye Devletlerin Komisyon denetçilerinin görevlerini yerine getirebilmesi için ulusal kurallar uyarınca ihtiyaç duyulan yardımı sağlayacakları belirtilmektedir. Bu bağlamda açıkça düzenlemede yer aldığı üzere, ulusal hukuka uygun gerekli önlemleri almak Üye Devletlerin sorumluluğundadır.

Yukarıda detaylıca bahsettiğimiz 2185/96 numaralı Tüzük'ün yürürlüğe girerek uygulanmaya başlamasından üç yıl sonra 1999 yılında aşağıdaki başlıkta ayrıca ele alacağımız Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (European Anti-Fraud Office, OLAF) kurulmuş; bahsettiğimiz Tüzük ile Komisyon'a verilmiş olan denetim ve inceleme yetkisi, "dış inceleme" yetkisi olarak adlandırılarak OLAF'a devredilmiştir.

3.4.2. Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (OLAF)

Avrupa Komisyonu'nun 28 Nisan 1999 tarihli kararıyla¹⁹¹⁷ kurulan ve 1 Haziran 1999 tarihinde göreve başlayan OLAF, Komisyon bünyesinde bağımsız bir soruşturma birimi olarak görev yapmakta ve Genel Müdürlük olarak faaliyet göstermektedir¹⁹¹⁸. Komisyon kararının ilk maddesinde de belirtildiği üzere OLAF, 1988 yılında kurulmuş olan Kaçakçılığı Önleme Koordinasyon Birimi (*Unit for the Coordination of Fraud Prevention-UCLAF*)'nin ve bu birimin yerine geçen Kaçakçılığı Önleme Koordinasyonu için Görev Gücü (*Task Force for Coordination of Fraud Prevention*)'nün görevlerini devralarak oluşturulmuş bir birimdir.

¹⁹¹⁷ "Commission Decision of 28 April 1999 establishing the European Anti-fraud Office (OLAF), 1999/352/EC, ECSC, Euratom" (Official Journal of the European Communities, L 136/20, 21.05.1999).

¹⁹¹⁸ Organ, s. 62.

Avrupa Birliği bütçesinden sağlanan fonların uygunsuz kullanımı ve AB bütçesinin finansmanında kullanılan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde kaçakçılık başta AB vatandaşlarına olmak üzere tüm Avrupa Birliği projesine zarar vermektedir. Bu nedenle AB vergi yükümlülerinin parasının Avrupa’da istihdam ve büyüme yaratabilecek projelerin finansmanında kullanılmasını sağlamak için AB fonlarını içeren kaçakçılık ve yolsuzluklarla ilgili bağımsız inceleme ve soruşturmalar yürütmek, AB kurumlarının ve görevlilerinin ciddi suiistimallerini soruşturarak AB kurumlarına olan güveni güçlendirmek ve sağlam bir kaçakçılıkla mücadele politikası geliştirmek OLAF’ın misyonu kapsamında ele alınmaktadır. Soruşturma görevi bağlamında OLAF, AB mali çıkarlarını etkileyen kaçakçılık, yolsuzluk ve diğer suçlarla ilgili olarak tüm AB harcamalarını, başta gümrük vergisi olmak üzere bazı AB gelirlerini ve AB kurumlarının görevlilerine ilişkin ciddi suiistimal şüphelerini araştırmaktadır¹⁹¹⁹.

OLAF’ın tarihçesine bakıldığında¹⁹²⁰ kuruluşunun ardından soruşturma ve inceleme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için OLAF’ın güçlü birtakım yetkilere ihtiyaç duyduğu ve bu amaçla 1073/1999¹⁹²¹ ve 1074/1999¹⁹²² sayılı Tüzükler’in çıkarıldığı göze çarpmaktadır. Söz konusu Tüzükler ile Topluluğun mali menfaatini etkileyen kaçakçılık, yolsuzluk ve diğer faaliyet ve usulsüzlüklerle mücadele etmek OLAF’ın amacı olarak belirlenmiş; ayrıca bir önceki başlıkta detaylıca ele aldığımız 2185/96 sayılı Tüzük’le Komisyon’a verilen denetimlere, incelemelere ve kontrollere ilişkin yetkiler OLAF’a aktarılmıştır.

2013 yılında 883/2013 sayılı Tüzük¹⁹²³ yürürlüğe girene kadar 1073/1999 ve 1074/1999 sayılı Tüzükler uygulanmış; bu süre zarfında OLAF gerek kendi hesabına inceleme ve soruşturmalar yürütmüş gerekse Üye Devletlerin yetkili makamlarına

¹⁹¹⁹ OLAF, “What We Do”, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/mission_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁹²⁰ Günümüze değin OLAF’ın tarihçesine ve yasal dayanaklarına ilişkin özetlenmekte olan bilgiler için bkz. OLAF, “History”, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/history_en (e.t.: 01.09.2021).; OLAF, “Legal Background”, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/legal-framework_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁹²¹ “Regulation (EC) No 1073/1999 of the European Parliament and of the Council of 25 May 1999 concerning Investigations Conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF)” (Official Journal of the European Communities, L 136/1, 31.05.1999).

¹⁹²² “Council Regulation (Euratom) No 1074/1999 of 25 May 1999 concerning Investigations Conducted by the European Anti-Fraud Office (OCAF)” (Official Journal of the European Communities, L 136/8, 31.05.1999).

¹⁹²³ “Regulation (EU, Euratom) No 883/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 September 2013 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF) and repealing Regulation (EC) No 1073/1999 of the European Parliament and of the Council and Council Regulation (Euratom) No 1074/1999” (Official Journal of the European Union, L 248/1, 18.09.2013).

çeşitli incelemelerde yardımcı olmuştur. 2010 yılında web tabanlı bir araç olan “Kaçakçılık Bildirim Sistemi (*Fraud Notification System-FNS*)” başlatılarak vatandaşların kaçakçılık ve yolsuzluklarla ilgili potansiyel bilgileri çevrimiçi iletmelerine imkan tanınmıştır. 1 Ekim 2013 tarihinde yürürlüğe giren 883/2013 sayılı Tüzük ile önceki Tüzükler yürürlükten kaldırılmış; OLAF’ın soruşturma faaliyetlerinin etkinliğini artırılması ile OLAF ve AB kurumları arasında daha iyi bir bilgi değişimine yasal zemin hazırlanması için¹⁹²⁴ çeşitli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Temel olarak bu Tüzük ile ilgili kişilerin hakları tanımlanmış; kurumlar arası yıllık görüş alışverişi sağlanmış ve her Üye Devletin bir Kaçakçılık Koordinasyon Birimi (*Anti-Fraud Coordination Service*) oluşturması gerekli kılınmıştır. 2013 yılında aynı zamanda OLAF tarafından gerçekleştirilen inceleme ve soruşturmaların istikrarlı ve tutarlı şekilde yürütülmesinin sağlanması için personel tarafından uygulanması gereken bir dizi dahili kuralın yer aldığı 28 maddeden oluşan Soruşturma Usulleri Rehberi (*Guidelines on Investigation Procedures-GIP*)¹⁹²⁵ yayımlanmıştır. 2016 yılında OLAF Denetim Komitesi Sekreterliği (*The Secretariat of the Supervisory Committee of the OLAF*)’nin kurulmasıyla ilgili 2016/2030 sayılı Tüzük¹⁹²⁶ kabul edilmiş ve bu Tüzük 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2017 yılının Temmuz ayında Ceza Hukuku bağlamında AB’nin mali çıkarlarının korunması için kaçakçılıkla mücadele üzerine 2017/1371 sayılı Yönerge¹⁹²⁷ kabul edilmiş; Kasım ayında kabul edilen 2017/1939 sayılı Tüzük¹⁹²⁸ ile ise AB bütçesine karşı işlenen suçları soruşturma, kovuşturma ve yargıya taşıma yetkisine sahip, bağımsız ve ademi merkezi bir savcılık birimi olan Avrupa Savcılık Ofisi (*European Public Prosecutor’s Office-EPPO*) kurulmuştur. Esas yasal dayanak olan 883/2013 sayılı Tüzük’te son değişiklik ise OLAF soruşturmalarının etkinliğinin artırılması ve Avrupa Savcılık Ofisi ile işbirliğinin sağlanması hedefleri doğrultusunda 2020/2223

¹⁹²⁴ Daha detaylı bilgi için bkz. OLAF, “New OLAF Regulation Enters Into Force”, Memo, 11.10.2013, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/legal-framework/memo_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁹²⁵ OLAF, “Guidelines on Investigation Procedures for OLAF Staff”, 01.10.2013, https://ec.europa.eu/anti-fraud/sites/default/files/gip_en.pdf (e.t.: 01.09.2021);

¹⁹²⁶ “Regulation (EU, Euratom) 2016/2030 of the European Parliament and of the Council of 26 October 2016 amending Regulation (EU, Euratom) No 883/2013, as regards the Secretariat of the Supervisory Committee of the European Anti-Fraud Office (OLAF)” (Official Journal of the European Union, L 317/1, 23.11.2016).

¹⁹²⁷ “Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the Fight against Fraud to the Union's Financial Interests by Means of Criminal Law” (Official Journal of the European Union, L 198/29, 28.07.2017).

¹⁹²⁸ “Council Regulation (EU) 2017/1939 of 12 October 2017 implementing enhanced cooperation on the establishment of the European Public Prosecutor’s Office (‘the EPPO’)” (Official Journal of the European Union, L 283/1, 31.10.2017).

sayılı Tüzük¹⁹²⁹ ile gerçekleştirilmiştir. OLAF’ın bilgi, analiz ve operasyonel destek hususlarında karşılıklı işbirliğinde bulunduğu Avrupa Savcılık Ofisi (EPPO), 1 Haziran 2021 tarihinde faaliyetlerine başlamış bulunmaktadır¹⁹³⁰.

OLAF tarafından gerçekleştirilen faaliyetler bir süreç olarak ele alındığında öncelikle istihbarat aşamasından bahsetmek gerekmektedir. Olası kaçakçılık ve usulsüzlükler hakkında OLAF pek çok kaynaktan bilgi toplamaktadır. Çoğu durumda OLAF’a ulaşan bilgiler, AB Kurumlarında veya Üye Devletlerde AB fonlarını yönetmekten sorumlu birimlerin gerçekleştirdikleri kontroller neticesinde elde edilmektedir. Şüphenin OLAF’ın görev alanına girip girmediğinin ve soruşturma kriterlerinin karşılanıp karşılanmadığının tespit edilebilmesi için iletilen bu bilgiler ilk etapta bir ön değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Aramalı inceleme ve kişilerle görüşme gibi faaliyetleri de içeren soruşturmalar; “*iç soruşturma (internal investigations)*”, “*dış soruşturma (external investigations)*” ve “*koordinasyon vakaları (coordination cases)*” olarak belirlenmiş üç gruptan biri altında sınıflandırılmaktadır. Koordinasyon vakaları, bilgi toplama ve bilgi değişimini kolaylaştırmak için Üye Devletlerin ulusal makamları ve diğer AB Birimleri tarafından yürütülen denetimlere OLAF’ın katkı sağlamasına ilişkindir. İç soruşturmalar; mesleki görevlerin ifasına ilişkin ciddi hususlar da dahil olmak üzere Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarını etkileyen kaçakçılık, yolsuzluk ve diğer yasa dışı faaliyetlerin tespiti amacıyla AB kurumları ve organları içinde yürütülen idari soruşturmalarlardır. Çalışma konumuzla ilintili dış soruşturmalar ise gerçek veya tüzel kişiler tarafından gerçekleştirilen kaçakçılık ve diğer usulsüzlüklerin tespiti amacıyla AB kurum ve kuruluşları dışında yürütülen idari soruşturmalarlardır. Bir soruşturma tamamlandıktan sonra OLAF, ilgili AB kurumlarına ve Üye Devletlerin yetkili makamlarına cezai soruşturma başlatma veya disiplin tedbiri uygulama gibi hususlarda harekete geçme tavsiyesi vermekte ve daha sonra bu tavsiyelerin ne şekilde uygulandığını takip etmektedir¹⁹³¹.

¹⁹²⁹ “Regulation (EU, Euratom) 2020/2223 of the European Parliament and of the Council of 23 December 2020 amending Regulation (EU, Euratom) No 883/2013, as regards Cooperation with the European Public Prosecutor’s Office and the Effectiveness of the European Anti-Fraud Office Investigations” (Official Journal of the European Union, L 437/49, 28.12.2020).

Gerçekleştirilen tüm bu değişikliklerin ardından 883/2013 sayılı Tüzük’ün güncel ve konsolide metni için bkz. EU, “Regulation (EU, EURATOM) No 883/2013”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02013R0883-20210117&from=EN> (e.t.: 01.09.2021).

¹⁹³⁰ OLAF, “History”.

¹⁹³¹ OLAF, “What We Do”.

Yürütülen faaliyetlere ilişkin rakamlara göz atıldığında 2010-2020 yılları arasında OLAF tarafından 2200’den fazla soruşturmanın sonuçlandırıldığını; AB bütçesine 7,5 milyar €’nın üzerinde bir geri kazanımın önerildiğini, Üye Devletlerin ve AB’nin yetkili makamları tarafından gerçekleştirilecek adli, mali, idari işlemler ve disiplin işlemlerine ilişkin 3000’in üzerinde tavsiye verildiğini belirtmek mümkündür. Nitekim 2020 yılı bütçesi 60,4 milyon € olan OLAF, sadece 2020 yılında yetkili makamlara 375 tavsiyede bulunmuş; 230 soruşturmayı sonuçlandırmış ve OLAF uzmanları tarafından gerçekleştirilen 1098 ön analizin ardından 290 yeni soruşturma açmış; nihayetinde AB bütçesine toplamda 293,4 milyon € civarında bir geri kazanım tavsiye etmiştir¹⁹³². Yıllık bütçesinin yaklaşık beş katını AB bütçesine geri kazandırabilmesi OLAF’ın kaçakçılıkla mücadelede önemini gözler önüne sermektedir.

3.4.3. Fiscalis Programı

Fiscalis programı, Avrupa çapında Devletlerin birlikte vergi alanında önemli bilişim teknolojisi sistemleri geliştirmelerine, yürütmelerine yardımcı olan; AB genelinde vergi idarelerinin uzmanlık oluşturup tecrübelerini diğer Devletlerin vergi idareleriyle paylaşmaları, bilgi toplayıp bilgi değişiminde bulunmaları için Avrupa genelindeki ulusal vergi idaresi yetkililerini bir araya getirerek çeşitli ağlar kurulmasına olanak tanıyan bir AB işbirliği programıdır¹⁹³³.

Tarihi, dolaylı vergilerde vergi görevlilerinin mesleki eğitimi üzerine kabul edilmiş “*Matthaeus kararı*” olarak anılan 29 Ekim 1993 tarihli eylem planına¹⁹³⁴ kadar uzanan *Fiscalis* programı ilk kez 1998 yılında 888/98/EC sayılı Karar¹⁹³⁵ ile uygulanmaya başlamıştır. Çok yıllık program olarak dizayn edilen *Fiscalis*’in; 2003-2007 (*Fiscalis 2007*), 2008-2013 (*Fiscalis 2013*) ve 2014-2020 (*Fiscalis 2020*)

¹⁹³² OLAF, “OLAF in Figures”, https://ec.europa.eu/anti-fraud/investigations/fraud-figures_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁹³³ EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “The *Fiscalis* Programme”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-authorities/fiscalis-programme_en (e.t.: 01.09.2021).; EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “*Fiscalis 2021-2027*”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-authorities/fiscalis-2021-2027_en (e.t.: 01.09.2021).

¹⁹³⁴ “93/588/EEC: Council Decision of 29 October 1993 on the adoption of a programme of Community action on the subject of the vocational training of indirect taxation officials (*Matthaeus-Tax*)” (Official Journal of the European Communities, L 280/27, 13.11.1993).

¹⁹³⁵ “Decision No 888/98/EC of the European Parliament and of the Council of 30 March 1998 establishing a programme of Community action to ameliorate the indirect taxation systems of the internal market (*Fiscalis* programme)” (Official Journal of the European Communities, L 126/1, 28.04.1998).

yıllarından sonra 2021 yılının Mayıs ayında çıkarılan 2021/847 sayılı Tüzük¹⁹³⁶ ile 2021-2027 yılları arasında da güncel bir eylem planı olarak uygulanması öngörülmektedir.

Günümüzde vergi kaçakçılığıyla mücadele, Devletlerin kendi idari sınırlarının ötesini de dikkate almalarını ve diğer Devletlerle yakın ilişki içerisinde bulunmalarını zorunlu kılmaktadır. Vergi kaçakçılığı, çifte vergilendirme, haksız vergi rekabeti ve agresif vergi planlaması ile mücadelede programa katılan ülkelerin, vergi makamlarının ve yetkililerinin birlikte çalışmalarına yardımcı olarak iç pazardaki vergi sistemlerinin düzgün işleyişini iyileştirmeye odaklanan Fiscalis, böylelikle Üye Devletlerin ve dürüst vergi yükümlülerinin mali çıkarlarının korunmasına da hizmet etmektedir. Bilgi değişimini kolaylaştıran, idari işbirliğini destekleyen, gerektiğinde vergi yükümlülerinin uyum maliyetleri ile vergi makamlarının idari yükünün azaltılmasına yardımcı olan bu program, ilgili makamların vergi alanında AB hukukunu gereği gibi uygulamalarına olanak tanımaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki Fiscalis programı kapsamında elde edilen düzen, her bir Üye Devletin ikili veya çok taraflı işbirliği sistemlerini uygulamaya geçirmesinden daha uygun maliyetlidir¹⁹³⁷.

Fiscalis programı için ihtiyaç duyulan kaynakların temini ve altyapı çalışmalarının gerçekleştirilmesi AB'nin sorumluluğunda olmakla birlikte uygulamada standardizasyonun ve etkinliğin sağlanabilmesi için Üye Devletlerin işbirliği zaruridir. Bu nedenle Fiscalis programıyla birlikte eğitim programları da hayata geçirilmektedir¹⁹³⁸.

Programın hedeflerinin genel ve özel hedefler olarak ikiye ayrıldığı¹⁹³⁹ dikkat çekmektedir. İç pazarın işleyişini iyileştirmek, Birlik'in rekabet gücünü ve Birlik içindeki adil rekabeti teşvik etmek, Birlik'in ve Üye Devletlerin mali ve ekonomik çıkarlarını (başta vergi kaçakçılığından ve vergiden kaçınmadan) korumak ve vergi tahsilatını iyileştirerek artırmak için vergilendirmenin ve vergi idarelerinin

¹⁹³⁶ “Regulation (EU) 2021/847 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2021 establishing the ‘Fiscalis’ programme for cooperation in the field of taxation and repealing Regulation (EU) No 1286/2013” (Official Journal of the European Union, L 188/1, 28.05.2021).

¹⁹³⁷ EU, “Fiscalis 2021-2027”.

¹⁹³⁸ Konukcu Önal, s. 73.

¹⁹³⁹ Bkz. 2021/847 sayılı Tüzük'ün “*Programme objectives*” başlıklı 3. maddesi.; EU, European Commission, “Commission Staff Working Document Ex-Ante Evaluation”, SWD (2018) 323 final, Brussels, 08.06.2018, s. 12.

desteklenmesi Fiscalis'in genel hedefidir. Özel hedefler arasında ise AB vergi politikasının ve vergilendirmeye ilişkin AB Hukuku'nun desteklenmesi, vergi alanında bilgi değişimi de dahil olmak üzere vergi idareleri arasındaki işbirliğinin teşviki, çalışan yeterliliği ile Avrupa elektronik sistemlerinin geliştirilmesi ve işletilmesi dahil olmak üzere idari kapasitenin geliştirilmesinin desteklenmesi yer almaktadır. Programın hedef odaklı olması, program kapsamındaki tüm eylemlerin, Tüzük'te ve çok yıllık çalışma programında ana hatlarıyla belirtilen hedeflerle ve önceliklerle uyumlu olması gerektiği anlamına gelmektedir¹⁹⁴⁰. 2021-2023 Çalışma Programında da belirtildiği üzere Komisyon'un en büyük önceliğini vergilendirme alanında artan dijitalleşme oluşturmakta; bu nedenle de Fiscalis programının yaklaşık %70'i vergi kaçakçılığıyla mücadelede toplanan büyük miktardaki verilerin kullanılmasına olanak sağlayan elektronik sistemlerin kurulmasına ve işletilmesine ayrılmaktadır¹⁹⁴¹.

2021/847 sayılı Tüzük'ün 7. maddesinde Fiscalis programı çerçevesinde finansman tanınması uygun eylemler sayılmaktadır. Bu kapsamda “toplantılar ve benzeri özel etkinlikler” (m. 7/f.2/a) ve “proje bazlı yapılandırılmış işbirliği” (m. 7/f.2/b) de finansmana uygun eylemler arasında sayılmaktadır. Tüzük'e bağlı EK I'de ise sayılan bu eylemlere örnek teşkil edebilecek faaliyetler sınırlı sayıda olmayacak şekilde belirtilmektedir. Çalışma konumuzu teşkil eden vergi incelemeleriyle bağlantılı kimi eylemler de bu listede yer almaktadır. “İdari ofislerde bulunma ve idari soruşturmalara katılım” hususu bu bağlamda toplantılar ve benzeri özel etkinlikler grubunda yer almakta olduğu için finansmana uygun eylem olarak ele alınmaktadır. “Çok taraflı veya eşzamanlı vergi incelemeleri”¹⁹⁴² ile “ortak denetimler/incelemler”¹⁹⁴³ ise proje bazlı yapılandırılmış işbirliği kapsamında finanse edilmektedir.

¹⁹⁴⁰ EU, “The Fiscalis Programme”.

¹⁹⁴¹ EU, European Commission, “Multiannual Work Programme for 2021-2023 for the Fiscalis Programme”, Annex to the Commission Implementing Decision on the Financing of the Fiscalis Programme and the Adoption of the Work Programme for 2021, 2022, 2023, C(2021)4781final, Brussels, 02.07.2021, s. 2.

¹⁹⁴² 2021/847 sayılı Tüzük'e bağlı EK I'de “Çok taraflı veya eşzamanlı vergi incelemeleri” kavramı; “Ortak veya tamamlayıcı menfaatlere sahip en az iki Üye Devlet olmak üzere iki veya daha fazla katılımcı ülke tarafından bir veya daha fazla ilgili vergi yükümlüsünün vergi durumunun koordineli kontrolü” olarak tanımlanmaktadır.

¹⁹⁴³ 2021/847 sayılı Tüzük'e bağlı EK I'de “Ortak denetimler/incelemler (joint audits)” kavramı; “Ortak veya tamamlayıcı menfaatlere sahip en az iki Üye Devlet olmak üzere iki veya daha fazla katılımcı ülkeden oluşan tek bir denetim ekibi tarafından yürütülen, bir veya daha fazla ilgili vergi yükümlüsünün vergi durumuna ilişkin idari soruşturmalardan oluşan ortak denetimler” olarak tanımlanmaktadır.

Fiscalis programının uygulanmasından Avrupa Komisyonu sorumlu olup Komisyon, her Üye Devletin görevlendirdiği delegelerden oluşan Fiscalis Program Komitesi (*Fiscalis Programme Committee*) tarafından desteklenmektedir. Program çerçevesinde Komisyon'un temel görevlerinden biri vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayla mücadelede vergi makamlarına destek olacak, uygun maliyetli ve birlikte çalışmaya elverişli bilişim teknolojisi çözümlerini geliştirmek ve sürdürmektir. Böylelikle işbirliğinin, iyi uygulamalarda kazanılan tecrübelerin paylaşımının, bilişim sistemlerinin ve çalışan kapasitelerinin geliştirilmesinin, ortak risk yönetiminin ve ortak denetimlerin kolaylaştırılması hedeflenmektedir. Bu düzenin ayrıca AB'nin rekabet gücünü artıracak, inovasyonu teşvik edeceği ve yeni ekonomik modellerin hayata geçirilmesini kolaylaştıracağı da öngörülmektedir. Talep üzerine ve kendiliğinden bilgi değişiminde kullanılan formların standardizasyonu ile vergi idarelerinin sınır aşırı faaliyetlerde bulunan vergi yükümlülerini tespit ederek bilgi toplamalarını ve otomatik olarak bilgi değişiminde bulunmalarını kolaylaştıracak şekilde ulusal vergi kimlik numaralarının geçerliliğini denetleyecek bir AB sistemi kurulması da çalışma kapsamında yer almaktadır. Mevcut durumda Fiscalis tarafından finanse edilen 25 tane bilişim teknolojisi sistemi bulunmakta olup bunlardan birini de bireylerin ve işletmelerin AB içinde sınır ötesi faaliyette bulunmak için başka bir KDV yükümlüsünün kayıtlı olup olmadığını kontrol edebilecekleri KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES) oluşturmaktadır¹⁹⁴⁴.

Program, belirli hükümlere tabi olmak kaydıyla, aday ülkelerin, potansiyel adayların, Avrupa Komşuluk Politikası ülkelerinin ve diğer üçüncü ülkelerin vergi makamlarının katılımına açıktır¹⁹⁴⁵. Bu kapsamda bir önceki Fiscalis 2020 programına AB Üyesi Ülkelerin yanı sıra Arnavutluk, Bosna-Hersek, Kosova, Kuzey Makedonya Cumhuriyeti, Karadağ, Sırbistan ve Türkiye de katılmıştır¹⁹⁴⁶. 2021/847 sayılı Tüzük'ün "*Birliğin mali çıkarlarının korunması*" başlıklı 16. maddesi uyarınca, üçüncü bir ülkenin uluslararası bir anlaşma ya da başka herhangi bir yasal belgeye dayalı olarak kabul edilmiş bir karar vasıtasıyla Fiscalis programına katılması halinde, bu ülkenin ilgili yetkilerini kapsamlı bir şekilde kullanabilmeleri için sorumlu görevlilere, OLAF'a ve Denetçiler Mahkemesi (*Court of Auditors*)'ne tüm gerekli hakları ve erişimi sağlaması gerekmektedir. OLAF'ın varlığı göz önünde

¹⁹⁴⁴ EU, "Fiscalis 2021-2027".

¹⁹⁴⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. 2021/847 sayılı Tüzük'ün "*Third countries associated with the Programme*" başlıklı 5. maddesi.

¹⁹⁴⁶ EU, "The Fiscalis Programme".

bulundurulduğunda sağlanacak bu haklar, yerinde kontroller ve incelemeler (*on-the-spot checks and inspections*) de dahil olmak üzere 2013/883 sayılı Tüzük'te belirtilen tüm soruşturma ve inceleme yürütme haklarını kapsamaktadır.

Fiscalis programına 2014-2020 dönemi için 223.2 milyon € bütçe ayrılmış iken bu tutar 2021-2027 dönemi için 269 milyon €¹⁹⁴⁷'ya yükselmiştir. Programın çıktılarına bakıldığında ise 2014 yılından bu yana 1000'den fazla ortak denetim faaliyetinin finanse edildiği; Fiscalis'in vergi denetimi ve incelemelerine sağladığı mali ve örgütsel destek sayesinde sadece 2015 yılında 591 milyon € verginin tahakkuk ettirildiği görülmektedir¹⁹⁴⁸.



¹⁹⁴⁷ Bkz. 2021/847 sayılı Tüzük'ün "*Budget*" başlıklı 4. maddesi.

¹⁹⁴⁸ EU, "Fiscalis 2021-2027".

DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ

Modern vergi sistemlerinde vergilendirme yükümlülerin beyanı doğrultusunda gerçekleştirilmekte olup bu durum beyanların denetlenmesi zorunluluğunu beraberinde getirmektedir. Çalışma konumuzu oluşturan vergi incelemeleri kavramı da bir üst kavram olan vergi denetiminin yöntemlerinden biridir. Denetimden vergi denetimine, vergi denetiminden vergi incelemelerine uzanan yolda düzenlemelere veya uygulamalara ilişkin aksayan yönlerinin değerlendirilmesi ve müessesenin etkinliğinin sağlanmasına yönelik iyileştirilebilecek hususların tespit edilmesi, beyana dayalı sistemin ayakta kalabilmesi için büyük öneme sahiptir.

Bu bağlamda öncelikle vergi incelemelerinin Türkiye uygulamasında eleştiriye açık hususlara ve yararlanılabilecek imkanlara dair yapmış olduğumuz tespitlerin, değerlendirmelerin ve kanaatlerin başlıcalarını aşağıda yer verildiği şekilde özetlemek mümkündür:

- i. Yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamında yoklama yetkililerine verilen kimi yetkiler (VUK m. 127/c, e) “elkoyma tedbiri” niteliğindedir ve bu tedbire ilişkin bulunması gereken sınırlama ve şartlar düzenlemede yer almadığından düzenlemenin özel hayatın gizliliği ve mülkiyet haklarına aykırılık teşkil ettiğini belirtmek mümkündür.
- ii. Bilgi toplama kapsamında toplanan bilgilerin istihbarat arşivinde saklanması VUK m. 152’de düzenlenmiş ise de arşiv bilgilerinin tarhiyata dayanak kabul edilmesi pek çok uyumsuzluk doğurmaktadır. Danıştay’ın da vergi incelemesi veya yoklama yapılmaksızın salt istihbarat arşivindeki gizli fişlere dayanarak vergi tarhiyatı yapılmasına olanak bulunmadığı yönündeki görüşünün uygulamada dikkate alınması gerekmektedir. Bilgi toplama hükümlerinin ayrıca adil yargılanma hakkının susma hakkı, ne bis in idem ilkesi ve

savunma hakkı boyutlarıyla ilişkisi bakımından tartışma yaratan yönleri bulunmaktadır.

- iii. Arama yöntemi, vergi yükümlülerinin pek çok hak ve özgürlüğüne doğrudan temas etmesi nedeniyle diğer yöntemlere kıyasla daha ağır şart ve sınırlamalara tabidir. Arama yöntemine ilişkin VUK'ta yer alan düzenlemeler, CMK düzenlemeleriyle paraleldir. Gelişen teknoloji manyetik ve sanal ortamlara iz bırakmadan yapılabilecek müdahaleleri ve dışarıdan veri/belge eklenmesini mümkün kıldığı için kanıtların elde edilmesinde ve muhafazasında idarenin son derece dikkatli ve özenli hareket etmesi gerekmektedir. İdareye dilekçeleri değerlendirme konusunda hareket serbestisi tanıyan 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi arama müessesesine uygulanmamalı; 3071 sayılı Kanun'da belirtilen şartları taşımayan ihbar beyanları arama müessesesine dayanak oluşturmamalı; bu beyanlar üzerine başlatılabilecek bir vergi incelemesinde kaçakçılığa dair emare bulunması halinde arama yöntemi gündeme gelmelidir. VUK m. 145'te yer alan arama sonucunda el konulmuş defter ve vesikalar üzerindeki incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilmesine ilişkin hükümdeki sürenin inceleme süresi olarak görülmeyerek el koyma süresi olarak dikkate alınması; kanunun lafzının yarattığı belirsizlik karşısında ise söz konusu hükmün yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, mevcut düzenlemede el konulan defter ve belgelerin "suç delili" niteliğinde olup olmadığının tespitini bunlara el koyan idarenin yaptığı göz önünde bulundurulduğunda el konulanı geri alabilme hakkının uygulamada ortadan kalkmaması için defter ve belgelere el koyma süresinin üç ayı geçmesi halinde el koymanın uzatılabilmesi için sulh ceza hakimliğine talepte bulunulmasının; defter ve belgelerin sulh ceza hakimliği tarafından "suç delili" niteliğinde görülmesi halinde el koyma tedbirinin devam etmesinin daha isabetli olacağı kanaatindeyiz.
- iv. Vergi incelemesinin hukuki niteliği bağlamında kaçakçılık suçlarında ve aramalı vergi incelemesinde, "adli kolluk" faaliyeti tanımına oldukça yaklaşılsa da *kanaatimizce* CMK m.161 ve 164 ile VUK m.7 birlikte değerlendirildiğinde vergi incelemesi esasen "idari kolluk" faaliyeti altında yer almaktadır. Vergi incelemesi kamu güvenliği, kamu huzuru veya genel sağlık dışında vergi ilişkisini temele alan özel bir kategoriye yöneldiği için "özel idari kolluk" faaliyeti öne çıkmakta; özel idari kolluğun içerisinde ise

“mali kolluk” faaliyeti teşkil ettiği sonucuna varılmaktadır. Vergi inceleme raporlarının hukuki niteliği hakkında doktrinde ağırlıklı görüş asıl işlem niteliğinde olan vergi tarhiyatının ve ceza kesme işleminin dayanağını teşkil eden vergi inceleme raporlarının hazırlık işlemi olduğu yönündedir. 6009 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile VUK’un 140. maddesinde 01.01.2011’de yürürlüğe giren değişiklikler uyarınca kurulacak komisyonların yapacağı değerlendirmelere uygun olarak vergi inceleme raporlarının düzenlenecek olması ve bu raporların “işleme konulmak üzere” incelemeyi yapanların bağlı oldukları birime tevdi edilecek olması ise doktrinde görüş ayrılığına yol açmıştır. Söz konusu değişikliğin, vergi idaresine her raporu otomatik olarak işleme koyma zorunluluğu getirdiği şeklinde yorumlanmaması; hukuka aykırılık veya eksiklik tespiti halinde vergi idaresinin raporu yeniden değerlendirilmek üzere kendine gönderen komisyona gönderebileceğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle vergi inceleme raporunun kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak kabul edilemeyeceği ve tarhiyata hazırlayıcı (ön) işlem niteliğinin, 6009 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerden sonra dahi, ağır bastığı görüşündeyiz. Hukuki sonuç doğuran vergi inceleme raporları ise istisnai şekilde tek yanlılık ve icraîlik koşullarını sağladıkları için ayrılabilir işlemler kuralı çerçevesinde nihai (asıl) işlemden kopartılarak tek başlarına iptal davasına konu olabilmekte ve hazırlık işleminden ziyade bir idari karar olarak değerlendirilebilmektedirler.

- v. Kaçakçılık suçuyla ilgili olarak, 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi dolmuş ancak 8 yıllık dava zamanaşımı süresi dolmamış kaçakçılık suçuna tabi vergi alacaklarının nasıl inceleme altına alınıp kovuşturulacağı belli olmayıp VUK ile TCK arasındaki bu uyumsuzluğu giderebilecek nitelikte yeni bir düzenleme yapılması gerekmektedir.
- vi. Türkiye’de 213 sayılı VUK’un kabulünden itibaren günümüze kadar gelinen süreçte vergi incelemelerine ilişkin inceleme elemanlarına daha fazla yetki verilmiş; maddi ve biçimsel delil sisteminin terkedilmesi ve serbest delil sistemine geçişin etkileri vergi incelemesine de sirayet etmiş; 6009 sayılı Kanun’la gerçekleştirilen değişiklikler ile hukuka uygunluğun idari aşamada gözden geçirilmesi amacıyla yeni müesseseler devreye sokulmuş; 646 sayılı KHK ile vergi inceleme ve denetim birimleri VDK çatısı altında birleştirilmiştir. Son olarak 7338 sayılı Kanun’la gerçekleştirilen ve

01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecek değişiklikle iş yerinde inceleme esasının dairede inceleme esasına dönüştürüldüğünü de belirtmek gerekmektedir. VDK'nın kurulmasıyla birlikte vergi denetimi GİB'e münhasır bir görev olmaktan çıkmıştır. Kuruluş aşamasında ve sonrasında VDK'nın örgütsel yapısına ve faaliyet alanına ilişkin pek çok hususta eleştiriler dile getirilmiştir. *Kanaatimizce* yakın tarihte Grup Başkanlıklarının Daire Başkanlıklarına dönüştürüldüğü göz önünde bulundurulduğunda bu yapının ihtiyaçlara daha uygun olup olmadığını önümüzdeki süreç gösterecektir. Eleştirilerde belirtilen sakıncaların uygulamada kendini en az şekilde hissettirmesi bakımından VDK ile GİB arasında sıkı bir koordinasyonun varlığı elzemdir. Bu nedenle ilerleyen dönemlerde eşgüdümü ve işbirliğini artıracak somut mekanizmaların devreye sokulması üzerine düşünülmelidir. Ayrıca GİB'in statüsünün güçlendirilmesi, özerk hale getirilmesi ve denetim fonksiyonunun GİB'e bağlanması seçeneğinin avantajlarının ve dezavantajlarının değerlendirildiği çalışmaların da yürütülmesi gerekmektedir. Keza, VDK ile vergi daireleri arasında vergi incelemelerine dair yaşanması olası yetki ve görev karmaşalarının önüne geçilebilmesi adına mevzuatta Vergi Dairesi Başkanlıklarının ve Vergi Dairesi Müdürlüklerinin hangi hallerde ve hangi nitelikte incelemeleri gerçekleştirebileceklerinin açıklığa kavuşturulmasına ihtiyaç bulunduğu görüşüne katılmaktayız.

- vii.** Vergi incelemesinde yetki hususunda geçmişte yaşanan farklı kanunlarca VUK m. 135'te sayılanlar haricindeki kişilere inceleme yetkisi verilip verilemeyeceği tartışması hakkında ise *görüşümüz*, başka kanunlarla verilen mali hususlarda inceleme yapma yetkisinin vergi inceleme yetkisi şeklinde görülmemesi, bu inceleme ve raporların ihbar niteliğinde kabul edilerek VUK m. 135'te sayılan kişiler tarafından vergi incelemesi sürecinin başlatılmasıdır. Bir diğer tartışma da re'sen vergi tarhının ardından yargıya taşınmış uyuşmazlıklarda, önceden inceleme için ibraz edilmemiş defter ve/veya belgelerin sonradan yargı yerine ibrazı durumunda; bu belge ve/veya belgelerin incelenmesinin idari yargı yerinin vergi incelemesi yaptığı anlamına gelip gelmediği hususundadır. *Kanaatimizce* yargı makamlarının görevleri gereği yapacakları incelemelerin "vergi incelemesi" şeklinde ele alınması isabetli değildir. Yargı makamlarının vergi inceleme yetkisinin

bulunmadığı tartışmasız olmakla birlikte verecekleri kararlara dayanak oluşturacak bilgi ve/veya belgeleri incelemelerinin idari bir yetki çerçevesinde değil re'sen araştırma ilkesi ve adil yargılanma hakkı kapsamında ele alınması gerekmektedir.

viii. Devletlerin vergilerin etkin şekilde toplanabilmesi amacıyla vergi incelemeleri gerçekleştirmeleri esasen Anayasa ve Uluslararası Sözleşmeler ile teminat altına alınmış kişi hak ve özgürlüklerine yapılan bir müdahale niteliği taşımaktadır. Vergi incelemesinin bir tarafında incelemeyi gerçekleştiren devletin anayasal ve yasal hak, görev ve yetkileri; diğer tarafında ise incelemeye tabi olan kişinin hukuku yer aldığı için kamu yararı ile kişisel hak ve özgürlükler arasında sağlıklı bir denge tesis edilmeli; müdahale aracına ilişkin sınırlar çizilerek tarafların hak ve ödevleri açık ve net şekilde düzenlenmelidir. Vergi incelemesine ilişkin söz konusu sınırların öncelikle anayasa olmak üzere yasalar ile belirlenmesi; bu yapılırken de uluslararası sözleşmeler ile teminat altına alınmış kişi hak ve özgürlüklerin göz önünde bulundurulması zaruridir. Vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olan; dolayısıyla vergi incelemesinden en çok etkilenebilecek yükümlü haklarını ise mülkiyet hakkı, özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı, adil yargılanma hakkı, seyahat özgürlüğü ve ayrımcılığa uğramama hakkı olarak sıralamak mümkündür. Yükümlü hakları VUK'da ayrıca düzenleme altına alınmadığından vergi incelemesi özelinde de bu müdahalenin yasal sınırlarını belirlemek için, vergi incelemelerinin usul ve esaslarına ilişkin düzenlemelerden çıkarılabildiği kadarıyla inceleme elemanlarının ödev ve sorumluluklarına ve incelemeler bağlamında yükümlülerin sahip olduğu tespitinde bulunulabilecek haklara çalışmamızda ayrıntılı olarak yer vermiş bulunmaktayız. Her ne kadar GİB tarafından 2006 yılında yayınlanan “Mükellef Hakları Bildirgesi”nde olumlu bir takım ilkelere yer verilmiş olsa da aksi yönde davranışların yaptırımı bulunmadığı göz önüne alındığında; yükümlü haklarının kanunda açıkça yer alması; VUK'ta nasıl ki yükümlü ödevlerine ilişkin bir bölüme yer verilmiş ise yükümlü haklarının da ayrı bir bölümde açıkça düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

ix. Resmi çalışma saatleri haricinde inceleme yapılabilmesi için nezdinde inceleme yapılan tarafından verilecek muvafakatin yazılı olmasının zorunlu

olup olmadığı yahut karşı çıkmama şeklinde örtülü bir muvafakatin yeterli olup olmadığı hususlarına madde metninde açıklık getirilmemiştir. Bu noktada inceleme elemanı tarafından yükümlüye bu hususun hatırlatılması ve yükümlünün açıkça muvafakat etmesi halinde durumun tutanağa geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir. İnceleme yeri hakkında ise mevcut kanun hükmü gereği (01.07.2022 tarihinden önce başlanan vergi incelemelerinde) iş yerinde inceleme kural, dairede inceleme ise istisna olduğu için zaruri hallerin bulunmadığı bir durumda, vergi ödevlisinin kuralın uygulanması yönünde istemi olmaksızın zaten kuralın uygulanması gerekmekte olup bu hususta bir talebin dile getirilmesine gerek bulunmadığı; bu halde vergi ödevlisinin incelemenin dairede yapılması yönünde isteği tutanağa geçirilmeksizin incelemenin dairede yapılamayacağı ve vergi ödevlisinden hakkında inceleme başlatıldığı gerekçesiyle defter ve belge ibrazının istenemeyeceği düşüncesindeyiz. Teknolojik gelişmelerin, büyük hacimli iş modellerinin ve idarenin artan iş yükünün şekillendirdiği günümüz koşullarına mevcut düzenlemelerin ne derece uygun olduğu; günümüz koşulları doğrultusunda incelemenin iş yerinde yapılması kuralının yumuşatılmasına ihtiyaç bulunup bulunmadığı ise ayrı bir tartışma konusu ortaya çıkarmış; nihayetinde yakın tarihte kabul edilen 7338 sayılı Kanun ile incelemenin kural olarak dairede yapılması yönünde VUK m. 139’da değişikliğe gidilmiştir. Söz konusu düzenleme 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu değişiklik yürürlüğe girmeden İnceleme Yönetmeliği’nde bulunan ve değişiklikle çelişen hükümlerin gözden geçirilmesi ise ayrı bir gerekliliktir. Özellikle incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği kanun hükmünün (VUK m.140/f.1/b.2) 01.07.2022 tarihinde yürürlükten kalkacak olması karşısında incelemeye başlama tarihinin tespiti hususu acilen açıklığa kavuşturulmalıdır.

- x. 6009 sayılı Kanun ile eklenen VUK m. 140/f.1/b.5 gereği vergi inceleme yetkilileri vergi kanunlarıyla ilgisi bulunan “*Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı*” vergi inceleme raporu düzenleyememektedirler. Ancak adsız düzenleyici işlemleri dahi sayan düzenlemede Anayasaya ya da usulünce yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalara aykırı rapor düzenlenemeyeceğinden bahsedilmemekte; yürütmenin düzenleyici işlemlerinin ilgili kanuna aykırı olduğu kanaati halinde inceleme elemanına durumu GİB’e bildirme görevi yüklenmişse de

raporun hangi düzenlemeye göre tanzim edileceği belirtilmemektedir. Ayrıca idarenin düzenleyici işleminin kanuna aykırılığın tespitine dair kararın, idareyi temsil eden inceleme yetkilisine yüklenmesinin de rasyonel olmadığı *düşünülmektedir*. Netice itibarıyla vergi inceleme raporlarının “mevzuat” adı altında yürütmenin düzenleyici işlemlerine uygunluğunun değil hukuka uygunluğunun esas alınması gerekmektedir.

- xi.** Vergi incelemelerinin bitirilmesi gereken sürelerle ilişkin düzenlemelere Kanunda yer verilmesine karşın bu sürelerle riayet edilmemesinin hukuki sonuçlarına yer verilmemektedir. Kanaatimiz; inceleme için belirlenen azami süre aşılmakla birlikte incelemenin tamamlanmaması halinde inceleme yetkililerinin aşkın süre bakımından yetkisiz olduğu; incelemenin dayanak teşkil ettiği idari işleme karşı açılacak bir iptal davasında yetki bakımından hukuka aykırılık iddiasının dile getirilebileceği; kanunen tanınan süre aşıldıktan sonra incelemeye devam edilmesi nedeniyle nezdinde inceleme yapılanın aşkın süre içerisinde bir zararı oluşmuş ise oluşan bu zararın tazmini için tam yargı davasının açılabilirliği yönündedir. Bu hususa bir açıklık getirilebilmesi adına inceleme süresinin aşılmasının hukuki sonuçlarının kanunda düzenlenmesi gerekmektedir.
- xii.** Yükümlünün arama eylemi nedeniyle zarara uğraması halinde bu zararın tazminini öngören tek hüküm VUK m. 143 olup bu hüküm kapsamına sadece defter ve vesikaların iyi saklanmamasından doğan zararı almaktadır. Hükmün kapsamı dışında kalan hallerle ilişkin, arama kararının ölçüsüz gerçekleştirildiği tüm halleri ve maddi tazminatın yanı sıra manevi tazminat hakkını da kapsamakta olan CMK m.141/f.1/b.i’nin uygulanmasının gerektiği; VUK’ta ise ölçüsüz gerçekleştirilecek bir arama müdahalesine karşın yükümlü haklarını daha geniş şekilde koruma altına alan bir hükme ihtiyaç bulunduğu düşüncesindeyiz. Ayrıca aramalı incelemeler bakımından getirilen süre kısıtının uygulamada anlamsız hale gelmemesi için süre uzatımında haklı sebeplerin neler olduğunu, azami ne kadar süre eklenebileceğini, en fazla kaç kere sürenin uzatılabileceğini ve belirtilen sürede bitirilememesinin hukuki sonucunun ne olacağını açıklığa kavuşturan kanuni düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.
- xiii.** Vergi hukukunda genişletici yorum yapıp yapılamayacağı hususu doktrinde tartışmalıdır. *Kanaatimizce* genişletici yorum, hukuk devleti ilkesinin bir

görünümü olan hukuki güvenlik ilkesi ve A.Y. m. 73'te açıkça kendini gösteren verginin yasallığı ilkesi ile bağdaşmayan sonuçlar meydana getirme riski nedeniyle, vergi incelemelerinde ve yükümlülere külfet getirecek alanlarda, kıyas noktasına gelmese dahi, uygulanmamalıdır; amaçsal veya ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde yorum yapılırken de daima varılan yargının kıyas yasağına girip girmediği kontrol edilmelidir. VUK'ta yer alan yorum yöntemlerinin uygulanması neticesinde sonuç alınamayan hallerde ise yorumun, statü olarak daha güçsüz ve korunmaya muhtaç konumdaki yükümlülerin lehine yapılması hususu değerlendirmeye alınmalıdır.

xiv. İspat vasıtası olarak kullanılabilecek deliller hususunda Danıştay, VUK'ta tanıkların mahkemede dinlenmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamasından hareketle yargılama aşamasında tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı görüşündedir. Halbuki adil yargılanma hakkı, silahların eşitliği ilkesi, mahkemelerin re'sen araştırma yetkisi (İYUK m. 20) ve VUK m. 3/B/f.2 uyarınca tanıkların duruşmada dinlenmesi (hele ki vergi incelemesinde tanık beyanları vergi tarhına ve/veya cezasına dayanak teşkil etmekteyse ve vergi yükümlüsü açtığı davada tanıkların ifadelerinin güvenilir biçimde alınmadığı iddiasıyla bu tanıkların mahkeme nezdinde dinlenmelerini talep etmekteyse) mümkün olmalıdır. Ayrıca, idari kararların oluşum sürecinde yükümlülerin sürece etkin şekilde katılamadığı ve idarenin sadece yükümlü aleyhine delilleri toplayarak değerlendirdiği bir atmosferde delil serbestisi esasının, ekonomik yaklaşım ilkesinin, karinelerin ve ispat külfetinin vergi idarelerine yükümlülere nazaran daha avantajlı konum tesis edebileceği gerçeğinin dikkate alınması gerekmektedir.

xv. Vergi idaresi incelemeye alınacak yükümlülerin belirlenmesinde geniş bir takdir yetkisine sahiptir ve incelemeye sevk hususunda hiçbir yöntemle tamamen bağlı değildir. Sahip olunan bu takdir yetkisinin her an incelemeye alınabilecekleri hissiyatını vermek suretiyle yükümlülerin vergi ödevlerine dair özenli bir tutum geliştirmelerinin sağlanmasına hizmet ettiği kabul edilmekle birlikte bu yetkinin keyfi kullanımının vergi incelemelerini belirli gruplar üzerinde bir baskı aracı haline getirebileceği ve anayasal vergilendirme ilkelerinin hayata geçirilmesine pratikte zarar verebileceği de gözden kaçırılmamalıdır.

- xvi.** Tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemlerinin dayanağı konumundaki vergi inceleme raporlarının VUK m. 35/son ve m. 366/son gereği ihbarnameye bağlanarak vergi yükümlüsüne tebliğ edilmesi, savunma hakkının ihlal edilmemesi ve esaslı usul hatasına sebebiyet verilmemesi bakımından önem taşımaktadır. Vergi tekniği raporlarıyla ilgili ise; sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporlarına, başka yükümlülere ilişkin tespitler de içeren vergi tekniği raporlarının ek yapılmayacağına ancak vergi tekniği raporlarında yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere inceleme raporlarında ayrıntılı yer verileceğine ilişkin düzenleme (VDKY m. 53/f.4) mevcuttur. Vergi yükümlülerinin adil yargılanma hakkı kapsamında savunma haklarına doğrudan etkili bu konuda, yükümlülerin kendi durumlarına etki eden hiçbir unsurun gözden kaçırılmaması adına, vergi tekniği raporlarının vergi inceleme raporlarına eklenerek yükümlülere tebliği son derece önemlidir. Bu raporların yanı sıra tarh ve/veya ceza kesme yönünde bir öneride bulunmamakla birlikte bazı işlemleri eleştiri konusu yapan ve vergi yükümlüleri hakkında sonuç doğuran, bu nedenle de Danıştay'ın güncel içtihatları uyarınca asıl işlemde kopartılarak tek başına dava konusu edilebilen raporların ve nezdinde inceleme yapılan aleyhine tarh ve/veya ceza kesme işlemleri öngörmeyen kabul raporu niteliğindeki vergi inceleme raporlarının da ilgisine tebliğ zorunluluğuna ilişkin düzenleme getirilmesi gerekmektedir.
- xvii.** Vergi suçu raporlarıyla ilgili 306 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemenin, fonksiyon gaspı teşkil etmesi; normlar hiyerarşisine aykırılık; eşitlik ve kanunilik ilkelerine zarar verme potansiyeli; yükümlülerin hukuki güvenliğini ihlal edecek nitelikte olması; kast gibi bir suçun unsurunun değerlendirmesini hukuk eğitimi almamış kişilere bırakması; belgeleri kullanmakta kusursuz olduğu saptanan yükümlülere bir kat vergi ziyai cezası kesilecek olmasının kusurlu sorumluluk esasıyla bağdaşmaması gerekçeleriyle hukuka aykırı olduğu kanaatindeyiz.
- xviii.** Rapor değerlendirme komisyonlarının vergi inceleme raporlarına ilişkin yapacakları mevzuat değerlendirmesinde, özeldeler de mevzuat içerisinde sayılmaktadır. Halbuki idare tarafından kendisine dair somut durum değerlendirilerek verilen özeldeye sahip bir vergi yükümlüsü başka yükümlüler hakkında verilen kişiye özgü niteliğe sahip özeldelerle bağlı

olmadığı gibi bu yükümlünün aynı konuyla ilgili verilen diğer özelgelerden haberdar olabilmesi, özelgesini güncelleyebilmesi ve bu doğrultuda hareket edebilmesi mümkün gözükmemektedir. Ayrıca literatürde yer alan, rapor değerlendirme komisyonlarına hukuka uygunluk denetimi gibi büyük bir misyon yüklenmesinin karşısında Kanunda ve yönetmelikte yer alan düzenlemelerin yeterli olmadığı; komisyonların hukuka uygunluk denetimini ne şekilde gerçekleştireceğinin ve gerçekleştirirken kullanması gereken yetki ve araç gibi unsurların düzenlemelerde eksik kaldığı; kullanılabilecek araç olarak sadece yükümlülerin ve inceleme elemanının dinlenmesine yer verilmiş olduğu görüşlerine katılmaktayız.

- xix.** Türkiye’de vergi sistemine adalet ve güvenilirlik bakımından esaslı şekilde zarar veren vergi affı ve yapılandırma uygulamaları, yükümlülerin uygulamadan yararlanmayı bir fırsat olarak görmelerini sağlamak bir yana, ödevlerini yerine getiren kayıtlı yükümlüleri dahi kayıt dışılığa özendirecek sıklıkla ve içerikle gerçekleştirilmektedir. Özellikle matrah artırımına ilişkin düzenlemeler, matrahı artırılan vergiye ilişkin vergi incelemesi gerçekleştirilmesini engellediğinden bu durum vergi incelemelerinin etkinliğini azaltmakta ve vergi incelemeleri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi hedeflenen caydırıcılığı ortadan kaldırmaktadır.
- xx.** Kayıtların elektronik ortamda tutulması, defterlerin elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, beyanname, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda düzenlenebilmesi ve sunulabilmesi için geliştirilmiş “Defter-Beyan Sistemi”ne ilişkin verilerin güvenliğine ve tarafların sorumluluklarına dair VUK Genel Tebliğlerinde yer alan düzenlemelerin, hukuki güvenlik ve vergilerin kanuniliği ilkeleri bakımından acilen VUK’a alınması gerekmektedir.

Türkiye’de vergi incelemeleri alanında ulusal düzenleme ve uygulamalara ilişkin yukarıdaki maddelerde değerlendirilen hususların yanı sıra vergi incelemeleriyle ilintili uluslararası ve uluslararası politika, düzenleme ve uygulamaların da irdelenmesi gerekmektedir. Çalışmamızda vergi incelemelerinin uluslararası boyutuna ilişkin olarak İHAM, OECD ve AB’nin vergi incelemesiyle bağlantılı uygulama ve düzenlemelerine yer verilmektedir.

Vergi incelemesiyle ilintili bir olayın hak ihlali yaratabilmesi için Türkiye'nin de iç hukukunun bir parçası konumundaki İHAS ve Protokollerde düzenlenen bir hakkın ihlal edilmiş olması gerekmektedir. Vergi incelemesi müessesesi her şeyden önce mülkiyet hakkına bir müdahale aracıdır. Ancak vergi incelemesi sürecinin kimi tedbir, düzenleme ve uygulamalar aracılığıyla mülkiyet hakkının yanı sıra İHAS kapsamında özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı, adil yargılanma hakkı, seyahat özgürlüğü ve ayrımcılığa uğramama hakkına da teması mümkündür.

Türkiye'de Anayasa Mahkemesi'nin ve İHAM'ın mülkiyet hakkının ihlali iddialarını ele alırken izledikleri sistematik oldukça benzerdir. Vergi incelemesi ile mülkiyet hakkına müdahale ilişkisi gözden geçirildiğinde, vergi incelemesine dayanılarak işletilen kamu alacağını güvenceye almaya yönelik teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi önlemlerin mülkiyet hakkına müdahale teşkil edebileceği anlaşılmaktadır. Teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamalarının yasal dayanakları mevcuttur. Aynı şekilde arama sırasında malvarlığı değerlerine el konulmasının da bir yasal dayanağı mevcuttur. Fakat yasal dayanakların mevcudiyeti tek başına yapılan müdahalenin mülkiyet hakkına ihlal teşkil etmemesi için yeterli değildir. Bahsi geçen durumlarda vergi incelemesi henüz tamamlanmadığı ve kişi hakkında kesin bir idari karar bulunmadığı için birey yararı ile kamu yararının dengelenmesi gerekmekte olup müdahalenin adil bir dengeyi gözetmemesi, ölçülü olmaması, kişiyi bireysel ve aşırı bir yük altında bırakması halinde yasal dayanakların mevcudiyetine rağmen mülkiyet hakkı ihlallerinin ortaya çıkması mümkündür.

Özel hayata ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkının vergi incelemesi ile olan ilişkisi aramalı inceleme ve bilgi toplama kavramlarını ön plana çıkarmaktadır. Nitekim devlet bilgi toplarken ve/veya kaçakçılık şüphesi söz konusu olduğunda delil temin etme amaçlarıyla, vergi incelemesi, arama ve mali istihbarat arşivi oluşturma gibi araçları kullanmak suretiyle özel yaşama müdahale teşkil edecek eylemlerde bulunmaktadır. İHAM, bilgi toplanması ve arşivlenmesi hususlarında kamu idareleri tarafından yetkinin keyfi kullanılmasının önlenmesi için alınması gereken önlemleri, *Rotaru/Romanya* kararında; konutların aranmasında başvuruçunun haklarının korunabilmesi için kanunlarda düzenlenmesi gereken esasları ise *Camenzind/İsviçre* kararında belirtmiştir. Gerek VUK'ta yer alan aramaya ilişkin düzenlemeler (m. 142 ilâ m. 147) gerekse m. 147'nin atfıyla VUK'un "arama" ile ilgili bölümünde açıkça yazılı olmayan hallerde uygulanacak olan CMK

hükümleri, İHAS düzenlemeleri ve İHAM içtihatlarıyla paralellik arz etmektedir. Ancak yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin düzenlemeler (VUK m. 127) bakımından aynı şeyi söylemek güçtür. Sonuç itibarıyla özel hayata saygı hakkı bakımından Türkiye'nin anayasal ve yasal düzenlemeleri ana hatlarıyla İHAS ve İHAM içtihatlarıyla uyumlu olmakla birlikte hak ihlallerinin önlenmesi için başta VUK m. 127 kapsamında verilen geniş yetkiler ve arama eylemi nedeniyle uğranılan zararın tazminine ilişkin hükmün (VUK m. 143) kapsamının genişletilmesi olmak üzere Türkiye uygulamasına ilişkin değerlendirmelerimizde belirttiğimiz hususların dikkate alınması ve tüm müdahale araçları bakımından uygulamada da titiz davranılması gerektiği kanaatindeyiz.

Adil yargılanma hakkıyla ilgili olarak İHAM, *Georgiou/Birleşik Krallık* davasında cezaların ve vergi yükümlülüklerinin aynı yargı yerinde ve aynı anda karara bağlandığı ülkelerde İHAS m. 6'nın davanın bütününe uygulanmasına karar vermiştir. Türk hukukunda da vergi aslına ve vergi cezalarına ilişkin davalar vergi mahkemelerinde birlikte görülmekte olduğundan, hakkında hem vergi aslı hem de vergi cezası kesilen bir yükümlü İHAS m. 6 kapsamında adil yargılanma hakkının korumasından yararlanabilmektedir. Korumanın hangi andan itibaren başladığının tespitinde ise suç isnadının yöneltildiği an önem taşımaktadır. Bu doğrultuda *Funke/Fransa* kararında arama yapılmasının; *Bendenoun/Fransa* kararında vergi cezasının kesilmesinin; *Hozee/Hollanda* kararında suç şüphesi ile vergi incelemesi başlatılmasının; *J.B./İsviçre* kararında da ceza riski taşıyan vergi incelemesi yapılmasının, suç isnadının başlangıcı olarak değerlendirildiği görülmektedir. Vergi incelemelerinin adil yargılanma hakkı kapsamındaki masumiyet karinesi, makul sürede yargılanma hakkı, susma hakkı, ne bis in idem ilkesi, savunma hakkı ve silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama hakkı güvenceleriyle çeşitli yönlerden bağlantısı bulunmaktadır.

Vergi idaresi yetkililerinin vergi yükümlülerinden vergi cezası yaptırımı ile cezalandırılacak bir duruma ilişkin bilgi isterken, yükümlü nezdinde arama yaparken veya vergi incelemesi gerçekleştirirken yükümlünün suçu işlediği varsayımı ile hareket etmemeleri ve masumiyet karinesini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Makul sürede yargılanma hakkı, İHAM uygulamasında suçlamanın yapılması ile işlemeye başlamakta; suç şüphesi ile vergi incelemesine başlanması da isnat kapsamında kabul edilmektedir. AYM ise makul sürenin başlangıcını davanın ikame edildiği tarihten hareketle hesaplamaktadır. Bu

bağlamda İHAM uygulamasının adil yargılanma hakkının korunması bakımından vergi yükümlülerinin daha lehine olduğu kanaatindeyiz.

Vergi incelemesine ve bilgi toplamaya ilişkin Türk Hukukunda yer alan hükümlerin adil yargılanma hakkı kapsamında susma hakkı, ne bis in idem ilkesi ve savunma hakkına uyarlılığı ise uygulamada ve doktrinde sıkça tartışılmaktadır. *Kanaatimizce VUK m. 359*'da yer alan kaçakçılık suçu kapsamında gizleme fiiline ilişkin düzenleme açık şekilde Anayasa m. 38/5'e ve İHAS m. 6'ya aykırıdır. *Susma hakkı*, yükümlünün finansal durumu hakkında bilgi vermeye zorlayıcı yetkilerin kullanılmasını kendiliğinden yasaklamamakta; yükümlüden toplanan bilgiler, yükümlünün eylem veya ihmallerine bağlı bir suç bakımından kendisine karşı kullanılmadıkça susma hakkı kapsamında değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla inceleme öncesi araştırma safhalarında yükümlüden alınan bilgilerin karşılığında bu bilgilerin ileride kendisinin aleyhine bir yargılamada kullanılmayacağına dair teminat verilmesi seçeneği değerlendirmeye alınmalı; ayrıca ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin temin edilmesi için yükümlünün aleyhine delil sunmaya zorlanması yerine, ceza hukukunda iddia makamlarının yapması gerektiği gibi başka yollara başvurulması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay hakkında bilgi edinilebilecek yükümlü haricinde başka tarafların ve ilgililerin de bulunduğu; sistemin elektronikleşmesinin de idareye bu hususta yardımcı olduğu unutulmamalıdır.

Vergi yükümlüsünün işlediği vergi suçu nedeniyle yapılacak ceza yargılamasının yanı sıra VUK m. 336, 340 ve 344 hükümleri gereği üç kat vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının varlığı, kaçakçılık suçlarına uygulanacak yaptırımların *ne bis in idem* ilkesine uygun olup olmadığını tartışmalı hale getirmektedir. İHAM bu konuyla ilgili *Glantz* kararından *A ve B/Norveç kararı* ile kısmi bir geri dönüş yaşamış; netice itibarıyla “*aynı fiil için öngörülen yaptırımların bir bütünsellik oluşturması halinde mükerrerliğin oluşmayacağı*” yönünde içtihat oluşturmuştur. Türk Hukukunda ise VUK m. 367/f. 4, 5 düzenlemeleri de dikkate alındığında, ceza yargılamalarına konu cezai yaptırımlar ve vergi yargılamalarına konu idari yaptırımlar arasında bütünsel bir ilişki bulunmadığı sonucuna varılmaktadır. Bu nedenle Türk Vergi Usulünde İHAS Ek 7 No'lu Protokol ile uyumlu değişikliklerin bir an önce gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Savunma hakkı bağlamında bilgi toplama yetkisine ilişkin başlıca tartışma; yükümlüden ibrazı istenen defter ve belgelerin ibraz için verilen süre geçirildikten

sonra ibraz edilmesi halinde bu belge ve defterlerin ileride yargılama aşamasında ilgilisi lehine kanıt olma niteliğini haiz olup olmamasıdır. Geline son noktada Danıştay İBGK içtihatları, mücbir sebebin söz konusu olmadığı hallerde dahi davacılar tarafından zamanında sunulmayan defter ve belgelerin mahkemeye sunulması, kayıtların incelenmesi, bu kayıt ve belgeler hakkında idarenin görüş ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi yönünde, *kanaatimizce* de isabetli şekilde, birleştirmiş bulunmaktadır.

Silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama hakkının vergi incelemelerine iz düşümünü; vergi yükümlülerinin kendileriyle ilgili tüm iddialardan haberdar olma, kendi savunmalarını eşit şartlarda hazırlayabilmeleri açısından idarenin elinde bulunan bilgi ve belgelere ulaşma, uyuşmazlık henüz mahkemeye intikal etmeden lehlerine olan delilleri toplayabilmek için delil tespiti yaptırma, noterde tanık beyanlarını tespit ettirme imkanına sahip olma, yargılama aşamasında tanık dinletebilme ve inceleme raporlarında yükümlülerin sadece aleyhine olan delillerin değil lehine olan delillerin de değerlendirilmesi gereği oluşturmaktadır. Bu noktada olası hak ihlallerinin önüne geçilebilmesi adına Türkiye uygulamasına ilişkin değerlendirmelerimizde belirttiğimiz hususların dikkate alınması gerekmektedir.

Seyahat özgürlüğüyle ilgili Türkiye’de yurtdışına çıkış yasağı konulabilmesine ilişkin mevcut kanuni düzenlemelerin, İHAM’ın kriterlerine uygunluk arz ettiği değerlendirmesinde bulunmak mümkündür. Pratikte ihlal meydana gelmemesi için adli kontrol önlemlerinin keyfilikten uzak ve orantılı şekilde uygulanması gerekmektedir. Ayrımcılık yasağına ve eşitlik ilkesine aykırılıkların önüne geçilebilmesi için ise idarenin incelenecek yükümlülerin seçilmesinde veya bilinçli olarak seçilmemesinde kullandığı takdir yetkisinin objektif ölçütlerle daraltılması gerekmektedir.

Türkiye’nin de üyeleri arasında yer aldığı, küresel olarak insanların ekonomik ve sosyal refahının artırılmasına yönelik bir forum imkanı sunan OECD’nin vergilendirme alanında benimsediği genel ilkeleri; vergi politikalarına ilişkin ilkeler ve vergi denetimine ilişkin ilkeler olarak iki ayrı kolda incelemek mümkündür. Verimlilik (*efficiency*), eşitlik (*equity*) ve uygulanabilirlik (*enforceability*) ilkeleri kamu gelirlerinin artırılması ihtiyacının yanı sıra vergi politikalarına yön veren ilkeler olarak kabul edilmektedir. İlkelerin birbiriyle etkileşimi göz önünde bulundurulduğunda belirtilmelidir ki vergi politikalarının başarısını bu ilkeler

arasında mümkün olan en iyi dengenin sağlanıp sağlanmadığı hususu belirlemektedir. Vergi incelemelerinin etkin bir şekilde yürütülmesi, kamu gelirlerini artırıcı yönü bakımından verimlilik ilkesine; uyumlu yükümlüler açısından vergi mevzuatına aykırı hareket eden yükümlülerin tespitini sağlaması sayesinde eşitlik ilkesine; vergi tarhına hazırlayıcı bir işlem olması ve sonucuna bağlanan yaptırımlar bakımından ise uygulanabilirlik ilkesine (vergi kanunlarının zorlayıcılığı ve vergi uyumu boyutlarıyla) hizmet etmektedir. Genelde vergi denetimlerinin özelde ise vergi incelemelerinin dayanması gereken ilkeler OECD tarafından; doğruluk (*accuracy*), verimlilik (*efficiency*), adalet (*fairness*), nesnellik (*objectivity*), şeffaflık (*transparency*), bütünlük (*completeness*), tutarlılık (*consistency*) ve savunulabilirlik (*defensibility*) şeklinde sayılmaktadır.

OECD'nin ve AB'nin çalışma yürüttüğü alanlardan vergi incelemeleriyle en çok ilintili olanları; haksız vergi rekabeti ile mücadele, transfer fiyatlandırması ile mücadele, çifte vergilendirmenin önlenmesi, elektronik ve dijital ticaretin vergilendirilmesi, vergi suçları ile mücadele, vergi uyumu ve denetimi hususundaki işbirliği çalışmaları olarak sıralamak mümkündür. Tüm bu uluslararası vergi sorunlarıyla mücadelede vergi incelemeleri çok önemli bir araç konumunda görülmekte; çifte vergilendirmenin ve vergi alınması gereken unsurların vergi dışı kalmasının önlenmesine yönelik denetim ve vergi incelemeleri alanlarında da ulusal sınırların ötesine geçilmesinin ve uluslararası işbirliğine ivme kazandırılmasının önemi vurgulanmaktadır.

Uluslararası işbirliğini hayata geçirmek için devletlerin birbirleriyle imzalayacakları anlaşmalara dayanak sağlanması amacıyla OECD ve BM tarafından Model Konvansiyonlar oluşturulmuştur. Oluşturulma amacı çifte vergilendirmenin önlenmesi olmakla birlikte, Konvansiyonlarda bilgi değişiminden, transfer fiyatlandırmasına kadar iki ya da çok taraflı anlaşmalara dayanak sağlayabilecek pek çok hüküm mevcuttur. AB genelinde OECD Model Konvansiyonu'nun AB versiyonunun veya çok taraflı AB vergi anlaşmasının hazırlanması gibi çözüm önerilerine değinilmiş ise de henüz konuyla ilgili somut adımlar atılmamıştır. Anlaşmaya taraf olan ülkeler kendi çıkarlarını ön planda tuttukları için her ne kadar OECD ve BM modelleri baz alınsa da ileri sürülen özel şartlar üzerinde tarafların karşılıklı mutabakatı neticesinde ortaya çıkan her anlaşma kendine özgü bir model meydana getirebilmektedir. GİB verileri uyarınca 28.05.2021 tarihi itibarıyla

Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükte bulunan 86 taraf devletle imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Türkiye'de GİB tarafından karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hazırlanan rehber ise iç hukuk düzenlemeleri ile bağlantısı kurulmadan hazırlandığı ve karşılıklı anlaşma usulünün kapsamını anlaşmaya kıyasla daraltan açıklamalar içerdiği iddialarıyla eleştirilmiş olup 7338 sayılı Kanun ile VUK'a bir bölüm halinde karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin maddeler (Ek Madde 14, 15, 16, 17, 18) eklenmiştir. Vergi yükümlülerinin uzlaşma ve dava açma hakları da göze alınmak suretiyle getirilen bu düzenlemeler Kanun'un yayımı tarihinde (26.10.2021) yürürlüğe girmiş olup 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanacaktır.

Dijitalleşmeden kaynaklanan vergi zorlukları OECD'nin 1 numaralı BEPS Eylem Planı'nı teşkil etmekte; bu doğrultuda konu pek çok açıdan ele alınmaktadır. Ancak uzlaşma temelinde küresel ve uzun vadeli bir çözümün halen temin edilememiş olması neticesinde AB kısa vadeli strateji kapsamında dijital hizmet vergisinin getirilmesini gündeme taşımıştır. Getirilen eleştiriler neticesinde ortak bir DHV ihdasını öngören tasarı rafa kaldırılmış ise de bu gelirden mahrum kalmak istemeyen ülkeler kendi başlarına hareket ederek elektronik ve dijital ticaret için yeni vergiler ihdas etmeye başlamışlardır. DHV uygulamasına başlayan ülkeler, OECD tarafından soruna küresel bir çözüm getirildiğinde uygulamaya son vereceklerini belirtmektedirler. DHV de diğer vergiler gibi beyan sistemine tabi olduğu için yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü vergi incelemelerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Küresel vergi pastasından kendi adil payını alamadığını düşünen Türkiye de uzun yıllarca OECD tarafından uzlaşmaya dayalı küresel bir çözüm bulunamamasını gerekçe göstererek çözüm bulunana kadar bir ara çözüm olarak AB'nin gündeme getirdiği “*dijital hizmet vergisi*”ni yürürlüğe sokan ülkeler arasında yerini almıştır. Söz konusu düzenleme başta diğer ülkelere kıyasla verginin oranını yüksek, konusunu geniş, muafiyet alt eşliğini düşük tutması gibi gerekçelerle eleştirilmektedir. Ayrıca mahkeme kararı olmaksızın erişim engelleme ve reklam yasağı getirme gibi tedbirlerin uygulanabilmesi, başta ayrımcılık yasağı, mülkiyet hakkı, çalışma hürriyeti, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti olmak üzere Anayasa ve İHAS kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerle bağdaşır nitelikte görülmemektedir.

Transfer fiyatlandırmasıyla mücadeleyle ilişkin OECD tarafından hazırlanan rehber ve bu rehberde yer alan ilkeler Türkiye de dahil bütün üye ülkeler tarafından dikkate alınmakta; yerel düzenlemelere ışık tutmaktadır. AB’de ayrıca Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu (JTPF)’unun çalışmaları bu sorunsal ile mücadele kapsamında öne çıkmaktadır. Forum’un 2018 yılı raporu ile vergi idareleri ve vergi yükümlülerine çeşitli tavsiyelerde bulunulması suretiyle en iyi uygulamaların tespit edilmesi hedeflenmiş; transfer fiyatlandırmasına ilişkin denetimler, incelemeler ve kontroller bakımından daha yakın bir işbirliği teşvik edilmiştir. Transfer fiyatlandırması denetimlerinde geliştirilmesi hedeflenen eşgüdüm ve işbirliği araçları arasında idari ofislerde bulunma ve idari soruşturmalara katılım (*presences in administrative offices and participation in administrative enquiries-PAOE*), eşzamanlı vergi incelemeleri, ortak vergi incelemeleri ve Fiscalis programı çerçevesindeki çok taraflı kontroller üzerinde durulmuştur.

Mali suçlarla mücadeleyle ilişkin OECD tarafından FATF ile birlikte ortak çalıştaylar düzenlenmekte ve çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. 2012 yılında FATF tavsiyelerini revize ederek vergi suçlarını kara para aklama suçunun öncül suçları listesine dahil etmiştir. Ayrıca olağan vergi incelemeleri esnasında vergi idarelerine mali suçların tespitinde yardımcı olması için OECD tarafından “*Vergi Müfettişleri ve Denetçileri için Kara Para Aklama ve Terörizmin Finansmanı El Kitabı*” hazırlanmış ve bütün ülkeler el kitabını vergi idarelerine dağıtmaları için teşvik edilmiştir. OECD raporlarında ayrıca; veri kayıt teknolojisini ve elektronik fatura teknolojisini kullanmaya başlayan ülkelerin vergi idarelerinin ciddi kazanımlar elde ettikleri; ülkelerin vergi incelemelerinde ve ceza soruşturmalarında yapabilecekleri yatırım niteliğindeki atılımlarla kaybettikleri kamu gelirlerini %150 ilâ %1500 arasında değişen bir oranla geri kazanabilecekleri dile getirilmektedir. Türkiye’nin uyumu bağlamında günümüzde yeni nesil ödeme kaydedici cihazlara kademeli geçişin tamamlandığını, e-fatura uygulamasının da iş yaşamında yerini aldığını belirtmek mümkündür. Dijital dönüşümle birlikte hayata geçirilen eylemler, OECD tavsiyeleriyle büyük ölçüde uyumludur. Ancak çoğu yeni eylemde gözlemleneceği üzere uygulamada karşılaşılan sıkıntılar da yok değildir. Vergi uyumunun yükseltilebilmesi için karşılaşılan sorunlara çözüm üretilirken yükümlü odaklı bir yaklaşım esastır. Ayrıca küreselleşmenin ve teknolojinin olumsuzluklarıyla mücadelenin bir bitiş çizgisi bulunmamakta; bu mücadele her yeni gün yeniden başlamaktadır. Ülkelerin geride kalmamaları için hızlı aksiyona geçmeleri; hızlı

aksiyona geçebilmek için ise ülkeler arası işbirliği ve koordinasyon kavramları çok büyük önem taşımaktadır.

Vergi incelemeleri açısından OECD'nin ve AB'nin vergi alanında yürüttüğü çalışmalardan en önemlisi *vergi uyumu ve denetimi hususunda işbirliği çalışmalarıdır*. Gerek vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında gerekse uluslararası vergi sorunlarıyla küresel mücadelenin başarıya ulaştırılmasında bilgi değişimi kilit bir pozisyona sahiptir. Ayrıca bilgi değişimi kavramının genişleyen yapısı; geleneksel bilgi değişimi yöntemleri olarak adlandırılan talep üzerine bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi ve kendiliğinden bilgi değişimi yöntemlerine ilaveten ülkelerin vergi idarelerini *yurtdışında vergi incelemeleri, eşzamanlı vergi incelemeleri* ve *ortak vergi incelemeleri* gibi yeni denetim imkanlarına kavuşturmaktadır.

Ülkelerin iç hukuklarında yürürlüğe koyacakları düzenlemeler ile işbirliği için hukuksal dayanak yaratmaları mümkün ise de karşılıklılık esasına bu derece bağımlı bir hususta böyle bir yola başvurulmasına uygulamada pek rastlanmamaktadır. İki ya da çok taraflı vergi anlaşmaları ise temelde OECD'nin ve BM'nin model konvansiyonlarına dayanmaktadır. Bu konvansiyonların 26. maddesinde bulunan bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler ve yorumlar bir yandan ülkelerin iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ve bilgi değişimi anlaşmalarında bulunan bilgi değişimi düzenlemelerine ışık tutmakta; diğer yandan çok taraflı anlaşmaların hazırlanmasına zemin hazırlamaktadır. Bu alandaki en önemli çok taraflı anlaşma ise AB ve Türkiye dahil OECD üyesi ülkeler arasında imzalanan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi'dir. Ayrıca OECD tarafından vergi alanlarında bilgi değişimine münhasıran imzalanacak ikili anlaşmalar için bir anlaşma modeli (Model TIEA) da geliştirilmiş bulunmaktadır. Türkiye de söz konusu Anlaşma'yı baz alarak Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile ikili anlaşmalar akdetmiştir. Bunun yanı sıra otomatik bilgi değişimi alanında çok taraflı yetkili makam anlaşmaları (MCAA) bulunmaktadır.

Avrupa Birliği bünyesinde belirtilen sözleşme ve modellere ilaveten vergi türleri özelinde çeşitli Tüzük ve Yönergeler (başlıcaları 2011/16/EU ve 2014/107/EU sayılı Konsey Yönergeleri; 904/2010 ve 389/2012 sayılı Konsey Tüzükleri) vasıtasıyla geleneksel bilgi değişimi yöntemleri ile *eşzamanlı vergi incelemeleri, ortak vergi incelemeleri* ve başka Üye Devletin *idari ofisinde bulunma ve orada*

yürütülen idari soruşturmalara katılım yöntemleri düzenlenmekte olup bu yöntemlerle gerçekleştirilecek bilgi değişimlerinin koordine edilebilmesi için 2010 yılında *Eurofisc* ağı oluşturulmuştur.

Yurtdışında (sınır ötesi) vergi incelemeleri; OECD'nin ilgili modülünde “vergi idarelerinin talep edilmesi halinde ve iç hukukun izin verdiği ölçüde, kendi ülkesinde yürütülen vergi incelemelerine başka ülkenin yetkili memurlarının katılmalarına izin vermesini sağlayan bir yöntem” olarak tanımlanmaktadır. Pasif katılımlarda izin verilen, vergi incelemesinin ilgili kısımlarının gözlemlenmesi ve sadece talepte bulunan ülkenin denetim elemanları ile doğrudan ilişki kurulabilmesidir. Aktif katılım da ise yabancı vergi memurlarının sorgulamalara katılmak ve ilgili kayıtları bizzat incelemek gibi aktif roller üstlenmelerine izin verilmektedir. Katılımın aktif mi yoksa pasif mi olacağı incelemenin gerçekleşeceği ülkenin takdirindedir. Türkiye'nin imzaladığı vergi anlaşmalarına bakıldığında yurtdışında vergi incelemelerine izin veren tek hüküm, Belçika Krallığı ile imzalanmış olan vergi anlaşmasında yer almış; bu hüküm de 2013 yılında imzalanan Protokol ile kaldırılmıştır. İlerleyen süreçte vergi incelemelerine büyük katkı sağlayan bu mekanizmanın hayata geçirilmesi adına somut adımların atılması gerekmektedir.

Eşzamanlı vergi incelemesini, “elde edilen bilgilerin değişime tabi tutulması amacıyla iki veya daha fazla taraf devlet arasında, devletlerin ortak veya ilgili çıkarlarının bulunduğu vergi yükümlüsü veya yükümlülerinin vergisel işlemlerinin her bir devletin kendi topraklarında eşzamanlı olarak incelenebilmesi için yapılan bir düzenleme” şeklinde; işbirliği bakımından en üst seviye yöntem olarak kabul edilen *ortak vergi incelemelerini (joint audits)* ise “iki veya daha fazla ülkenin birlikte belirli bir hususun ya da sınır aşırı faaliyetlerde bulunan vergi ödevlilerinin işlemlerinin araştırılması amacıyla oluşturdukları ve her ülkenin yetkili makamının temsilcilerinin bulunduğu takımlar tarafından birlikte gerçekleştirilen vergi incelemeleri” şeklinde tanımlamak mümkündür. 2009 yılında FTA tarafından hazırlanan raporda incelenen 29 ülkeden hiçbirinin ortak vergi incelemesi tecrübesine sahip olmadığı saptanmıştır. Uluslararası vergi incelemelerinin diğer türleri bakımından 21 ülke eşzamanlı vergi incelemeleri bakımından deneyim sahibi olduklarını; Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 8 ülke ise eşzamanlı vergi incelemeleri de dahil olmak üzere uluslararası incelemeler hususunda deneyimlerinin

bulunmadığını belirtmişlerdir. Aradan geçen on yılı aşkın zaman zarfında ortak incelemelerle ilgili çeşitli adımlar atılmış; 2020 yılının Mayıs ayı itibarıyla 8 tane pilot proje yürürlüğe konulmuş ve 200’den fazla ortak inceleme gerçekleştirilmiştir. OECD, AB ve G20 tarafından verilen yasal, politik ve finansal desteğin de etkisiyle özellikle Fransa, Almanya, İtalya, Hollanda, Birleşik Krallık ve Birleşik Devletlerin başı çektiği bir grup ülke ortak inceleme projelerinin keşfinde ve yaygınlaşmasında lider rolü üstlenmişlerdir. Almanya’da üç yılda 11 ülke ile kurulan temaların neticesinde 180 milyon Euro ek vergi gelirinin elde edilmesi müessesenin faydalarını ortaya koymaktadır. Uygulamalardan çıkarılan dersler ışığında Türkiye’nin iç hukukta yarattığı yasal dayanağın (VUK m. 152/A) uygulanmasını sağlayacak, özellikle de uluslararası vergi denetim yöntemlerini hayata geçirecek hükümler barındıran ikili bilgi değişimi antlaşmaları akdetmesi, pilot projelere katılım sağlaması ve uluslararası vergi incelemeleri alanında bir an önce deneyim kazanması gerekmektedir.

Üye ülkelerin vergi idarelerine ilişkin verileri derleyen OECD çalışmalarına bakıldığında vergi incelemeleri bakımından en çok dikkat çeken husus, idarenin doğrulama fonksiyonu içerisinde yer alan “*kapsam ve sonuçlar*”a dair tespitlerdir. Kapsam ve sonuçlar bakımından; ödenmesi gereken gerçek verginin tespitinde en çok sonuç alınan inceleme türünün kapsamlı (tam) incelemeler olduğu, ardından sınırlı incelemelerin geldiği, son sırayı ise dairede gerçekleştirilen masa başı incelemelerinin aldığı sonucuna ulaşılmıştır. Vergi incelemeleri neticesinde gerçekleştirilen tarhiyatların ve tahsilatların toplam vergi tahsilatı içerisindeki oranlarına bakıldığında OECD ile verilerini paylaşan 45 ülkenin ortalamasının %6 dolaylarında olduğu, Türkiye’nin ise %4.1 ile bu ortalamanın altında kaldığı gözlemlenmektedir. Bir ülkede belli bir yıl içerisinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinin o ülkedeki vergi yükümlülerinin ne kadarını kapsamına aldığını gösteren inceleme/kapsama oranları da denetimlerin etkinliğiyle ilgili belirli saptamaların yapılmasına fayda sağlamaktadır. OECD’nin 2017 yılına ilişkin verilerini temin ettiği 29 ülkenin Gelir Vergisine ilişkin kapsama oranları %29,95 (Belçika)’ten %0,01 (Letonya, Brezilya, Meksika)’lere kadar uzanan geniş bir spektrum içerisinde. Kurumlar Vergisi bakımından 26 ülkenin verileri de %45,93 (Norveç)’ten, %0,02 (Brezilya)’ye kadar uzanmaktadır. Verilerin birlikte incelenmesinden özellikle Belçika, Norveç, Malezya ve Slovenya’da kapsama oranlarının oldukça yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır. Buna mukabil, Brezilya

ve Meksika’da ise oranlar çok düşük seviyelerdedir. Tabloda bulunmayan Türkiye’nin 2017 yılına ilişkin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi yükümlülükleri birlikte ele alınarak hesaplanan inceleme oranı ise %1,68¹⁹⁴⁹ olup bu oranın mümkün olan ölçüde yukarıya çekilmesinin Türkiye’de vergi incelemelerinin etkinliğini de artıracığı düşünülmektedir.

Avrupa Birliği bünyesinde gerçekleştirilen çalışmalara bakıldığında; Avrupa Temel Haklar Şartı’nın 41. maddesinin ve Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası’nın maddelerinin, vergi incelemelerinin de tabi olduğu idari usule ilişkin idare tarafından göz önünde bulundurulması gereken ilkeleri düzenlediği dikkat çekmektedir. Vergi incelemeleriyle doğrudan ilgili düzenleme ve uygulamalarla ilgili olarak ise; AB’nin finansal çıkarlarının korunması kapsamında Üye Devletlerin vergi denetim mekanizmalarından kaynaklanan boşluğun OLAF tarafından gerçekleştirilecek denetimlerle kapatılmasını hedefleyen Avrupa Konseyi’nin tüzükleri ile büyük miktarda verilerin paylaşımını sağlayan önemli bilişim teknolojisi sistemlerinin, idari ofislerde bulunma ve idari soruşturmalara katılımın, çok taraflı veya eşzamanlı vergi incelemelerinin ve ortak incelemelerin finanse edilmesini sağlayan Fiscalis programı, hedefe yönelik ciddi faydalar sağlamaktadır. 2020 yılı bütçesi 60,4 milyon € olan OLAF’ın 2020 yılında gerçekleştirdiği soruşturmalar neticesinde AB bütçesine toplamda 293,4 milyon € civarında bir geri kazanım tavsiye edebilmesi; Fiscalis’in vergi denetimi ve incelemelerine sağladığı mali ve örgütsel destek sayesinde sadece 2015 yılında 591 milyon € verginin tahakkuk ettirilmesi, bu kazanımları rakamlarla ortaya koymaktadır.

Tüm bu değerlendirmelerin ışığında Türkiye’nin vergi incelemeleri alanında arzu ettiği etkinliğe erişmesine giden yolların; iç hukukta karşılaşılan sorunlar ile tartışmalı hususların yükümlü odaklı bir bakış açısıyla ele alınmasından ve vergi denetiminde uluslararası işbirliğini hayata geçirecek mekanizmaların devreye sokulmasından geçtiği kanaatine varılmaktadır. Teknolojik gelişmelerin ve

¹⁹⁴⁹ VDK’nın 2018 yılı Faaliyet Raporu’nda 2017 yılında Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükellef sayısının 2.636.370, incelenen mükellef sayısının ise 44.182 olduğu belirtilmektedir. Rapora göre inceleme oranı 2017 yılında %1,68 iken 2018 yılında bu oran %1,63’e düşmüştür (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2018**, s. 46, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, e.t.: 01.09.2021). 2018 yılının ardından ise VDK Faaliyet Raporu yerine HMB’nin bir bütün olarak faaliyet raporu hazırlanmış; bu raporlarda inceleme oranına yer verilmemiştir. 2019 yılına ait veriler derlendiğinde inceleme oranının keskin şekilde %1,45’e düştüğü hesaplanmaktadır. Bkz. Nazmi Karyağdı, “2019’da Türkiye’de Vergi İnceleme Oranı %1,45”, **Vergialgı**, 09.09.2020, <https://vergialgi.net/2019da-turkiyede-vergi-inceleme-orani> (e.t.: 01.09.2021)

küreselleşmenin, özellikle uluslararası vergi sorunlarının ülkesel bazda çözülmesini ne derece güçleştirdiği göz önünde bulundurulduğunda, bu sorunlarla mücadelede belki de en önemli vazifeyi üstelenen vergi incelemelerinin de çağa adapte olarak hem ilkeler hem de yöntemler bağlamında yerel sınırları aşması gerekmektedir.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKANDJI-KOMBE, Jean-François, **Positive Obligations under the European Convention on Human Rights**, Council of Europe, Belgium, 2007.

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

AKKAYA, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.

ALTUĞ, Figen, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 2000.

ARSLAN, Mehmet, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, Yayımlanmamış Doktora Tezi; Danışman: Arif Nemli, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Fakültesi Maliye Anabilim Dalı, İstanbul: 1994.

AVRUPA KONSEYİ, **İdare ve Siz-El Kitabı, Bireyler ve İdari Makamlar Arasındaki İlişkilerle İlgili İdare Hukuku İlkeleri**, Avrupa Konseyi, Eylül 2020.

AYDIN, M. Bülent, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007**, İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, 2006.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ağustos 2013.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, 2011.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 42. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, Ekim 2017.

BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş: Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, 7. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

CAN, İsmail, Yunus Şengöz, Fazıl Aydın, **Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2014.

CANDAN, Nesrin, **Küreselleşmenin 1990 Sonrası Vergi Politikalarının Dönüşümüne Etkisi: Türkiye Örneği**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Tülin Canbay, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Manisa: 2012.

CANDAN, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

COUNCIL OF EUROPE, **The Administration and You-A Handbook, Principles of Administrative Law Concerning Relations between Individuals and Public Authorities**, Council of Europe Publishing, October 2018.

ÇAĞAN, Nami, **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**, Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Araştırma Dizisi Yayın No:1, Ankara, 1988.

ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

ÇAK, Murat, **Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, (Yayın No: 2002-6), İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2002.

CARSS-FRISK, Monica, **The Right to Property-A Guide to the Implementation of Article 1 of Protocol No.1 to the European Convention on Human Rights**, Human Rights Handbooks No.4, Council of Europe, 2003.

ÇAVUŞ, Adnan, **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Billur Serap Yaltı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul: 2006.

DOĞAN, Hayrullah, Yüksel Yavuz, **Örneklerle Vergi İncelemeleri**, DT Denetim Turkey, İstanbul: Acar Basım, 2014.

DOĞRU, Osman, Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, Cilt: 1, Avrupa Konseyi, T.C. Yargıtay Başkanlığı, Ankara: Şen Matbaa, 2012.

DOĞRU, Osman, Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, Cilt: 2, T.C. Yargıtay Başkanlığı, Ankara: Pozitif Matbaa, 2013.

DONAY, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta, 2008.

DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2956, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982.

DÜLGER, Cumhur ve diğerleri, **Devlet Bütçesi**, edt: Tayfun Moğol, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.

ERDEM, Tahir, **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 17. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 2003.

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku: İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1982.

ERKUT, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Yayımlanmamış Doktora tezi, Danışman: Sait Güran, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü, İstanbul: 1989.

EROL, Ahmet, **Vergi Felsefesi: Devlet ve Vergi**, İSMMMO Yayınları No:140, İstanbul: İSMMMO, 2011.

EROL, Ahmet, **Vergi İncelemesi: Mükellef Hakları**, İSMMMO Yayın No:133, İstanbul: İSMMMO, 2010.

EU, **Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States**, 2020 Final Report, Center for Social and Economic Research, Taxation and Customs Union, September 2020.

FANTORINI, Stefano, Hakan Üzeltürk, **Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyum**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları: İstanbul, Temmuz 2001.

GEMALMAZ, H. Burak, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, 2. Basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017.

GERÇEK, Adnan ve diğerleri, **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.

GİB, **Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Yayın No: 1, 2021.

GİB, **Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 314, Şubat 2019.

GİB, **Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 349, Şubat 2020.

GİB, **Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 387, Şubat 2021.

GİB, **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Model Anlaşma)**, Kısaltılmış Basım (15.07.2014 tarihindeki şekliyle), 2015.

GİB, **Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi**, Yayın No: 185, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2014.

GİB, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 50, Kasım 2007.

GİRİTLİ, İsmet, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, Kahraman Berk, **İdare Hukuku**, 6. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 2013.

GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES, Inter-American Development Bank (IDB and OECD, 2019), **A Beneficial Ownership Implementation Toolkit**, OECD Publishing, Mart 2019, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/beneficial-ownership-toolkit.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES, **Building Effective Beneficial Ownership Frameworks, A Joint Global Forum and IDB Toolkit**, OECD Publishing, 2021, https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/effective-beneficial-ownership-frameworks-toolkit_en.pdf (e.t.: 01.12.2021).

GÖKAY, Yako, **İşletmelerde Vergi Denetimi**, İstanbul: Boyut Yayıncılık, 1994.

GÖZLER, Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Güncelleştirilmiş 18. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015.

GÖZLER, Kemal, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Güncelleştirilmiş 16. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2015.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi**, 11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 9. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar**, Güncelleştirilmiş 4. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.

GRGIC, Aida, Zvonimir Mataga, Matija Longar, Ana Vilfan, **The Right to Property under the European Convention on Human Rights**, Human Rights Handbooks No.10, Council of Europe, 2007.

GÜMÜŞKAYA, Gamze, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2010.

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2003.

GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011.

GÜREDİN, Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Baskı, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2007.

HARARİ, Yuval Noah, **Hayvanlardan Tanrılara Sapiens İnsan Türünün Kısa Bir Tarihi**, Çev. Ertuğrul Genç, 25. Baskı, İstanbul: Kolektif Kitap, Aralık 2016.

MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ (HUD), **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt:1, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul: Acar Basım, 2013.

HORNBY, Albert Sidney, **Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English**, 5th Edition, edt. Jonathan Crowther, Oxford University Press, 1995.

HYMAN, David N., **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**, 10th Edition, USA: South-Western Cengage Learning, 2010, ISBN: 978-0-538-75446-0.

İSPİR, Ekrem, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1985.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.

KARYAĞDI, Nazmi, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371, Ankara, Kasım 2006.

KAYA, Mustafa Göktuğ, Hüseyin Kamil İlik, Hakan Türkmen, **Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler**, 2. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, Haziran 2017.

KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim**, 2. Baskı, Ankara: Cem Web Ofset Ltd. Şti., 1996.

KILKELLY, Ursula, **The Right to Respect for Private and Family Life, A Guide to the Implementation of Article 8 of the European Convention on Human Rights**, Human Rights Handbooks No:1, Council of Europe, 2001.

KOÇ, Murat, **Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Gürbüz Gökçen, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul: 2011.

KONUKCU ÖNAL, Debi, **Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Şükrü Kızılot, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara: 2011.

KÖRPINAR, Ersin, **Vergi Yargılama Hukukunda Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Alptekin Aktalay, Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Gaziantep: 2015.

LEACH, Philip, **Taking a Case to the European Court of Human Rights**, 3. Baskı, Oxford University Press, 2011.

MALİYE BAKANLIĞI, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, 2. Kitap, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 135, Ankara: Damga Matbaası, 1967.

MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, C.3, 1988.

MERTER, Mehmet Emin, **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Fevzi Devrim, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir: 2004.

MIDIK, Ahmet, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Fethi Heper, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir: 1995.

MOLE, Nuala, Catharina Harby, **The Right to a Fair Trial, A Guide to the Implementation of Article 6 of the European Convention on Human Rights**, Council of Europe, 2006.

OECD, **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report, Ekim 2015.

OECD, **Economic Outlook No 69: Annual Projections for OECD Countries**, OECD, Haziran 2001.

OECD, **Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles**, Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD, **Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles**, 2nd Edition, Paris: OECD Publishing, 2021.

OECD, **Harmful Tax Competition-An Emerging Global Issue**, Committee on Fiscal Affairs, 1998, <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, **Joint Audit Report**, Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul, 15-16 September 2010.

OECD, **Joint Audit 2019-Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration**, OECD Publishing, Paris, 2019.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information (General Module)**, 2006.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 1 on Exchange of Information on Request (Module 1)**, 2006.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 2 on Spontaneous Exchange of Information (Module 2)**, 2006.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information (Module 3)**, updated January 2012.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 4 on Industry-Wide Exchanges of Information (Module 4)**, 2006.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations (Module 5)**, 2006.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 6 on Conducting Tax Examinations Abroad (Module 6)**, 2006.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 7 on Country Profiles Regarding Information Exchange (Module 7)**, 2006.

OECD, **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 9 on Joint Audits: The Forum on Tax Administration Joint Audits Participants Guide (Module 9)**, September 2010.

OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version** (as it read on 21.11.2017), Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version** (as it read on 21.11.2017), Paris: OECD Publishing, 2019.

OECD, **Money Laundering and Terrorist Financing Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors**, OECD Publishing, Paris, 2019.

OECD, **OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners**, OECD, 2009.

OECD, **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017**, Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD, **OECD Work on Taxation**, 2021, <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2019.

OECD, **Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and Threats**, OECD, 2017.

OECD, **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, CTPA Information Note, 16 Ekim 2006.

OECD, **Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions**, 2001.

OECD, **Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**, Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD, **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**, Paris: OECD Publishing, 2019.

OECD, **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint**, Inclusive Framework on BEPS, Ekim 2020.

OECD, **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint**, Inclusive Framework on BEPS, Ekim 2020.

OECD, **Tax Crime Investigation Maturity Model**, Paris: OECD, 2020.

OECD, **Tax Information Exchange Between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices**, CFA Report, Paris, 1994.

OECD, **Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud**, OECD, 2017.

OECD, **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**, Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD, **Unpacking E-Commerce: Business Models, Trends and Policies**, OECD Publishing, Paris, 2019.

OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, **Keeping it Safe-Joint OECD/Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes**, OECD Publishing, 2012.

OECD, The World Bank, **Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption**, Paris, 2018.

OKTAR, Ateş, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.

O'REGAN, David, **Auditor's Dictionary Terms, Concepts, Processes and Regulations**, Hoboken-NJ (USA): John Wiley & Sons Inc., 2004.

ORGAN, İbrahim, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.

OSKAY, Suna, Onur Acar, **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul: 2007.

OVEY, Clare, Robin C. A. White, **Jacobs and White: The European Convention on Human Rights**, 3rd Edition, Oxford, 2002.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 24. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2015.

ÖNER, Cihat, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.

ÖZAY, İl Han, **İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1994.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık 1999.

ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.

ÖZDEMİR, Biltekin, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Nurettin Bilici, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara: 2006.

ÖZEN, Burak, **Vergi İdaresinin Yükümlülükleri Denetleme Yolları**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Gülsen Güneş, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul: 1996.

ÖZER, Mevlüt, **Denetim**, Cilt:1, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997.

ÖZER, Murat Levent, **Vergilendirmede Global Eğilimler ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Doktora Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şahin Akkaya, İstanbul, 2006.

ÖZKORKUT, Korkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, 2. Tıpkı Bası, Ankara: Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:481, 2013.

ÖZYER, Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul: Acar Basım, 2018.

PEHLİVAN, Osman, **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2003.

PUR, Hüseyin Perviz, **Osmanlı'dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumu 1938-2012**, İstanbul: Otopsi Yayınları, Ekim 2012.

RENUCCI, Jean-François, **Introduction to the European Convention on Human Rights-The Rights Guaranteed and the Protection Mechanism**, Council of Europe, 2005.

ROAGNA, Ivana, **Protecting the Right to Respect for Private and Family Life under the European Convention on Human Rights**, Strasbourg: Council of Europe, 2012.

SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2016.

SARILI, Mustafa Ali, **Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2003-41, İstanbul: İTO, 2004.

SEZGİNER, Murat, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.

SOYDAN, Başar, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, Eylül 2015.

SÖYLER, İlhami, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1987/295, Ankara: Başbakanlık Basımevi, 1987.

ŞEKER, Nezi, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1994.

ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2011.

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

TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 4. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2015.

TANÖR, Bülent, Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2015.

TBMM, **TBMM 147 No’lu Komisyon Raporu** (Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu), 25.04.1947, s. 22-25., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf>, (e.t.: 01.09.2021).

TBMM, **TBMM 175 No’lu Komisyon Raporu** (Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu), 25.04.1947, s. 5, 6., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>, (e.t.: 01.09.2021).

TEKİN, Fazıl, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.

TUĞLACI, Pars, **İktisadi ve Hukuki Terimler Sözlüğü**, 2. Baskı, İstanbul: Üniversiteler Kitabevi, 1979.

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, **Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019-2023 Stratejik Planı**, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/03/2019-2023-Maliye-Bakan%C4%B1%C4%9F%C4%B1-Stratejik-Plan%C4%B1_Bas%C4%B1lacak-Versiyon.28.02.2020.pdf (e.t.: 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, MASAK, **Faaliyet Raporu 2018**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/FAAL%C4%B0YET-RAPORU-v7.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, MASAK, **Faaliyet Raporu 2019**, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/09/FR2019-V15_Kontrol_Onur_v4_FINAL.pdf (e.t.: 01.09.2021).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, MASAK, **Faaliyet Raporu 2020**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/12/2021/09/Faaliyet-Raporu-2020.pdf> (e.t.: 01.11.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, **2018 Yılı Faaliyet Raporu**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Hazine-ve-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2018-Y%C4%B1%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf>, (e.t.: 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2018**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (e.t.: 01.09.2021).

T.C. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU, **İyi Yönetim İlkeleri Rehberi**, Ankara, Kasım 2019.

T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2003**, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2003-yilina-ait-faaliyet> (e.t.: 01.09.2021).

ULUATAM, Özhan, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Ankara: Seçkin Yayınevi, Ekim 1995.

UN, **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**, New York: United Nations, 2017.

UYSAL, Ali, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2009.

ÜNAL, Abdülkadir, **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 13, Ankara, 2007.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, Çağa Hukuk Ödülü 2011, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2013.

ÜZELTÜRK, Sultan, **1982 Anayasası ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Göre Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**, İstanbul: Beta Basım, 2004.

VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, **Theory and Practice of the European Convention on Human Rights**, 4. Baskı, Oxford: Intersentia Publishers, 2006.

VITKAUSKAS, Dovydas, Grigoriy Dikov, **Protecting the Right to a Fair Trial under the European Convention on Human Rights**, Strasbourg: Council of Europe, 2012.

WTO, **Electronic Commerce and the Role of the WTO**, Special Studies 2, Switzerland, 1998.

YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2006.

YALTI SOYDAN, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1995.

YENİÇERİ, Harun, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Yayımlanmamış Doktora Tezi; Danışman: Süheyl Donay, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul: 2005.

YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, 9. Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2005.

MAKALELER

ADİBEŞ, Cuma, İsmail Akkurt, “Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mı İyidir? (Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 314, Kasım 2014, s. 55-66.

AKGÜÇ, Öztin, “Çağdaş Vergi Denetiminde Finansal Analiz”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 118, Haziran 1991, s. 3-9.

AKIN, Emre, “Vergi İnceleme Kapsamı: Tam ve Sınırlı İnceleme Ayrımı (Var Mı?)”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 148, Yıl: 2017, s. 863-872.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “2001 Yılı Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Getirdiği Yeni Boyut”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 19, 2002, s. 141-176.

ALPTEKİN, Ercan, “Endüstriyel İşletmelerde Verimliliğin Vergisel Boyutu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 195, Kasım 1997, s. 98-104.

ALTAY, Adem, “Bankaların Denetimi ve Gözetimi”, Adem Karapınar (ed.), **Bankaların Yönetimi ve Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2746/1704, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2013, s. 178-208.

ANBAR, Adem, “E-Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi** (2) 2001, s. 18-32.

ARSLAN, Cenk Murat, “İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 386, Ekim 2013, s. 14-18.

AYAZ, Ahmet, “Bilgisayar Uygulamaları ve Denetim”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 61, Temmuz-Ağustos 1992, s. 27-35.

AYDEMİR, İsa, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, Yıl : 2016, s. 183-207.

AYDIN, Adil, “E-Ticarete Vergilendirme Yetkisi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 267, Mart 2015.

AYKIN, Hasan, “Vergi İncelemesine Neden Alınırsınız?”, **Vergi Dosyası**, 21.01.2017, <https://vergidosyasi.com/2017/01/21/vergi-incelemesine-neden-alinirsiniz/> (e.t.: 01.09.2021).

AYYAGARI, Meghana, Asli Demirci-Kunt, Vojislav Maksimovic, “Are Innovating Firms Victims or Perpetrators? Tax Evasion, Bribe Payments and the Role of External Finance in Developing Countries”, **the World Bank Policy Research Working Paper Series**, No: 5389, 2010.

BAHÇECİ, Barış, “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihi ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 136, Mayıs 2018, s. 141-166.

BAHÇECİ, Barış, “İHAM İçtihiğinde Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 67, Sayı: 2, 2018, s. 253-278.

BAKAR, Feride, Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:1, Sayı:2, 2016, s. 168-193.

BAKKAL, Ufuk, “Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye’ye Yansımaları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt: 0, Sayı: 41, 2002, s. 89-115.

BALCI, A. Beyazıt, “Uluslararası Vergilendirme Sorunları-III”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 265, Eylül 2003, s. 13-23.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 299, Temmuz 2006, s. 116-147.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Alexander Von Humboldt Vakfı, ed.: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010, s. 393-425.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 401, Ocak 2015, s. 25-37.

BATIREL, Ömer Faruk, “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 282, Şubat 2005, s. 22-26.

BATUN, Mehmet, “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, Mayıs 2014, s. 65-75.

BAYKARA, Bekir, “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 313, Eylül 2007, s. 10-20.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 2008, s. 375-396.

BELGE, Gökhan, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 412, Aralık 2015, s. 121-128.

BEŞE, Tayfun, “Randıman Oranları Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Değerlendirilebilir Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 116, Nisan 1991, s. 20-24.

BİLİCİ, Nurettin, “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, T.C. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 616-638.

BİYAN, Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 255, Aralık 2009, s. 152-166.

BUDAK, Yılmaz, “Uzlaşma Kişiyi Özel Vergi Affı(mı)dır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 304, Aralık 2006, s. 15-20.

BUDAK, Yılmaz, “Uzlaşmanın Yozlaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 346, Haziran 2010, s. 20-24.

BUYRUK, A. Özkan, “Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 372, Ağustos 2012, s. 144-151.

BUYRUK, A. Özkan, “1950 Büyük Vergi Reformunun Sonuçları ve Vergi Reform Komisyonu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 373, Eylül 2012, s. 90-95.

CAN, Gülşen, “Finansal Tablolarda Hile Denetimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 452, Nisan 2019, s. 177-182.

CANDAN, Turgut, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, **II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi**, 21.01.2016, Ege Bölgesi Sanayi Odası, Uludağ Üniversitesi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/> (e.t.: 01.09.2021).

CEYLAN, Mehmet Ali, Ahmet Tunalı, “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: “Vergi Denetim Kurulu” Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, Ağustos 2011, s. 27-32.

CHAN, Clayton W., “Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans”, **Minnesota Journal of Global Trade**, Vol. 9: 233, 2000, s. 233-268.

COPPEL, Jonathan, “E-Commerce: Impacts and Policy Challenges”, **OECD Economics Department Working Papers**, No: 252, 2000.

COŞKUN, Erhan, “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 370, Temmuz 2019, s. 61-75.

CRICLIVAIA, Diana, “Joint Audits-Ten Years of Experience: A Literature Review”, **World Tax Journal**, 2020, Volume: 12, No: 3 (published online: 16.09.2020).

ÇELENER, Balca, “Diğer Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 178, 2019, s. 2223-2248.

ÇELENER, Balca, “Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulamasında Fransız ve Türk Hukukundaki Son Gelişmeler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 177, Yıl: 2019, s. 1975-2006.

ÇELİKKAYA, Ali, “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 78, Kasım-Aralık 2006, s. 80-94.

DAĞ, Cansu, “AİHS Kapsamında Funke vs. Fransa Kararı”, **Kazancı Hukuk Eserleri Bilgi Bankası**, Kazancı Elektronik Hukuk Yayıncılığı, İstanbul, 2012.

DAĞ, Cansu, “Takdir Komisyonuna Başvuruda Zamanaşımı Müessesesinin Anayasa Mahkemesi İptal Kararı ve Takip Eden Süreç Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2013/1, s. 11-29.

DAĞ, Cansu, “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 369, Haziran 2019, s. 148-164.

DAĞ BEREKET, Cansu, “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Ekseninde Mülkiyet Hakkı”, **T.C. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hakemli Dergisi**, Prof. Dr. H. Dilek Yılmazcan’a Armağan, Sayı: 2020/2, Seçkin Yayıncılık, ISSN: 1303-5630, Eylül 2021, s. 479-506.

DEMİRCİ, Azmi, Zihni Kartal, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 211, Mart 1999, s. 41-53.

DİCLE, Berk, “Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 187, Mart 1997, s. 40-44.

DOĞAN, Can, Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 283, Mart 2005, s. 22-31.

DOĞAN, Uğur, “Tarhiyat İçermeyen Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Edilebilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 265, Ekim 2010, s. 94-100.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Aramalı İncelemenin İncelikleri”, **Referans Gazetesi**, 24.12.2009.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Bir Mükellef Hakkı Yok Ediliyor”, **Dünya**, 05.10.2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/bir-mukellef-hakki-yok-ediliyor/635610> (e.t.: 01.11.2021)

DOĞRUSÖZ, Bumin, “İnceleme Raporu Dava Edilebilir Mi?”, **Referans Gazetesi**, 03.05.2010.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Otomatik Bilgi Değişimi”, **Dünya**, 05.12.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi/393198> (e.t.: 01.09.2021).

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Otomatik Bilgi Değişimi (2)”, **Dünya**, 07.12.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/otomatik-bilgi-degisimi-2/393529> (e.t.: 01.09.2021).

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”, **Referans Gazetesi**, 08.07.2010.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 210, Haziran 2010.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergi Tekniği Raporu”, **Dünya**, 16.04.2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (e.t.: 01.09.2021).

DURAN, Metin, “Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 78, Mart 1995, s. 112-117.

ERDEM, Tahir, “Otomatik Bilgi Değişiminde Önemli Adımlar: Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onayı ve MCAA İmzası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz 2017.

EU, “Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning Taxation Policy”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/coc_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

EU, Council of the European Union, “Report SN 4901/99”, Brussels, 23 November 1999 https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/primarolo_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Commission Recommendation (EU) 2016/136 of 28.01.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse (notified under document C(2016)271)” (Official Journal of the European Union, L 25/67, 02.02.2016), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016H0136> (e.t.: 01.09.2021).

EU, Commission of the European Communities, “Communication on Preventing and Combating Corporate and Financial Malpractice”, COM(2004)611 final, Brussels, 27.09.2004, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0611&from=EN> (e.t.: 01.09.2021).

EU, Commission of the European Communities, “Communication on Promoting Good Governance in Tax Matters”, COM(2009)201 final, Brussels, 28.04.2009, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:EN:PDF> (e.t.: 01.09.2021).

EU, Commission of the European Communities, “Communication on Towards an Internal Market without Tax Obstacles; A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities”, COM(2001)582 final, Brussels, 23.10.2001, [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2001\)582&lang=en](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2001)582&lang=en) (e.t.: 01.09.2021).

EU, Commission of the European Communities, “Company Taxation in the Internal Market”, Commission Staff Working Paper, SEC(2001)1681, Brussels, 23.10.2001, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/company_tax_study_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Commission Staff Working Document Ex-Ante Evaluation”, SWD (2018) 323 final, Brussels, 08.06.2018.

EU, European Commission, “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on An Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion”, COM(2012)722 Final, Brussels, 06.12.2012.

EU, European Commission, “Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on Concrete Ways to Reinforce the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion Including in relation to Third Countries”, COM(2012)351 Final, Brussels, 27.06.2012.

EU, European Commission, “Communication on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action”, COM(2015)302 final, Brussels, 17.06.2015, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/com_2015_302_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “EC Law and Tax Treaties”, **Workshop of Experts**, 5 July 2005, Working Document, Brussels, 9 June 2005, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/eclawtaxtreaties_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Multiannual Work Programme for 2021-2023 for the Fiscalis Programme”, Annex to the Commission Implementing Decision on the Financing of the Fiscalis Programme and the Adoption of the Work Programme for 2021, 2022, 2023, C(2021)4781 final, Brussels, 02.07.2021.

EU, European Commission, “VAT GAP Report 2020”, Factsheet, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-09/vat-gap-factsheet-2020_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

EU JTPF (EU Joint Transfer Pricing Forum), “A Coordinated Approach to Transfer Pricing Controls within the EU”, Doc: JTPF/013/2018/EN, Brussels, October 2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-10/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

FAHRAN, Ferhat, “İzaha Davette (VUK Md. 370), Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiiline Uygulanan İndirimli Vergi Ziyatı Cezası ile VUK’un 359. Maddesinde Aynı Fiile Uygulanan Cezaların Hukuki Değerlendirilmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 292, Nisan 2017.

FİLİZ, Abdurrahman, “Vergi Kaçakçılık Suçu ve İdarenin Kusuru”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 293, Mayıs 2017.

GERÇEK, Adnan, , “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 224, Ağustos 2011, s. 31-36.

GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber”, Ekim 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavu2019.pdf (e.t.: 01.01.2021).

GİB, “Karşılıklı Anlaşma Usulünden Yararlanmak için Gereken Ülkeler İtibariyle Yetkili Makamlara Başvuru Sürelerine İlişkin Tablo”, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf (e.t.: 01.09.2021).

GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)”, Ankara, 2011, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf (e.t.: 01.09.2021).

GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)”, Ankara, 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf (e.t.: 01.09.2021).

GİB, “Yazakasalar Akıllanıyor!”, Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Rehberi, https://ynokc.gib.gov.tr/UploadedFiles/Files/Yeni_Nesil_OKC_Cihaz_Rehberi.pdf (e.t.: 01.09.2021).

GİDER, Zeynullah, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 352, Aralık 2010, s. 139-147.

GÖK, Onur, Coşkun Çekiciler, “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 449, Ocak 2019, s. 111-119.

GÖKMEN, Necdet, “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 370, Haziran 2012, s. 6-13.

GÖKSU, Fikret, Maruf Seziş, “Mali Tablolar Analizi ve Yararları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 99, Aralık 1996, s. 18-37.

GÜMÜŞ, Ali, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 364, Aralık 2011, s. 112-120.

GÜNDÜZ, Zeki, “Vergi İncelemesine Neden Seçilebilirsiniz?”, Dünya, 18.06.2008, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemesine-neden-secilebilirsiniz/1904> (e.t.: 01.09.2021).

GÜNEŞ, Gülsen, Z. Ertunç Şahin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 195, Şubat 2005, s. 135-145.

GÜNEŞ, İsmail, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, **8. Türkiye’de İnternet Konferansı**, İstanbul: Askeri Müze Harbiye Kültür Sitesi, 19-21 Aralık 2002.

GÜNGÖR, Ahmet Feridun, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190, Haziran 1997, s. 30-51.

GÜRİSOY, Hakan, “OECD Model Vergi Anlaşmasının 26’ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 377, Ocak 2013, s. 47-53.

HAYTA, Ateş Bayazıt, Mehmet Yapıcı, “Küreselleşme ve E-Ticaret İlişkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 457, Eylül 2019, s. 35-48.

İŞİK, Hüseyin, “Finansal Bilgilerin Vergi Amaçları İçin Uluslararası Otomatik Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 454, Haziran 2019, s. 51-68.

İŞİK, Hüseyin, “Avrupa Birliği’nde Dijital Ekonominin Vergilendirmesine Yönelik Çalışmalar”, **Malî Hukuk Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 180, 2019, s. 2681-2708.

İNALTONG, Ceyhan, “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, Kasım 2012, s. 30-60.

KAPLAN, Ersin, “Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 384, Ağustos 2013, s. 40-52.

KARADENİZ, Salim, “OECD Ülkeleri Arasında Eşzamanlı Vergi İncelemeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 330, Şubat 2009, s. 30-33.

KARADENİZ, Salim, “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 335, Temmuz 2009, s. 23-26.

KARAPINAR, Recep, “Vergi Revizyonunda Bilanço ve Gelir Tablosu Dipnotları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 125, Şubat 1999, s. 98-107.

KARYAĞDI, Nazmi, “2019’da Türkiye’de Vergi İnceleme Oranı %1.45”, **Vergialgı**, 09.09.2020, <https://vergi.algi.net/2019da-turkiyede-vergi-inceleme-orani> (e.t.: 01.09.2021)

KAYA, Murat, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK’ın Rolü-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 363, Kasım 2011, s. 144-152.

KAYA, Murat, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK’ın Rolü-II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 364, Aralık 2011, s. 204-213.

KILIÇDAROĞLU, Kemal, “Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:120, Ağustos 1991, s. 8-20.

KILIÇDAROĞLU, Kemal, “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 1, Eylül 1981, s. 37-46.

KILIÇLI, Şeref, “Sosyal Medyaya Milli Vergilendirme”, İstanbul Ticaret Odası, **itohaber.com**, 11.08.2020, https://www.itohaber.com/haber/guncel/212515/sosyal_medyaya_milli_vergilendirm_e.html (e.t.: 01.09.2021).

KOÇ, Mehmet, “Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 278, Kasım 2011, s. 41-46.

KOÇ, Mehmet, “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanma ve Vergi Dairelerinin Mükellefiyet Yapısı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 361, Eylül 2011, s. 47-50.

KOÇAK, Hakkı, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 213, Mayıs 1999, s. 60-69.

KÖROĞLU, Gökçen Gülsüm, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 400, Aralık 2014, s. 164-170.

KURT, Hasan, “Randıman Farkları İçin Re’sen Tarhiyat Yapılamayacak Mı?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 194, Ekim 1997, s. 9-14.

KÜRK, Memiş, “Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, 2010, s. 175-183.

MASAK, “Gerçek Faydalanıcının Tanınması Rehberi”, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/12/2021/02/GERCEK-FAYDALANICI-REHBERI.pdf> (e.t.:01.12.2021).

MERİÇ, Metin, Hakan Ay, “Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, T.C. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Belek/Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 295- 330.

METİN, Kazım, “Vergi İncelemelerinde Mali Tablolar Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 75, Kasım-Aralık 1994, s. 54-62.

MIYNAT, Mustafa, Barış Tunçay, “Osmanlı’dan Cumhuriyete Vergileme Anlayışındaki Değişim”, **Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan**, Manisa: T.C. Celal Bayar Üniversitesi, 2014, s. 39-53.

MOLINA, Pedro Herrera, Victor M. Sanchez Blazquez, “İspanyol Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, Çev. İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Alexander Von Humboldt Vakfı, ed.: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010, s. 267-298.

NADAROĞLU, Halil, “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu (Kamusal Finansman Sorunları)**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 234, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 53, Eskişehir, 1987, s. 1-33.

NAS, Adil, “Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 358, Haziran 2011, s. 141-151.

OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note”, **Inclusive Framework on BEPS**, Ocak 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”, Base Erosion and Profit Shifting Project, **Public Consultation Document**, 13 Şubat-6 Mart 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”, A Report from Working Party No.9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs, **Draft for Public Comment**, Şubat 2001.

OECD, “Discover the OECD: Better Policies for Better Lives”, <http://www.oecd.org/general/Key-information-about-the-OECD.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, Report by CFA, **OECD Ministerial Conference (“A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”)**, 08.10.1998.

OECD, “Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status – 26 August 2021”, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (e.t. 01.09.2021).

OECD, “Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf> (e.t. 01.09.2021).

OECD, “OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions and Related Documents”, https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, **Inclusive Framework on BEPS**, Mayıs 2019, <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Recent Tax Information Exchange Agreements”, <https://www.oecd.org/ctp/harmful/43775845.pdf> (e.t. 01.09.2021).

OECD, “Recommendation of the Council concerning the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Estates and Inheritances and on Gifts”, OECD/LEGAL/0195, 2021, <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/82/82.en.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Recommendation of the Council on the Use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes (Recommendation on the Use of the MOU)”, OECD/LEGAL/0309, OECD 2021, <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/94/94.en.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, **Inclusive Framework on BEPS**, 29-30 Ocak 2020, <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, **Inclusive Framework on BEPS**, Mart 2018.

OECD, “The OECD Oslo Dialogue”, **Reports on Tax and Crime**, Ekim 2018, <https://www.oecd.org/tax/crime/Oslo-Dialogue-flyer.pdf> (e.t.: 01.01.2021).

OECD, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, Centre for Tax Policy and Administration, 2004, <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-harmful-tax-practices-project-2004-progress-report.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “The Republic of Turkey: Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature”, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-turkey.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “1992 OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2666483.pdf> (e.t. 01.09.2021).

OLAF, “Guidelines on Investigation Procedures for OLAF Staff”, 01.10.2013, https://ec.europa.eu/anti-fraud/sites/default/files/gip_en.pdf (e.t.: 01.09.2021).

ORER, Gürsel, “Ekonomik Kamu Düzeni ve Devletin Ekonomiye Müdahalesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 2015, Sayı: 6, s. 363-393.

ORGAN, İbrahim, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, Haziran 2006, s. 162-173.

OWENS, Jeffrey, “Fair Tax Competition-A Pillar of Positive Economic Reform”, **INEKO International Conference on Economic Reforms for Europe**, Panel 2: Tax Reform, Bratislava: 18 Mart 2004.

OZANSOY, Ahmet, “Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002, s. 37-41.

OZANSOY, Ahmet, “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 226, Ekim 2011, s. 80-86.

ÖKSÜZ, Mehmet, Timur Türgan, “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 32, 2018, s. 135-156.

ÖNER, Yavuz, “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **E-Yaklaşım**, , Sayı: 11, Haziran 2004.

ÖZ, Ersan, Mehmet Yolcu, “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Denetim**, Sakarya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Edt: Fatih Savaşan vd., Sakarya, 2016, s. 59-81.

ÖZDEMİR, Muharrem, “Vergi İncelemesinde 1926 Modeli”, **Alomaliye.com**, 19 Eylül 2016, <http://www.alomaliye.com/2016/09/19/vergi-incelemesinde-1926-modeli/>, (e.t.: 01.09.2021).

ÖZDEMİR, Murat, “Elektronik Ticarete Aracılık Hizmetlerinin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 313, Ocak 2019.

ÖZKAN, Ahmet Fatih, “Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 67, Sayı: 4, Güz 2009, s. 75-94.

ÖZŞAHİN, Metin, “İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 57, Mayıs 1986, s. 3-5.

PEHLİVAN, Osman, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 62, Ekim 1986, s. 33-35.

PENEZOĞLU, Yusuf Gökhan, “Geçmiş Yıl Zararlarını ve Yatırım İndirimi Hakkını Azaltan Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Edilmelidir”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Ekim 2007, s. 2355-2359.

PINAR, Burak, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:1, Sayı:1, 2016, s. 23-60.

PUR, Hüseyin Perviz, “Türk Vergi Sistemi ve Kamu Yönetim Reformu”, **Dünya Gazetesi**, 24.02.2004.

ROGERS, Helen, “Transfer Pricing: Advance Pricing Agreements”, **Taxation: A Fieldwork Research Handbook**, Edt. Lynne Oats, New York: Routledge, 2012, s. 187-195.

SABAN, Nihal, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri” (Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri), **XIII: Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul: 2000, s. 249-274.

SARI, Hamit, “Uluslararası Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 43-55.

SCAMPUDDU, Barbara, Gian Luca Nieddu, “Italy: Transfer Pricing Framework in Italy: Formal Alignment to the OECD Principles”, **International Tax Review**, London: 29.05.2018, ISSN: 09587594.

SOYGÜT ARSLAN, Mualla Buket, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Mialhe/Fransa Kararı”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 16, Güz 2009, s. 159-171.

ŞAHİN, Harun, “Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi”, **Cumhuriyet Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Haziran 2013, Cilt: 37, Sayı:1, s. 45-57.

ŞAMILOĞLU, Famil, “Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 56, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, pdf s. 46-57.

ŞANVER, Salih, “Vergi Hukukunda İspat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 21, Mayıs 1983, s. 52-64.

ŞENSES, Nevzat, “Elektronik Ticaret (e-Ticaret) Kavramı ve Elektronik Ticaretin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 310, Ekim 2018.

ŞENYÜZ, Doğan, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, s. 29-40.

TALISMAN, Jonathan, “Challenges Facing Tax Policy In the Coming Years”, **AICPA National Conference on Federal Taxes**, 07.11.2000, Washington DC., U.S. Department of the Treasury- Press Center, <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/ls1002.aspx> (e.t.: 01.09.2021).

TANER, Fahri Gökçen, Y. Burak Aslanpınar, “Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyat Cezası Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nin Hukuka Aykırılığı Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2015, Sayı: 265.

TANZI, Vito, “Globalization and the Future of Social Protection”, **IMF Working Paper** WP/00/12, IMF Fiscal Affairs Department: Ocak 2000.

TAŞDELEN, Aziz, “Vergisel Arama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2003, 2 (5), s. 159-190.

TAŞNİKLİ, Mehmet, “ABD Küresel Dijital Vergi Görüşmelerinden Çekildi”, **turk-internet.com**, 18.06.2020, <https://turk-internet.com/abd-kuresel-dijital-vergi-gorushmelerinden-cekildi/> (e.t.: 01.09.2021).

TEZCAN, Keramet, Adnan Gerçek, Mustafa Ali Sarılı, “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, Haziran 2006, s. 100-126.

TUNCER, Selahattin, “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 238, Haziran 2001, s. 5-10.

TUNCER, Selahattin, İbrahim Birelma, “İç Denetim ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 290, Ekim 2005.

TÜSİAD, “Türkiye ve Çin Ekonomik İlişkileri- Sektörel Yuvarlak Masa Toplantıları 5- Dijital Ticaret Sektörü”, 21.10.2020, <https://tusiad.org.tr/yayinlar/raporlar/item/10690-turkiye-ve-cin-ekonomik-i-liskileri-sektorel-yuvarlak-masa-toplantilari-5-dijital-ticaret-sektoru> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI, Avrupa Birliği Başkanlığı, “Türkiye Avrupa Birliği İlişkilerinde Önemli Tarihler (1959-2019)”, <https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/kronoloji-trkce-ocak2020.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. TİCARET BAKANLIĞI, ETBİS, “2020 Yılı İlk 6 Ay E-Ticaret Verileri”, PowerPoint Sunusu, <https://www.eticaret.gov.tr/static/Pdf/bcc5a7a7a238434a9708c5de9f1548a4637335276730528032.pdf> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. TİCARET BAKANLIĞI, Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü, “Serbest Bölgeler, Genel Bilgi”, https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.pdf (e.t.: 01.01.2021).

UBAY, Birol, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 381, Mayıs 2013, s. 115-123.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, S. 3, s. 363-390.

ÜZELTÜRK, Hakan, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point*”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 250, Haziran 2002, s. 144-156.

VAN DEN NOORD, Paul, Chistopher Heady, “Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys”, **OECD Economics Department Working Papers**, No: 303, ECO/WKP(2001)29, 2001.

WEINER, Joann M., , Hugh J. Ault, “The OECD’s Report on Harmful Tax Competition”, **National Tax Journal**, Vol: 51, No: 3, Eylül 1998, s. 601-608.

YALÇIN, Hasan, “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190, Haziran 1997, s. 81-89.

YALTI, Billur, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis In Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 317, Şubat 2015, s.85-92.

YALTI, Billur, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat””, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, Eylül 2011, s. 7-17.

YALTI, Billur, “Türk Vergi Anlaşması Uygulamasına İlişkin Gözlemler (Tebliğ Metni)”, **İsviçre- Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın Temel Esasları Sempozyumu**, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İsviçre-Türkiye Araştırmalar Vakfı, 08.04.2011.

YALTI, Billur, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı (ABD Yüksek Mahkemesi’nin Lipper Kararı’ndan, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Riener Kararına: Hukuk Standartları)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 66, 2006, s. 95-120.

YALTI, Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı -VUK, 359(a)(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu-”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 24-33.

YALTI SOYDAN, Billur, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, Temmuz 2000, s. 103-114.

YALTI SOYDAN, Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **XIII: Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul: 2000, s. 81-101.

YILMAZCAN, H. Dilek, “Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları”, **XIII: Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul: 2000, s. 163-172.

YUMUŞAK, İbrahim, “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, Ağustos 2011, s. 18-26.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

EU, European Commission, Harmful Tax Competition, “Code of Conduct”, “Other EU Work Related to Harmful Tax Practices”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, “Action Plan on Corporate Taxation”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/action-plan-corporate-taxation_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, “Anti Tax Avoidance Package”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, “Joint Transfer Pricing Forum”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1 (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, “Transfer Pricing and the Arbitration Convention”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Business Company Tax, “Transfer Pricing in the EU Context”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Citizens Personal Taxation, “Double Taxation Conventions”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/double-taxation-conventions (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, Citizens Personal Taxation, “Treaties for the Avoidance of Double Taxation Concluded by Member States”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/treaties-avoidance-double-taxation-concluded-member-states_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “A Huge Problem”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/huge-problem_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Acting Globally”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/acting-globally_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Acting Together”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/acting-together_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Fair Taxation of the Digital Economy”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Fiscalis 2021-2027”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-authorities/fiscalis-2021-2027_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Repeal of the Savings Directive in line with International and EU Developments”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/repeal-savings-directive-line-international-and-eu-developments_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Role of the EU”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/role-eu_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “The Fiscalis Programme”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-authorities/fiscalis-programme_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, Taxation and Customs Union, “Time to Get the Missing Part Back”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/time-get-missing-part-back_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Administrative Cooperation in (Direct) Taxation in the EU”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/tax-co-operation-and-control/general-overview/enhanced-administrative-cooperation-field_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Central Elektronik System of Payment Information (CESOP)”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/central-electronic-system-payment-information-cesop_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Digital Taxation: Commission Proposes New Measures to Ensure that All Companies Pay Fair Tax in the EU”, Press Release, Brussels, 21.03.2018, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_18_2041 (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Excise Taxation- Cooperation between National Administrations”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/tax-co-operation-and-control/general-overview/excise-taxation_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market”, Fact Sheet, Brussels, 21.03.2018, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141 (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “Savings Taxation”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/savings-taxation_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “VAT and Administrative Cooperation”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-and-administrative-cooperation_en (e.t.: 01.09.2021).

EU, European Commission, “VAT Fraud: New Tool to Help EU Countries Crack Down on Criminals and Recoup Billions”, Press Release, 15.05.2019, Brussels, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_2468 (e.t.: 01.09.2021).

EU, “Double Taxation”, https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_en.htm (e.t.: 01.09.2021).

EU, “Regulation (EU, EURATOM) No 883/2013”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02013R0883-20210117&from=EN> (e.t.: 01.09.2021).

EU, “The EU in Brief”, https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_en (e.t.: 01.09.2021).

EUROPEAN OMBUDSMAN, “The European Code of Good Administrative Behaviour”, <https://www.ombudsman.europa.eu/en/publication/en/3510> (e.t.: 01.11.2021).

FATF, <http://www.fatf-gafi.org/about/membersandobservers/> (e.t.: 01.09.2021).

GİB, “Ek Protokollere İlişkin Tablo, (Mevcut Anlaşmaları Tadil Eden Ek Protokoller)” https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/EK_PROTOKOL_LISTE.htm (e.t.: 01.09.2021).

GİB, “Mükellef Hakları”, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> (e.t.: 01.09.2021).

GİB, “Türkiye’nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmalarının Listesi”, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (e.t.: 01.09.2021).

GİB, VİMER, https://www.gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi (e.t.: 01.09.2021).

GİB, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> (e.t.: 01.09.2021).

GİB, https://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, (e.t. 01.09.2021).

INTOSAI, About Us, <http://www.intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html> (e.t. 01.09.2021).

İSTANBUL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI, Vergi Usul Kanunu Tasarısı Taslağı, https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf (e.t. 01.09.2021).

NATIONAL GEOGRAFIC TÜRKİYE, <http://www.nationalgeographic.com.tr/makale/kesfet/tarihte-adini-bildigimiz-ilk-kisi-kim/2557> (e.t. 01.09.2021).

NİŞANYAN SÖZLÜK, <https://www.nisanyansozluk.com/?k=inceleme>, (e.t. 01.09.2021).

OECD, “About Tax and Crime”, <https://www.oecd.org/tax/crime/about-tax-and-crime.htm> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Activated Exchange Relationships for Country-by-Country Reporting”, <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm> (e.t.: 01.11.2021).

OECD, BEPS Actions, “Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation”, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, BEPS Actions, “Action 6: Prevention of Tax Treaty Abuse”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, BEPS Actions, “Action 8-10: Transfer Pricing”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, BEPS Actions, “Action 13: Country-by-Country Reporting”, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (e.t.: 01.11.2021).

OECD, “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>, Son güncelleme: Ağustos 2021 (e.t. 01.09.2021).

OECD, “Country-specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation”, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm#cbcrequirements> (e.t.: 01.11.2021).

OECD, “Forum on Tax and Crime”, <https://www.oecd.org/ctp/crime/forum-on-tax-and-crime.htm> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Glossary of Tax Terms”, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (e.t. 01.09.2021).

OECD, “List of Unco-operative Tax Havens”, <http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Organisation for European Economic Co-operation”, <https://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Previous Fora on Tax and Crime”, <https://www.oecd.org/tax/crime/previous-fora-on-tax-and-crime.htm> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, “Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)”, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (e.t. 01.09.2021).

OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933983984> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933984003> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933984022> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933984041> (e.t.: 01.09.2021).

OECD, <http://dx.doi.org/10.1787/888933984060> (e.t.: 01.09.2021).

OLAF, “History”, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/history_en (e.t.: 01.09.2021).

OLAF, “Legal Background”, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/legal-framework_en (e.t.: 01.09.2021).

OLAF, “New OLAF Regulation Enters Into Force”, Memo, 11.10.2013, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/legal-framework/memo_en (e.t.: 01.09.2021).

OLAF, “OLAF in Figures”, https://ec.europa.eu/anti-fraud/investigations/fraud-figures_en (e.t.: 01.09.2021).

OLAF, “What We Do”, https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/mission_en (e.t.: 01.09.2021).

ONLINE ETYMOLOGY DICTIONARY, <https://www.etymonline.com/word/audit> (e.t. 01.09.2021).

TBMM, <https://www.tbmm.gov.tr/> (e.t. 01.09.2021).

TDK, Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü, **İktisat Terimleri Sözlüğü**, Hazırlayan: Şiir Yılmaz vd.; **Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü**, Hazırlayan: Muzaffer Uyguner, Hilmi Tuner, <https://sozluk.gov.tr/> (e.t. 01.09.2021).

TİDE, <https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda> (e.t. 01.09.2021).

TİDE, <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi> (e.t. 01.09.2021).

T.C. DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI, Avrupa Birliği Başkanlığı, “Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, https://www.ab.gov.tr/ab-ile-iliskiler_4.html (e.t.: 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, MASAK, “Görev ve Yetkiler”, <https://masak.hmb.gov.tr/gorev-ve-yetkiler> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri, 2020 yılı Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri, Bütçe Gelir Tabloları, Genel Yönetim Bütçe Gelirleri Ekod2, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (e.t. 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, Vergi Denetim Kurulu, “Etik İlkeler”, <https://www.hmb.gov.tr/vdk-etik-ilkeler> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, Vergi Denetim Kurulu, “İlke ve Standartlar Genel”, <https://www.hmb.gov.tr/ilke-ve-standartlar-genel> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, Vergi Denetim Kurulu, “Risk Odaklı Veri Analizi Stratejisi”, <https://www.hmb.gov.tr/risk-odakli-veri-analizi-stratejisi> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, Vergi Denetim Kurulu, “Vergi İnceleme Standartları”, <https://www.hmb.gov.tr/vergi-inceleme-standartlari> (e.t.: 01.09.2021).

T.C. İÇİŞLERİ BAKANLIĞI, Emniyet Genel Müdürlüğü, <https://www.egm.gov.tr/kom/malimisyonvizyon>, (e.t. 01.09.2021).

UN, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf , (e.t. 01.09.2021).

VDK, <https://ihbar.vdk.gov.tr/>, (e.t. 01.09.2021).

ÖZGEÇMİŞ



TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : T.C. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Hazırlayanın Adı Soyadı : Cansu DAĞ BEREKET
Tez Başlığı : ULUSLARARASI BOYUTUYLA VERGİ
İNCELEMELERİ
Savunma Tarihi : 23/12/2021
Danışman : PROF. DR. Hakan ÜZELTÜRK

JÜRİ ÜYELERİ:

Unvan, Ad-Soyadı

İmza

PROF. DR. Hakan ÜZELTÜRK

PROF. DR. H. Dilek YILMAZCAN

DR. ÖĞR. ÜY. Balca ÇELENER

DR. ÖĞR. ÜY. H. Deniz Ege GÖKTUNA

DR. ÖĞR. ÜY. Başar SOYDAN

PROF. DR. M. Yaman ÖZTEK

Enstitü Müdürü