T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARININ VERGİ İNCELEMESİ ESNASINDA ETKİNLİĞİ

AYŞE BÜŞRA KOÇ
1178209103

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ AYKUT TAVŞANCI

EDİRNE 2022

Tezin adı: Türkiye'de Mükellef Haklarının Vergi İncelemesi Esnasında Etkinliği
Hazırlayan: Ayşe Büşra KOÇ

ÖZET

Çağdaş hukuk devleti, devletin hukuk kurallarına uygun yönetilmesidir. Devlet yönetilirken tanımlanmayan yetki kullanılmamaktadır. Özellikle vergi alanında vergi denetiminde hukuken olmayan yetki ya da yetkiler kullanılamaz. Aksi durumda devlete olan güven kesintiye uğrar. Vergi incelemesi, mükelleflerin geçmişe yönelik hesaplarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılmasıdır. Vergi incelemeleri hukuksuz, hukuk devleti de denetimsiz olmaz. Vergi incelemelerinin yaygın ve etkin olması beyana dayalı vergi sisteminin daha sağlıklı işlemesinin bir sonucudur. Vergileme işleminin zayıf tarafında yer alan mükelleflerin hakları konusunda koruyucu düzenlemeler vardır. Ülkemizde Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin yeniden yapılandırılması, mükellef haklarının korunması ve Cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmesi ile birlikte Anayasa değişikliği vergi hukuku alanında yeni düzenlemeler ve işlemlerin yapılmasına neden olmuştur. Yaşanan dijitalleşme süreci ile birlikte mükellef hakları ve vergileme ile ilgili birçok uygulama şekil değiştirmeye başlamıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları

Name of Project: Effectiveness of Tax Rights in Turkey During Tax Examination
Prepared by: Ayşe Büşra KOÇ

ABSTRACT

Contemporory rule of law is the administration of the state accordiong to rules of law. It is not used the unknown outhority while the goverment is conducted. Especially in the tax field, no legal outhorrty or Powers are used in tax auditing. Otherwise, trust that belongs to the state, will be interrupt. Tax examination is the investigation of whether the past accounts of taxpayer reflect the truth. Tax examination are not lawless and the rule of law cant be without supervision. The extensive and effectiveness of tax analysings is a result of the heatierfunctroning of the declaration based tax system. There are protective arragements about the taxpayers who are on the weakside of tax process with the restructing of the revenve administration and tax audit in our country, the protection of taxpayers rights and the transition to presidential system, the constitutional amendment has led to new arragements and transactions in the field of tax law. Along with the digitalization process, many executions related to taxpayer rights and taxation have begun to change shape.

Key words: Tax Audit, Tax Examination, Taxpayers Right

ÖNSÖZ

Vergi inceleme süreci mükellef haklarının korunması hususunda en kritik süreçtir. Nedeni ise bu süreçte mükellefler derin olarak uzun bir sürede incelemeye tabi tutulmaktadırlar. Bu çalışmada amaç mükelleflerin hakları konusunda bilinçli hale getirilip vergilerini zamanında ödemeleridir. Zaten vergisini zamanında ödeyen bir mükellefin haklarının korunması anlamına gelmektedir. Bu haklar korunurken teknolojinin sağladığı avantajlardan yararlanmak esastır. Ayrıca uyguladığımız beyan sistemi ile birlikte ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarını da minimal düzeye indirmek tek hedeftir.

Tez çalışmamızın planlanmasından oluşumuna kadar ilgisinden bilgisinden, tecrübelerinden faydalandığım, lisans sürecim boyunca sabrına, disiplinine ve çalışma tarzına hayran kaldığım çalışmamız boyunca tüm samimiyeti ile beni doğru yönde ilerleten değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Aykut TAVŞANCI' ya teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca lisans ve yüksek lisans öğrenim sürecimde değerli zamanlarını bana ayıran Trakya Üniversitesi Maliye Bölümünde bulunan tüm hocalarıma da ayrıca teşekkür ederim.

Öğrenim hayatım boyunca maddi ve manevi her konuda sabırla ilgi gösteren hayattaki hedeflerime ulaşacağıma dair olan inançlarını hiçbir zaman kaybetmeyen motivasyon kaynağım babam Hamdi KOÇ'a ve annem Fatma KOÇ'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET……..……..... I
ABSTRACT …… II
ÖNSÖZ……. III
İÇİNDEKİLER…...…… IV
TABLOLAR…….....……... VII
KISALTMALAR…….…..... VIII
GİRİŞ……..……...…….…….. 1

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ DENETİMİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Denetim ve Vergi Denetimi Kavramları…… 3
1.1.1. Denetim Kavramı…… 3
1.1.2. Vergi Denetimi…… 3
1.1.2.1 Vergi Denetiminin Amaçları……... 4
1.1.2.1.1. Mali Amaç…… 5
1.1.2.1.2. Ekonomik Amaç……... 5
1.1.2.1.3. Hukuki Amaç…… 6
1.1.2.1.4. Sosyal Amaç……. 7
1.1.2.2 Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yolları……... 7
1.1.2.2.1. Yoklama İle Yapılan Vergi Denetimi……... 8
1.1.2.2.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi…… 11
1.1.2.2.2.1. Günlük Hasılatı Tespit Etmek……. 13
1.1.2.2.2.2. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanımı…… 13
1.1.2.2.2.3. Defter Belge ve Levha Kontrolü……. 14
1.1.2.2.2.3.1. Defter Kontrolü…… 14
1.1.2.2.2.3.2. Levha Kontrolü…… 15
1.1.2.2.2.3.2.1. Vergi Levhası…… 16
1.1.2.2.2.3.2.2. Ödeme Kaydedici Cihaz Levhası…….. 17
1.1.2.2.2.3.2.3. Anlaşmalı Matbaa Levhası…… 17
1.1.2.2.2.3.2.4. Fiyatlarımıza KDV Dahildir Levhası…… 17
1.1.2.2.2.3.3. Belge Kontrolü……. 18
1.1.2.2.2.3.3.1. Faturalar…… 18

1.1.2.2.2.3.3.2. Gider Pusulası……... 19
1.1.2.2.2.3.3.3. Müstahsil Makbuzu……... 20
1.1.2.2.2.3.3.4. Sevk İrsaliyesi……... 20
1.1.2.2.3. Arama…… 21
1.1.2.2.4. Bilgi Toplama……... 24

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ İNCELEMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2.1. Vergi İncelemesi ....……..... 29
2.1.1. Vergi İncelemesinin Amacı…… 31
2.1.2. Vergi İncelemesinde Yer Alan Taraflar…….. 33
2.1.2.1. Vergi İncelemesinde Yetkili Olanlar……... 34
2.1.2.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar……. 37
2.1.3. Vergi İncelemesi Yöntemleri…….. 42
2.1.3.1. İncelemenin Kapsamı Açısından……. 42
2.1.3.1.1. Tam İnceleme……... 42
2.1.3.1.2. Kısa İnceleme……..... 44
2.1.3.1.3. Sınırlı İnceleme……. 44
2.1.3.2. İncelemenin Kaynağı Açısından…….. 46
2.1.3.2.1. Normal (Olağan) İnceleme……... 46
2.1.3.2.2. İhbarlı (Olağandışı) İnceleme……... 46
2.1.3.2.3. Karşıt İnceleme……. 47
2.1.3.3. İncelemenin Yöntemi Açısından……. 47
2.1.3.3.1. Normal Vergi İncelemesi…….. 47
2.1.3.3.2. Aramalı Vergi İnceleme…… 48
2.1.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer……... 50
2.1.5. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman…….. 51
2.1.6. Vergi İncelemesine Başlanılması…… 53
2.1.6.1. İncelemeye Başlama Tutanağı……. 56
2.1.6.2. Rapor Yazılması…….. 60
2.1.6.3. Vergi İnceleme Tutanağı…….. 65
2.1.7. Vergi İncelemesinin Bitirilmesi…….. 67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ İNCELEMESİ ESNASINDA MÜKELLEF HAKLARI

3.1. Mükellef ve Hak Kavramları ....……..... 69

3.2. Mükellef Hakkı ....……..... 72
3.2.1. Gelir İdaresinin Mükellefe Olan Bakış Açısının Değişmesi……... 77
3.2.2. Vergi Sisteminin Alengirli Hale Gelmesi……... 79
3.2.3. Teknolojik Gelişmeler…… 80
3.2.4. Uluslararası Alanda Gelişmeler…….. 81
3.3. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması ....……..... 83
3.3.1. Genel Haklar (Temel Haklar)……. 83
3.3.2. Özel Haklar (Vergi Kanununda Yer Alan Haklar)……. 84
3.3.2.1. Verginin Tahsili Sırasındaki Özel Haklar…… 85
3.3.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasındaki Haklar……. 88
3.3.2.3. Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları…… 89
3.3.2.3.1. Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı… 89
3.3.2.3.2. İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı….. 90
3.3.2.3.3. Vergi İncelemesinin İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı…….. 94
3.3.2.3.4. İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı…... 96
3.3.2.3.5. Defter ve Belgelerin İbrazı İçin Ek Süre İsteme Hakkı.. 97
3.3.2.3.6. İnceleme Sırasında Müşavir veya Avukat Bulundurma Hakkı…….. 98
3.3.2.3.7. Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerin Yazılmasını İsteme Hakkı…….. 100
3.3.2.3.8. Tutanakla El Konulan Defter ve Belgelerden Yararlanma Hakkı…….. 103
3.3.2.3.9. Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı……... 105
3.3.2.3.10. Kendisine Kurumuna ve Kurum Çalışanlarına Özenli Davranılmasını İsteme Hakkı……. 108
3.3.2.3.11. Uzlaşma Hakkı……... 109
3.3.2.3.12. Dava Açma Hakkı…….. 113
3.3.2.3.13. Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı……... 116
3.3.2.3.14. Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenilmesini İsteme Hakkı…….. 118
3.3.2.3.15. Mükellefin Müracaat ve Şikayet Hakkı…….. 122
3.3.2.3.16. Mükellef Hakkında Yapılan Vergi İhbarının Doğru Çıkmaması Halinde Muhbirin Adını Öğrenme Hakkı... 126
SONUÇ VE ÖNERİLER.……..…… 129
Türkiye'de Mükellef Haklarının Etkinliğinin Değerlendirilmesi……... 130
KAYNAKÇA...…… 134

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1	Aktif Vergi Müfettiş Sayısı……	36
Tablo 2	İncelenen Mükellef Sayısı……..	37
Tablo 3	İnceleme Türüne Göre Dağılımı…… Mükellef Odaklı Yaklaşımının Geliştirilmesinde	45
Tablo 4	Düzenlenen Anket……..	78
Tablo 5	Mükellefin Genel Hakları……..	84

KISALTMALAR LİSTESİ

CİMER : Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi

CMK : Ceza Muhakeme Kanunu

ÇVÖA : Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları

DVK : Damga Vergisi Kanunu

EVK : Emlak Vergisi Kanunu

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

MASAK : Mali Suçları Araştırma Kurulu

MTVK : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

OECD : Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

SMM : Serbest Mali Müşavir

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

VİV **:** Veraset ve İntikal Vergisi

VUK **:** Vergi Usul Kanunu

Vs **:** Vesaire

Vd **:** Ve diğerleri

YMM **:** Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Bireylerin toplu olarak bir arada yaşamasıyla birlikte kişisel ihtiyaçların yanında savunma, adalet, asayiş gibi toplumsal ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Bu toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında karşımıza çıkan en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Vergiler zaman içinde mali amaçların yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçlarla da kullanılmaya başlamıştır(Egeli ve Dağ, 2013:163). İlk çağlardan itibaren hemen hemen bütün devlet yapılarında kamu gelirlerinin düzenli olarak tahsil edilmesi ile ortaya çıkan gelir kayıplarının önlenmesinde vergi denetiminin etkili uygulanmasıyla ilişkilidir. Vergi incelemeleri gerçekleştirilirken idare tarafından kamu gücü kullanılmaktadır. Vergi mükellefi olan bireyin hak ve hukukunun başlangıcı Magna Carta'ya dayanmaktadır. Vergi incelemeleri vergi yükümlülerine bir takım haklar sunmuştur. Bu hakların sağlıklı ve eksiksiz bir şekilde kullanılması gereklidir. Ülkemizde vergi mükellefleri genel anlamda vergi inceleme sırasında ki haklarını bilmemektedir. Bazen de bu hakları bilseler bile savunamamaktadır. Mükelleflerin bilgilendirilmesi gerekir ki vergiye olan uyumları artış göstersin. İşte bunun için son yıllarda kamu otoritesi mükellefin sahip olduğu haklara daha çok önem vermektedir(Gerçek, 2015:239).Vergi incelemesi sırasında mükellef haklarının vergi idaresi ve inceleme elemanları tarafından gözetilmesi vergi idaresinin bir yükümlülüğüdür. Aksi takdir de kurumsal bir koruma var olmazsa mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalacaktır. Taraflardan birinin haklarını daha iyi algılaması karşı tarafında hak ve yükümlülüklerini bilmesine katkısı olacaktır. Bir mükellef vergi anlamında ne ödediğini bilmek ister. Yeterli düzeyde kavrayamamak, anlayamamak vergi kayıp ve kaçaklarının doğmasına neden olmaktadır(Soydan, 2015:145). Vergi sistemimizin daha sade bir hale getirilmesi mükellef haklarının düzenlenmesi ile mümkündür.

"Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları" konulu tez çalışmamızın birinci bölümünde denetim ve vergi denetim kavramları, vergi denetiminin amaçları ve Türk vergi hukukunda vergi denetim yolları incelenecektir.

İkinci bölümde vergi incelemesi, vergi incelemesi yöntemleri, vergi incelemesinin yapıldığı yer, vergi incelemesinin yapıldığı zaman, vergi incelemesine başlanılması ve bitirilmesine ait konular incelenecektir.

Son bölümde ise Mükellef Haklarının Sınıflandırılması ve hakların etkinliğine ait konular ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ DENETİMİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Denetim ve Vergi Denetimi Kavramları

Türk vergi sisteminde denetime ihtiyaç duyulup gerçekleştirilmesindeki ilk amaç yeni bir bilgi kaynağı oluşturmaktan çok var olan bilgilerin güvenilir olmasını sağlamaktır. Etkili bir vergi denetiminin olmaması denetim oranının az olması, denetimlerde ceza yaptırımının olmaması mükelleflerin vergi kaçırmasına neden olabilmektedir.

1.1.1. Denetim Kavramı

Denetim kelime anlamı olarak ekonomik olaylarla ilgili öne sürülen fikirlerin daha önceden belirlenmiş kıstaslarda uygunluğunu araştırıp ardından ortaya çıkan sonuçların bu konuyla ilgisi olanlara sunması amacıyla belirli bir sistem dahilinde tarafsızca kanıtları toplayıp değerlendiren bir süreçtir (Oğuztürk, 2015:209).

Hayatımızın her alanında illaki bir denetim mekanizmasının içerisinde yer aldığımızı düşünürsek, özelliklede kamu gelirlerinin içerisinde yüksek bir orana sahip olan vergi gelirleri açısından tüm bu işlerin denetime tabi tutulması şarttır (Erkuş vd, 2014:83).

1.1.2. Vergi Denetimi

Var olan vergi yasaları, vergi ile ilişkili olan mükellef ve işlemlerin doğrudan anlaşılabilmesi için ve mükellef ile vergi dairesinin var olan vergi

sisteminin içerisindeki kurallara uyulup uyulmadığına dair vergi idaresinin yaptığı işlemlerinin bütünüdür. Vergi denetimi ile birlikte ilkçağlardan itibaren tüm devlet sistemlerinde kamu gelirlerinin toplanması ve gelir açıklarının önlenmesi amaçlanmıştır. Böylece kamuya açık işletmelerin veya kurumların hesap verme zorunluluğu olarak da tanımlanmıştır (Erkuş vd, 2014:83).

Vergi Denetimi esas olarak beyan sisteminde etkindir. Beyan sisteminde sadece mükellefler vergi denetimine tabi tutulmaz mükelleflerin yanında vergi idaresi üzerinde de vergi denetimi yapılmaktadır (Şeker, 1994:8).

Vergi Denetimi, üzerine vergi borcu düşmüş mükelleflerin vergiyi doğuran işlemlerinde ya da defter, belge veya kayıtlarda hata ve eksiklerin meydana çıkarılıp düzeltilmesi ve verginin eksik ödenmesi ya da hiç ödenmemesi durumunun önlenmesinde etkinlik göstermektedir (Aslan, 1997:35).

1.1.2.1. Vergi Denetiminin Amaçları

Üzerlerine vergi borcu düşen mükellefler bilerek ya da bilmeyerek hata sonucunda vergi ödemeleri durumunda bir vergi denetimine tabi tutulmaktadırlar. Vergi Denetiminin amaçlarını 4 ana başlıkta toplamak mümkündür. Vergi denetiminin öncelikli amacı olan mali amacı cebri olarak alınacak vergilerin yasalarda yer aldığı esaslarda tahsil edilerek kayıt dışı ekonominin yani kayıp ve kaçağın önüne geçilmesidir. İkinci amacı olan ekonomik amaç ile hedeflenen ise mali amacın yerine getirilerek enflasyonist etkilerle bütçede meydana getirecek olan açıkların engellenmesidir. Vergi denetiminin üçüncü amaç olarak gördüğü sosyal amaç ile gelir dağılımındaki adaletin sağlanmasıdır. Son amacı olan hukuki amaçta ise var olan vergi kanunlarının tam ve zamanında uygulanılması esas alınmaktadır.

1.1.2.1.1. Mali Amaç

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 134. Maddesinde yer alan " *Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır."* hükmü ile vergi denetiminin mali amacına dikkat çekilmiştir.

Vergi Denetiminin mali amacı ile devletin sunmuş olduğu hizmetlerin karşılığında alınan vergilerinde kayıp ve kaçakçılığa yer verilmemesi amaçlanmaktadır. Vergi Denetiminde mali amacın uygulanabilmesinin ilk kriteri de etkin bir vergi denetiminin varlığıdır. Etkin bir denetim ile kayıp ve kaçaklar azaltılıp vergiler zamanında alınacak ve ödenmeyen vergilerin cezaları ile de ayrıca bir gelir edilmiş olacaktır (Arslan ve Biniş, 2014:445).

Vergi Denetiminin mali amacıyla birlikte vergisini günü gününe ödeyen bir mükellef ile vergi borcu olmasına rağmen önemsemeyen mükellef arasındaki adaletsizlik giderilmektedir. Sonuç itibariyle vergi denetiminin mali amacının konusunu kamu gelirlerinin mevzuatında yer aldığı şekilde tahsilinin sağlanarak kayıp ve kaçağın önüne geçilmesi oluşturmaktadır (Oral, Fazlılar ve Koç, 2015:128).

1.1.2.1.2. Ekonomik Amaç

Devlet kamu gelirleriyle kamu giderlerini finanse edemediği durumlarda farklı çözüm yollarına başvurmaktadır. Bu çözüm yollarından bazıları yeni vergilerin konulmasıyla birlikte, vergi oranlarının yükseltilmesi, borçlanma ve emisyondur. İşte bu yöntemlere çok sık başvurmamak ayrıca ekonomik dengenin sağlanmasıyla birlikte amacına uygun vergilerin alınmasını gerekli kılmaktadır (Dalkıran, 2019:118). Bu çerçevede etkili ve hassas bir vergi denetiminin oluşmasının yanında ekonomik amaçların uygulanması da önemli bir işleve sahip olacaktır.

Vergi Denetiminin ekonomik amacının temelinde devletin öncelikli olarak yapmak istediği ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi yer almaktadır. Ekonomik büyüme ve kalkınma için vergilerin tam ve zamanında elde edilmesi için öncelikli olarak kayıt dışı ekonomi ile müdahale edilmesi gerekmektedir (Tecim, 2008:58).

Vergi Denetiminin üzerinde durduğu en önemli ekonomik amacı kayıt dışı ekonominin yok edilmesidir. Kayıt dışı ekonominin var olması demek gelirin azaldığı anlamına gelir. Gelirler azaldıkça da var olan borçlar ödenemeyecek duruma gelir. Borçlanmanın meydana gelmesiyle faiz oranı artar ve ekonomik büyüme ve kalkınma kötü etkilenmektedir (Kocamış Kekeç, 2017:280).

1.1.2.1.3. Hukuki Amaç

Hukuk Devleti olmanın bir gereği olarak vergiler anayasada belirtilen usul ve esaslara göre alınarak herkesin kanun önünde eşit olmasıdır. Aksi halde haksız ve hukuka aykırı gelir elde edenler olacaktır. İşte vergi denetiminin hukuki amacı da vergiler konulurken, değiştirilirken veya kaldırılırken anayasaya uyulup uyulmadığının denetlenmesidir (Tecim, 2008:60). Hukuki amaçtan öncelikle beklenen vergi denetiminin hangi şekilde yapılacağı aynı zamanda hangi yöntemleri esas alacağını önceden belirlenmesidir (Taytak ve Dalkıran, 2019: 114).

Vergi Denetiminin hukuki amacı bir yandan da keyfiliğin önüne geçmektir. Şöyle ki vergilemede kanunilik ilkesi vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine yasama organı sahiptir. Kanunilik ilkesi gereğince vergi yükümlülerin, vergi idaresinin hatta yargı organlarının keyfi uygulamalarına karşı korumayı amaçlayarak hukuk güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır (Kumrulu, 1979:147-149).

1.1.2.1.4. Sosyal Amaç

Vergi Denetiminin sosyal amacı Anayasanın 73/2 maddesi gereğince vergi yükünün dengeli ve adaletli dağıtılmasıdır. Vergi Denetiminin sosyal amacını bir bakıma hukuki amacının varlığı tamamlamaktadır. Şöyle ki bir vergi kaçakçılığında bulunan bir mükellef hukuk dışı bir eylemde bulunduğu için bununla beraber devletin sosyal devlet anlayışından da bahsetmek mümkün olmayacaktır (Kızılot, 2004:103).

Maliye politikasının da araçlarından biri olan vergilerin tüm mükelleflerin ödeme gücüne göre alınması öncelikli olarak adalete hizmet etmektedir. Ödeme gücü yüksek olandan daha fazla vergi alınması ve bu sayede gelir tekrar dağıtılarak geliri düşük olanların geliri arttırılmış olur (Taytak, 2019:114). Böylece devlet bu kişilerin refahlarını arttırırken diğer yandan gelirin yeniden dağılımını sağlayarak amaçlanan sosyal adaleti de gerçekleştirmiş olacaktır. Vergi denetiminin hukuki amacı sağlandığı sürece vergide adalet sağlanarak gelir dağılımında birtakım iyileşmeler meydana gelecektir. Gelir dağılımında meydana gelen iyileşmeler ise ülke refahında artış sonucunu doğuracaktır (Oğuztürk, 2015:212).

1.1.2.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yolları

Türk Vergi hukukunda 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Yoklama ve Vergi İncelemesi, Arama ve Bilgi toplama olmak üzere 4 tür vergi denetim yolu düzenlenmiştir. Yoklama ile ilgili hükümler Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi, Vergi İncelemesine İlişkin Hükümler Vergi İncelemesi ve Aramalı Vergi İncelemesi olarak iki alt gruba ayrılmaktadır. Sonuç olarak vergi denetiminde başvurulan yollar dört ana başlık altında toplanmaktadır.

1.1.2.2.1. Yoklama İle Yapılan Vergi Denetimi

Kavram olarak yoklamanın muayene, kontrol, sayım gibi anlamları vardır. Vergi Usul Kanunun 127. Maddesinde yoklamanın tanımına şöyle yer verilmiştir: "*Yoklamadan maksat mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektedir".* Yani yoklama vergi idaresinin yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olan olayları, kayıtları ortaya çıkarmak için yapılan bir araştırma işlemidir (Saban, 2014:99). Örneğin Veraset ve İntikal Vergisinde beyana konu olan gayrimenkulün yerinde araştırılması, ya da bu gayrimenkulün kiraya verilmesinin soruşturulması yoklamanın konusunu oluşturmaktadır.

Yoklama da sorumlu tutulan bölge dar bir alanı kapsaması açısından ve etkinlik fazla olduğu için diğer vergi denetimlerine göre daha kolay uygulanıp kısa sürede sonuçlanması amacıyla vergi denetim türleri içinde ilk sırada düzenlenmiştir (Şeker, 1994; 19). Mükelleflerin sahip oldukları yükümlülükleri kaydettirmeden faaliyet gösteren kişilerin yükümlülük kayıtlarının yapılması ayrıca bir önem taşıdığından öncelikle yoklama hususu yerine getirilmelidir ki daha sonra diğer denetim türleri devreye girmelidir (Ergun, 1978: 112).

Vergi kanunları vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte vergi alacağının ödenebilir duruma gelebilmesi için tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapılmış olması gerekmektedir. Tarh ve tahakkuk işleminin gerçekleşmesi ise vergi mükelleflerinin bildirimleriyle gerçekleşmektedir. Bu bildirim mükelleflerin hepsinin zamanında ve doğru bir şekilde bildirmeyip gizledikleri için vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. İşte bu durumda yoklama devreye girmektedir (Yurteri, 2010:256).

Vergi Usul Kanunun 127. Maddesinden anlaşılacağı üzere de yoklamanın amacı vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin dışında kalan olguları sunmaktır (Şeker, 1994:19). Dolayısıyla yoklama mükelleflerin vergi ile ilgili durumların bir anlamda fotoğrafının çekilmesi olarak görülmektedir (Akdoğan, 1998:33).

Yoklama vergi adaletine ve sosyal adalete yardımcı olan bir denetim türüdür. Yoklama ile mükelleflerin vergilendirilmeyen kaynaklarının açığa çıkarılıp vergi gelirlerindeki yaşanan artış ile vergi adaletine katkı sağlarken, diğer yandan vergi kaçıran mükelleflerin belirlenerek vergi ödeyen mükellefler arasındaki adilliği sağlaması amacıyla da sosyal adaleti sağlamaktadır (Beşel, 2017:37).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 128'e göre yoklamaya yetkisi olanlar;

- Vergi Dairesi Müdürleri,
- Yoklama Memurları,
- Yetkili Makamlarca Yoklama İşiyle Görevlendirilenler,
- Vergi İncelemesine Yetkisi Olanlar (Vergi Müfettişleri) ve
- Gelir Uzmanlarıdır.

Yoklama aslında yoklama memurları ile yoklamayla görevlendirilenler tarafından yapılmaktadır. Ayrıca 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre 22 Seri No'lu Genel Tebliğ ile bu yasaya göre yetki almış kişilerde işe başlama ve işi bırakma bildirimlerini onaylama yetkisi verilmiştir (22 Seri No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, 1997).

Vergi usul kanunu 128. Maddeye göre yoklamaya yetkili olan memurlar üzerine ne tür görevler düştüğüne bakılacak olursa:

- Günlük Hasılatın Tespit Edilmesi
- Ödeme Kaydedici cihaz kullanma zorunda olanların bu cihazı kullanıp kullanmadıklarının kontrolünün yapılması
- Defter kayıtlarının zorunlu olarak günü gününe usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığının kontrolünün yapılması

- Levha asma zorunluluğuna uyulup uyulmadığının tespit edilmesi, faturasız mal bulundurulduğunda veya vergi kaybına neden olan bir defter bulunması halinde bunların alınması
- Nakil vasıtalarının özel usullerle durdurulup taşıt pulu, yolcu listesinin olup olmadığının kontrolünün yapılmasıdır.

Yoklamanın yapılmasında mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin belirlenerek mükellefiyetlerinin tesis edilmesi, vergi matrahı için gerekli olan bilgilerin toplanması gereklidir. Yoklamada bilgilerin doğruluğunun araştırılması neticesinde vergilemede etkili olacak olayların yazılı olarak tutanak ile kayıt altına alınması gibi amaçları da vardır.(Çavdar, 2019:175).

Bu amaçlar için yapılan yoklama, yoklama yapıldığı esnada bulunması gerekenlerin olup olmamasıdır. Bulunması gerekenlerin bulunmaması hali tespit edilirse vergi idaresinin yapacağı tarh işlemine hazırlıkta ilk işlemi delil tespiti oluşturmaktadır (Saban, 1994:447).

Vergi Usul Kanununun 130. Maddesine göre de " *Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez".* Yoklamanın ne zaman yapılacağının haber verilmemesi ile amaçlanan ise hedefe ulaşmaktır. Yoklamanın yapılacağı öncelikli yer iş yeridir. Bazı şartlarda başka yerlerde de yoklama yapılmaktadır. Yoklama memurları ve yoklama işi ile görevli olanlar, her ne konuda yoklama yapacaklarını açıklar. Yoklama yetki belgesini yoklamaya başlamadan önce nezdinde yoklama yapılacak olan ilgili kişiye göstermek zorunludur (Beşel, 2017:38).

Yoklama memuru tarafından yoklamanın amaçları doğrultusunda yapılan çalışma neticesinde ortaya konulanlar yoklama fişine geçirilir. Yoklamanın bitirilmesiyle birlikte sonuçlarının yoklama fişine aktarılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu 131/2 maddesine göre bu fişler yoklamanın gerçekleştirildiği yerde 2 nüsha sıralı olarak tarihlenir. Vergi Usul Kanunun 131/1 maddesinde yoklama

esnasında yoklama yapılan şahsın yetkilisi bulunmadığı durumlarda mükellefin olmadığına dair bir durum mevcut ise hemen yoklama fişine yazılır. Bu durum yoklama fişine aktarıldıktan sonra mükellefin yetkilisi tarafından imzalanabilir (Özker, 2002:175). Ayrıca mükellef yoklama fişini imzalamadan kaçınırsa bu durumda yoklama fişini polis, jandarma veya muhtarın imzalaması gerekir. Yoklama fişlerinin 1. Nüshasının yoklaması yapılan mükellefe veya yetkilisine bırakılması uygundur. Mükellef veya yetkilisi yoksa yoklaması yapılan mükellefin bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilmesi gereklidir. 2. Nüshalarının da vergi dairesine verilmesi gerekir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 2014:16).

1.1.2.2.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Ülkemizde belge düzenlemelerinin tam olarak algılanıp uygulanmaması neticesiyle kayıt dışı gerçekleşmekte ve sonucunda vergi kaçakçılığına açık kapı bırakılmaktadır. Bu ve buna benzer vergi ziayından tespit edilmesi halinde vergi suçuna teşebbüs fiilini meydana getiren fiilin hemen ortaya çıkarılıp cezasının kesilmesi ile uygulanan bir denetim şeklidir. Ayrıca vergiyi doğuran olayın meydana geliş aşamasında izlenmesine yönelik olan maddi bir denetim türüdür (Erdem, 2011:45).

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimin esas amacı vergiyi doğuran olayın asıl yönü ile diğer kayıtlarla birlikte ilişkili olan, vergi kaybına neden olacak suçların zamanında önüne geçilmek istenmesidir. (TBMM Tutanağı, 1992:1). Maddi kontrol veya vergi kontrolü olarak da bilinen yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergiyle ilişkili olan olayların kavranıp mükelleflerin eğitilerek etkili bir şekilde işlenip meydana gelen vergi kayıp ve kaçaklarının önlenerek ortaya çıkabilecek hataları önlemeyi kendine amaç edinmiştir. Aslında bu denetim türü mükellefe bir nevi yardımcı niteliği taşımaktadır. Çünkü mükellefleri belge düzenine uymaya davet ederek vergi incelemelerinin daha etkili olmasını amaçlamaktadır. (Somuncu, 2014:152).

1985 yılında 3065 sayılı KDV Kanunun kabul edilmesiyle birlikte süreklilik kazanan yaygın ve yoğun vergi denetimi Vergi Usul Kanunun 127 ve 128 maddelerini yoklama müessesesi içerisinde yer almaktadır (Yurteri, 2010:263). 1985 sayılı KDV Kanununun genel gerekçesi "Mali Nedenler Başlığında" KDV'nin kayıt dışılığını belge düzenini sağlayarak önleyeceğini ve ekonomide otokontrolü sağlayacağı vurgulanmıştır. Fakat belge düzeninin kolayca sağlanıp kayıt dışılığının ortadan kalkması kolay olmadığı aşikârdır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı KDV Kanunu Gerekçesi 1985). Yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklamayla ilgili olan 127. Maddesinin değişmesiyle gelişme sürecine girmiştir:

"*Yoklamadan maksat mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir."* Şeklindeki maddeye önemli değişikler getirilmiştir. Aslında getirilen bu değişikler yaygın ve yoğun vergi denetiminin de kapsamını oluşturmaktadır.

- Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,
- 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını tespit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığının, tasdik ettirilip ettirilmediğinin usulüne uygun kayıt yaptırılıp yaptırılmadığının, faturasız mal bulundurulup bulundurulmadığının, levha asılması veya kullanılması kuralına uyulup uyulmadığının kontrolünün yapılması ve vergi kaybına sebebiyet veren belgelerin bulunup alınması,
- Nakil vasıtalarında bulunması zorunlu olan yolcu listeleri, taşıt pulu, fatura veya sevk irsaliyelerinin içeriği, taşınan malların ve yolcuların miktarlarını ölçmek tartmak ve bunların tespit edilmesi,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını alıkoymak, taşınan

malı sahibi belli değil ise tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına alma yetkisine haizdirler (Soydan, 2015:65).

1.1.2.2.2.1. Günlük Hasılatı Tespit Etmek

Hizmet işletmesi bulunan yerlerde genellikle lokanta, eğlence yerleri, otellerde günlük hasılat tespiti yapılmaktadır. Özellikle hizmet işleri ve perakende satış yerlerinin belgesiz mal ve hizmet satış yapmamaları aylık ve yıllık olarak vergi matrahlarının bilinmesine öncelik vermektedir. Günlük hasılat tespit edilirken öncelikle iş yerine gidildiğinde yetki belgesinden sonra vergi levhası ve KDV dahildir yazısı yer alan levhanın kontrolü yapılmaktadır. Ayrıca günlük defterler kontrol edilirken de ayrıca ikinci bir defter tutulup tutulmadığına dikkat edilmelidir (Erdem, 2011:41). Vergi Usul Kanunun 127. Maddesine göre Maliye Bakanlığının belirlediği kıstaslar dahilinde yoklama memurları günlük hasılat tespitine ilişkin çalışmalar yapabileceklerdir.

1.1.2.2.2.2. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanımı

Ödeme kaydedici cihazlar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartları sağlayan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler ve elektronik terminaller gibi cihazlardır (3100 Sayılı Ödeme Kaydedici Cihaz Hakkında Kanun Madde 2). Mükelleflerin yazar kasa kullanma zorunlulukları 01.07.1989 tarihi itibariyle başlatılmıştır. 2005 yılında da akaryakıt istasyonlarının özel donanımlı yazar kasa kullanımı 2013 yılında ise perakende satış fişi ve yazar kasa pos cihazı kullanımı zorunlu hale getirilmiştir. Ödeme kaydedici cihazı kullanmak zorunda olanlar ise;

- Mal satışı veya hizmet ifasını perakende olarak gerçekleştirenler
- Vergi Usul Kanununa göre fatura düzenleme zorunluluğu olmayan perakende satış fişi ile belgelendirilebilecek nitelikte satışları olan

mükellefler yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetine sahiptir.

- Satışı gerçekleştirilen malların aynı kalarak ya da işlenerek satışı yapanlar dışındaki kişilere hizmet veren veya satan 1. ve 2. Sınıf tüccarlar ödeme kaydedici cihazları aldıktan sonra 30 gün içinde kullanmaya başlamak zorundadırlar (Pehlivan, 2016:51).

Ödeme kaydedici cihaz kullanımında yer alan Z raporu önemli yer tutmaktadır. Z raporu denilen uygulama günlük kapanış olarak gün içindekileri sıfırlayıp toplamdaki bilgileri mali hafızaya yükler. Z raporu günün sonunda saat 24.00' e kadar alınmaktadır. Eğer iş yeri kapalıysa Z raporu alınmasına gerek yoktur (Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu, 2013:68).Cihaz bozulmuş veya herhangi bir sıkıntı olması durumunda 5 gün içinde düzeltilmeli ve bu sürede yapılan satışlar için satış fişi ya da fatura düzenlemesi yapılmalıdır (Adıyaman, 2018:528).

1.1.2.2.2.3. Defter Belge ve Levha Kontrolü

Vergi Usul Kanunu madde 127'ye göre yoklama yetkilileri sahte belge kullanılıp kullanılmadığını, levha bulundurulma zorunluluğuna dikkat edilip edilmediğini vergi kaybına neden olan delilleri, defterleri ve belgeleri tespit ettikleri anda ele geçirme hakkına sahiptirler.

1.1.2.2.2.3.1. Defter Kontrolü

Mükellefler vergi ile ilgili durumları ortaya koymak amacıyla defter tutmak zorunda ve etkili olarak tutulan defterlerin kontrolünün yapılması gereklidir. 2004 yılına kadar defterlerin Türkçe olarak tutulması zorunluluğu vardı. Günümüzde Türkçe kayıtlar bulunması ile birlikte başka dillerden de defterlere kayıt yapılabilmektedir. Ayrıca defter kayıtlarında Türk para birimi kullanılır (Pehlivan,

2003:120). Ama belgeler Türk parası olarak gösterilerek yabancı para birimine göre de derlenerek değiştirilebilir.

Defter kontrollerinin yapılması işyerlerinde bulunup bulunmadıklarını, tasdik ettirilip ettirilmediğini veya kurallara göre tutulup tutulmadığına ilişkin yapılan kontrollerdir. Yoklama memuru bir işyerine günlük defteri kontrol etmek amaçlı gittiğinde eğer defter önüne sunulmazsa bu durum tutanak tutularak tespit edilir. Veyahut defter usulüne göre işlenmemiş ya da eksik şekilde işlenmiş ise bunlarda tutanağa eklenir ve tespit edildiği anda özel usulsüzlük yaptırımı uygulanır (Çelikkaya ve Tekin 2005:168).

Vergi usul kanunun 219. Maddesine göre " *muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:*

- *"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.*
- *Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve 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.*
- *Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir."*

1.1.2.2.2.3.2. Levha Kontrolü

Vergi usul kanununun 5. maddesine göre mükellefler dört tane levhayı düzenleyip işletmelerinde bulundurmalıdırlar. Bu levhalar;

- Vergi Levhası

- Ödeme Kaydedici Cihaz Levhası
- Anlaşmalı Matbaa Levhası
- KDV Dahildir Levhasıdır.

1.1.2.2.2.3.2.1. Vergi Levhası

Vergi levhası, mükellefin bilgilerinin sunulması ile birlikte vergilerin ödenmesinde kamuoyunun sıkıştırmasından veya yardımından faydalanılmasını amaçlayan bir belgedir. Vergi levhası Gelir İdaresi Başkanlığı sistemi tarafından verilen Gelir/Kurumlar beyannamelerindeki bilgiler doğrultusunda oluşturulmaktadır. Akabinde vergi levhası mükellefin internet vergi dairesi hesabında görülmektedir(Akdemir, 2021:1). Bir işyerinde vergi levhasının bulunmasında ki amaç işyerinin vergi durumunun mükelleflere ve iş sahiplerine tanıtımının yapılmasıdır. Gelir vergisine tabi olan mükellef ve sermaye şirketleri vergiye tabi olan kazançlarını ve vergi miktarlarını merkezlerinde, şubelerinde veya satış mağazalarında bulundurma zorunluluğuna sahiptirler (Somuncu, 2014:151). 142 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde vergi levhasının asılacağı yerler sıralanmıştır. Bunlar;

- İş Merkezleri (İşyerinde birden fazla reyon ve kat varsa hepsinde vergi levhası bulundurma zorunluluğu yoktur.)
- Şubeler
- Satış Mağazaları
- Çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım ve satım işlerini yaptıkları yazıhanelerdir.

Adi şirketler, Kollektif Şirket ve Adi Komandit Şirketler her bir ortak için levha alınması zorunludur. Kurumlar vergisi, Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit şirket için levha alma zorunluluğu varken Dernek, Vakıf ve Kitlerde levha alma zorunluluğu yoktur. Vergi Levhalarının tasdik ettirilme tarihi Gelir vergisi mükellefleri için 1 Nisan, Kurumlar vergisi mükellefleri için de 1

Mayıstır. İnternet üzerinden verilen onay kodu da tasdik niteliği taşımaktadır (Pehlivan, 2016:52). Vergi levhasını asma zorunluluğu olmasına rağmen asmayanlara Vergi Usul Kanununun 353/4 maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

1.1.2.2.2.3.2.2. Ödeme Kaydedici Cihaz Levhası

Ödeme kaydedici cihazı kullanan mükellefler Maliye Bakanlığı tarafından onaylanıp karşılığında verilen satış fişinin vergi iadesinde geçerli olduğunu belirtir. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden verilecek bir levhayı sürekli görülen bir yere asılması gerekir (Çelikkaya ve Tekin 2005:70). Ama 465. Sayılı Vergi Usul Kanunun Genel Tebliği 13. maddesi gereği asılma zorunluluğu kaldırılmıştır.

1.1.2.2.2.3.2.3. Anlaşmalı Matbaa Levhası

Belge basımı konusunda anlaşma yapılan matbaa işletmecileri, işyerinin dış cephesine kolayca görülecek şekilde, defterdarlığın yetkili tarafından imzalanması ve Defterdarlık mührüyle onaylanmış " Bu işyeri Vergi Usul Kanunu uyarınca çıkarılan yönetmeliğe göre kullanılan belgelerin basım ve dağıtımınca yetkilidir" yazılı levha asılır. Levhada anlaşmanın başlangıcı ve bitişi yazılmasıyla birlikte levhanın asılma amacı belgesiz işlemlerin önlenmesi, kullanılan belgelerin vergi idaresinin haberi olmasıdır (Çelikkaya ve Tekin, 205:170).

1.1.2.2.2.3.2.4. Fiyatlarımıza KDV Dâhildir Levhası

2011 yılında 6111 Sayılı Kanun ve 408 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu levhanın asılma zorunluluğu kaldırılmıştır.

1.1.2.2.2.3.3. Belge Kontrolü

Belgelerin usullerine göre düzenlenip kullanılması yapılacak olan kontrollerle mümkün olmaktadır. Düzenlenmesi ve kontrollerinin yapılması gereken belgeler arasında faturalar, perakende satış fişi, gider pusulası, sevk irsaliyesi, yolcu listesi yer almaktadır.

1.1.2.2.2.3.3.1. Faturalar

Vergi Usul Kanunun 229. Maddesine göre de "*fatura, satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere, malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir*." şeklinde bir tanım yapılmıştır. Faturalar satıcı açısından gelir alıcı açısından ise giderini gösteren bir belgedir. Fatura aynı zamanda ispat hükmündedir. Faturada yazılanların doğru olup olmaması satıcının sorumluluğu altındadır. Faturalar, malın alıcıya ulaştığı tarih ya da hizmetin gerçekleştirildiği tarih sonrası maximum 7 gün içinde düzenlenmelidir (Pehlivan, 2016:48). Düzenlenmesi gereken sürede fatura düzenlenmiyorsa önceden de düzenlenmemiş kabul edilir. Ancak irsaliyeli fatura denilen yani irsaliye ile faturayı tek tek düzenlemek yerine birlikte düzenlemek isteyenler, fatura düzenlemek için malın tesliminden itibaren 7 günlük bekleme süresinden faydalanamazlar. Faturanın düzenlenmemesinde hem alıcı hem de satıcı durumundan takibat yapılır. Bir faturada olması gereken bilgiler aşağıdadır:

- Düzenlenen faturanın tarihi, Faturanın seri ve sıra numarası,
- Faturayı kim düzenliyorsa adı, varsa Ticaret Unvanı, İş Adresi, Bağlı bulunduğu Vergi Dairesi ve Hesap Numarası
- Müşterinin adı, Ticaret Unvanı, Adresi varsa Vergi dairesi
- Malın veya İşin Nev'i, Miktarı, Fiyatı ve Tutarı
- Satılan malların Teslim Tarihi ve İrsaliye Numarası (Yalçın, 2012:86).

Faturaların sadece kağıtlar da olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Elektronik ortamda faturalar hazırlanıp düzenlenmektedir(Kulanşı, 2009:1). E-fatura Türkiye'de öncelikle doğanın korunması gerekliliğiyle ve aynı zamanda kayıt dışı ekonominin önüne set çekilmesi amacıyla 5 Mart 2010'da uygulamaya başlanmıştır. Bu uygulama 2013 yılında bazı mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir. 19 Ekim 2019 tarihinde yıllık cirosu 5 Milyon TL'yi aşan mükelleflere Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan tebliğ kapsamında 1 Temmuz 2020'ye kadar E-Fatura ve E- Defter uygulamalarına geçiş zorunluluğu getirilmiştir. E-Fatura işletmelerde kullanılan faturaların internet üzerinde hazırlanıp paylaşılmasıdır. Kağıt fatura ile birebir aynı hukuki özelliklere sahip olan E-fatura yapılan düzenlemelerle uluslararası düzeyde şekli oluşturulmuştur. Vergi Usul Kanunun 232. maddesine göre faturayı birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, basit usule tabi olanlar ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura düzenlemek zorundadır. Fatura istemek zorunda olanlar ise Basit Usulde olanlar, Birinci ve İkinci sınıf tüccarlar, Serbest Meslek Erbabı ve Vergiden Muaf olan Esnaflardır.

1.1.2.2.2.3.3.2. Gider Pusulası

Kazancı basit usulde tespit edilen mükellef, defter tutan serbest meslek erbabı, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile çiftçilerin kazançları vergiden muaf olan esnafın yaptığı işlerin defter tutan tarafından düzenlenerek ve karşı tarafa imzalatılarak bir nüshası verilen belgedir. Ayrıca bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların zati eşyalarını satan kimselerden satın alınan altın, mücevher gibi değerli eşyalar içinde düzenlenir. Zirai mahsul alımlarında gider pusulası yerine müstahsil makbuzu düzenlenir (Aslan, 2014:239). Vergiden muaf esnaf ile kişisel eşyalarını satanların fatura düzenlemeleri zorunlu olmadığından bunlardan mal ve hizmet satın alanların bu alışları belgelendirmek üzere, gider pusulası adı verilen belgeyi kendilerinin düzenlemeleri zorunludur (Pehlivan, 2016:49). Günümüzde gider pusulasının elektronik ortamda düzenlenmesi ve muhafaza edilmesi GİB'e elektronik platformda iletilmesine olanak sağlanmıştır. E- gider pusulası bilgi fişinin iki örnek

halinde oluşturulması ve taraflarca imzalanması da gider pusulasının kağıt nüshaları yerine geçmektedir (Şenyüz, Gerçek ve Yüce, 2021:128).

1.1.2.2.2.3.3.3. Müstahsil Makbuzu

Zirai ürün, zirai kazancın alanından ticari kazancın alanına geçerken ticari kazanç sahibi (komisyoncu, tüccar) müstahsil makbuzu düzenleyerek ürünü satın almaktadır (Çamalan, 1995:68). Birinci ve İkinci Sınıf Tüccarlar, Basit Usul ve Defter Tutan Çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada bu belgeyi düzenleyerek satıcıya imzalatarak birini ona vermeye zorunludur. Malın teslimi sırasında şayet çiftçiden avans olarak alım yapılmışsa makbuz takdim edilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi gözetiminde kalan nüshası fatura yerine geçer. Müstahsil Makbuzu için parasal bir sınır öngörülmemiştir(Şenyüz, Gerçek ve Yüce, 2021:128). Müstahsil Makbuzunda aşağıdaki bilgiler bulunur:

- Müstahsil Makbuzunun Tarihi
- Malı satın alan Tüccar veya Çiftçinin Soyadı, Adı, Unvanı ve Adresi
- Malı Satan çiftçinin soyadı Adı ve İkametgâh adresi
- Satın Alınan Malın Cinsi, Miktarı ve Bedeli(Yalçın, 2012:91).

Müstahsil Makbuzunun şekil şartı açısından Vergi Usul Kanununun 235. maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 94/13 e göre gelir vergisi tevkifatı ile %10 fon payının hesaplanıp hesaplanmadığı göz önünde bulundurulmalıdır.

1.1.2.2.2.3.3.4. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, ticari malların satışında aracı olan taşıttırma işlemi yaptıran satıcı ya da alıcı tarafından oluşturulur. Gönderme listesi anlamına da gelen sevk

irsaliyesi fatura düzenlenmesini satışa konu olan ticari malların taşıttırılması üzerine taşıttırma işlemi yaptıran satıcı içinde zorunlu hale getirmiştir. Malların mükelleflerin birden çok işyerleri veya şubeleri arasında taşıması sırasında dahi bu belgenin düzenlenmesi zorunludur. Malı kim taşıtıyorsa sevk irsaliyesini o düzenler. Nihai tüketiciye yapılan satışlarda fatura ya da satış fişi düzenlenmediyse işletmede bulunan mallara da sevk irsaliyesi düzenlenme zorunluluğu yoktur. Nakledilen mallarda sevk irsaliyesi yoksa mallara el konulup araç trafikten alıkonulur (Eryürek, 2010:1). Kâğıt irsaliyelerde yer alması gereken bilgiler dışında e- irsaliye düzenlenirken fiili sevk tarihinin yanı sıra saat ve dakika olarak bilgilerinin de bulunması gerekmektedir(Yüce, Şenyüz ve Doğan, 2021:130). Malın fiilen sevk edilmesinden önce e- irsaliye düzenlenerek GİB sistemine aktarılması gereklidir.

1.1.2.2.3. Arama

Arama kelime olarak birini veya bir şeyi bulmaya çalışmak, araştırmak ya da yoklama anlamlarına gelmektedir (Tahir, 2011:127). Vergi Usul Kanunun 142. maddesinde ise " *ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir*." şeklinde aramaya açıklık getirilmiştir. Vergi Usul Kanunun 147. maddesi gereğince bu bölümde açıkça yazılı bulunmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Ceza Muhakemesinin uygulanmasının nedeni ise özel hayatın gizliliğine, konut dokunulmazlığına etkisinin fazla olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişilerin çeşitli kaynaklardan alınan duyumlar veya yapılan ihbarlar sonucunda vergi kaçırdıklarına yönelik belirtilerin olması durumunda bu kişilerin evleri, iş yerleri, ve üzerlerinin aranması sonucunda ele geçirilen defter, belge ve kayıtların incelenip varsa vergi kaybının ortaya çıkarılmasına aramalı vergi incelemesi denilmektedir (Saban, 2004:457). Aramalı inceleme var olan koşulları ve yarattığı sonuçlar itibariyle

denetim türleri içerisinde en ağır olanıdır. Bu denetim türüne başvurulmasının nedeni belgelerin, defterlerin veya kayıtların yok edilmesi ya da inceleme elemanlarından gizlenmesidir. Burada ki amaç vergi suçu oluşturacak veya oluşturma ihtimali olan belge ve bilgilere ulaşılmasıdır (Binbirkaya, 2006:13).

Arama idarenin bilgi edinme yollarından bir diğeridir ve dikkatli bir biçimde başvurulması gereklidir. Aramalı inceleme yapılana kadar tüm olağan durumlar denenmiş ve istenilen sonuç alınamadığı için bu yola başvurulmuştur. Sonuç itibariyle aramalı vergi incelemesinin diğer vergi incelemelerinden farklı olmasının nedeni arama kararına gerek duyulmasıdır. Bu arama kararı mükellefin ya da mükellefle bağlantılı olan üçüncü kişilerin özel yaşamlarını yakından etkilediği için bazı sorumluluklar da doğurmaktadır (Kırbaş, 1997:171).

Aramanın yapılabilmesi için ihbarda bulunulması gerekli fakat yeterli bir şart değildir. Arama yapılabilmesinin ilk şartı vergi incelemesi yapmaya görevli olanların buna ihtiyaç duymasıdır. Yetkili sulh yargıcından konu ile alakalı bir yazı ile arama kararının istenmesi gerekmektedir. İkinci koşul ise sulh yargıcının da istenilen yerde arama yapılmasına izin vermesidir (Saban, 2009: 267).Burada kast edilen ihbar ciddi olmalıdır. İhbar konusunun normal inceleme ile tespit edilmesi mümkün bulunmamalıdır. Delillerin ancak arama ile elde edilebileceği kanısına varılmalıdır. Aramanın yapılmasındaki koşullardan da anlaşılacağı üzere arama da diğerlerinden farklı olarak adli bir süreç yer almaktadır (Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi,262).

İhbar üzerine yapılacak olan aramada ihbar asılsız ise Vergi Usul Kanunu 142. maddesi uyarınca ihbar olunanın isteği üzerine ihbarcının kimliğinin kendisine açıklanması zorunludur (Karaboyacı, 2014:233). İhbarın doğru olması halinde ihbarı yapanın adı saklı kalır ve ihbar ikramiyesi almaktadır. İhbar ikramiyesinin kazanılması için ihbarcının kimliğini açıkça belli etmeli ve ihbar dilekçesinde ikramiye talep etmiş olması gereklidir (Doğrusöz, 2015:48).

Mükellefin inceleme sırasında vergi matrahının azalmasına sebep olacak şekilde defter, belge ve kayıtları değişikliğe uğratmak, gizlemek, çift defter tutmak gibi Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde belirtilen muhasebe ve hesap hilelerinin yapılması durumunda bilerek bildirimler yerine getirilmemiş ise arama talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellefe inceleme yazısı tebliğ edilmesine rağmen belirlenen sürede incelemeye ibraz edilmemesi vergi suçunu oluşturmakla birlikte vergi elemanı açısından da vergi kaçırılmasına sebebiyet verdiği gösterilerek arama yoluna gidilebilmesi için yeterli bir nedendir (Erdem, 2011:127).

Aramanın yapılacağı zamana 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre açıkça yer verilmemiştir. Bu yüzden 5271 Ceza Muhakemesi Kanununa atıfta bulunulmuştur. Ceza Muhakemesi Kanununun 118 maddesinin 1. fıkrasına göre " *konut işyeri gibi kapalı yerlerde ancak gündüz arama yapılabilir.*" Arama vergi incelemesine görevli memurlarca kolluk kuvvetlerinin de yardımıyla birlikte habersiz gündüz çalışma saatleri içerisinde yapılır. Gündüz saatlerinde başlanılan aramaya incelemede işe yarayacağı düşünülen defte, belge ve eşyaların güvende olmasına olanak sağlayan gerekli işlemlere gece de devam edilir. Madde de yer alan geceden kasıt kavramsal olarak güneş batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat önce olan zamandır (Ceza Muhakemesi Usulü Kanunu Madde 96).

Aramanın yapıldığı sırada hazır bulunacaklar Vergi Usul Kanununda belirtilmediği için Ceza Muhakemesi Kanununun 119. ve 120. maddesinde yer verilmiştir. Arama yapılan yerin sahibi ve eşyayı elde bulunduran eğer bunlar bulunmazsa temsilcileri, komşuları ya da avukatı hazır bulunmalıdır. Görüldüğü üzere aramada mükellefin olması zorunluluk arz etmemiştir. Arama yapılmadan önce yeterli donanıma sahip olan elemanların hazır bulunması gerekir. Aramanın yapılacağı yer ve kişilerin önceden aramaya hazır hale getirilmesi gereklidir. Arama yaparken aramaya yardımcı olacak malzemelerin araçların veya kişilerin de önceden arama yapılacak yerde hazır bulunması uygundur. Bu hususlar önceden hazır olursa yapılacak olan aramada süre israfına gidilmemiş olacaktır. Örneğin arama bir evde

yapılacaksa kapıyı açmak için bir çilingirciye ihtiyaç duyulması gibi **(**Taşdelen, 2003: 169).

Vergi usul kanununun 144. maddesinde arama sonucunda elde edilen defter, belgelerin her işten önce çabucak yapılması kararına yer vermiştir. Yani inceleme elemanlarına arama sonucunda getirilen defter ve belgelerin öncelikli olarak incelenmesi gerekir. Kanunda çabucak denilerek inceleme süresi üç aydır. Bu sürenin yetmediği durumlarda sulh ceza hâkimine iddialı sebepler sunularak hakimin kararı üzerine süre uzatılabilir (Yücesoy, 2018:171). İnceleme esnasında bu süre içinde incelemeyi yapıp gerekli raporlar tutulduktan sonra defter, belgeleri iade eder. İncelemenin sona ermesiyle birlikte tutanaklar ortaklaşa imzalanır ve bir nüshası mükellefe verilir (Kızılot, 2014:46).

Arama yapılacak olan mükellef öncelikle arama yapacakların kimliklerini ne amaçla arama yapacaklarını ve aramanın yapılması için gerekli görülen mahkeme kararını görme hakkına sahiptir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007:17). Aramanın yapılmasının ardından ele geçirilen defterlerin, belgelerin veya bilgilerin üzerinde vergi inceleme süreci başlamaktadır (Karaboyacı, 2014:235). Arama yöntemi mükellefin rızası dışında gerçekleştiği için psikolojik etki açısından ağır olduğu için zorunlu olmadıkça başvurulması istenilmeyen bir yoldur (Beşel, 2017:56).

1.1.2.2.4. Bilgi Toplama

Türkiye'de uygulanan vergi sistemi beyan sistemidir. Yani mükellefler elde ettikleri kazançları doğru ve etkin bir şekilde vergi dairesine bildirmek zorundadır. Ama şöyle ki daha işe yeni atılan bir kişinin amacı vergi vermek değil kar etmek olduğu için beyan sistemi çalkantılı işlemektedir. Mükelleflerin bilgilerini doğru iletip iletmediklerinin kontrolü vergi dairesince etkili bir şekilde yapılmalıdır. Bu etkili kontrolün ilk adımı da bilgi toplamaktır. Mükellefin beyan ettiği vergi matrahı veya vergiyi doğuran olayın doğruluğu üçüncü kişilerden veya başka kaynaklardan bilgi toplamakla mümkün olmaktadır (Taş ve Dönmez, 2007:125).

Vergi hukukunda var olan bilgi istenmesi veya bilgi toplanması vergi suçlarının ortaya çıkarılmasında önemli etkenlerdir. Vergi dairelerinden beklenen etkili bir denetim için öncelikle mükelleflerin kendilerinden istenilen bilgilerin doğru ve zamanında vergi dairelerine bildirmeleri gereklidir **(**Bilen, 2018:3).

Bilgi toplamanın etkili bir şekilde yapılması vergi incelemesi yapılacak olan mükelleflerin daha ayrıntılı olarak tespit edilmesini sağlamaktadır. Çünkü vergi incelemesi mükelleflerin vergiyle alakalı tüm işlemlerini bünyesinde barındırdığı için doğru beyan vermeyi gerekli kılmaktadır. Yani bilgi toplamakla asıl amaçlanan mükellefler üzerine psikolojik bir etki yaratarak vergi kayıplarını en aza indirmektir (Ürel, 2003:269).

Bilgi toplanırken bilgiyi Vergi Usul Kanunun 148. ve 149. maddelerine göre mükellefle alakalı olan bir araştırma yapılırken mükellef ile işlem yapan üçüncü şahıslardan kamu idaresi bilgi alma görevini üstlenmiştir. Yani birinci kişi olan mükellefin yanı sıra işlem yapan üçüncü kişilerde bilgi verme ödevine tabi tutulmuştur. Bilgi toplanırken bilgiyi Vergi Usul Kanunun 148. ve 149.maddelerine göre Maliye Bakanlığı, vergi incelemesi yapanlar veya vergi daireleri isteyebilirler. Kendilerinden istenilen bilgiyi vermek zorunda olanlar ise yine Vergi Usul Kanununun 148. maddesinde belirtildiği üzere:

- Kamu İdareleri
- Mükellefler
- Mükelleflerle Birlikte Yol İzleyen Gerçek ve Tüzel Kişilerdir.

Tüm mükellefler vergi ile alakalı tüm işlemlerini kamu idarelerinde gerçekleştirdiği için kamu idareleri önemli bir bilgi kaynaklığı yapmaktadır. Örneğin firmaların ticaret unvanlarının önce ticaret siciline yazılıp ardından da Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanması ile oluşturulur. İşte bu ticaret sicil kayıtlarını yapan kurumlar sayesince firmanın bilgilerine, ne iş ile uğraştığı veya sermayesine kolayca ulaşılabilmektedir (Kızılot ve Şenyüz, 2007: 126).

Mükelleflerden anket yöntemiyle vergi incelemesi ve yoklama yoluyla etkili bilgi toplanmaktadır. Anket yoluyla kişilere vergi ile ilgili sorular yöneltilerek alınan cevaplar ışığında araştırmanın ilk basamağı oluşturulabilir. Yoklama yoluyla mükellefin işe başlaması, bırakması, değiştirilmesinin bildirilmesinin yanında vergi dairesinde mükellef adına ne faaliyet yer alıyorsa onun bir nevi kontrol edilmesidir. Yapılan kontrol sonrasında ulaşılan durum " yoklama fişine " aktarılır. Yoklamaya ait olan fişler, tutanaklar kanıt niteliği taşıdığı için önemlidir (Kızılot ve Şenyüz, 2007:125). Vergi incelemesi yöntemi ise Vergi Usul Kanunun 134. maddesine göre "*vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktadır*". Bu madde ile amaçlanan ise beyan edilen verginin doğruluğunun kontrol edilmesidir. Arama yoluyla bilgi toplamada ise Vergi Usul Kanunun 142. maddesinde belirtildiği üzere bir mükellefin vergi kaçırdığına dair bir ipucu bulunuyorsa kaçakçılıkla ilişkili diğer kişilerin gözetiminde ve gerekirse üzerlerinde arama yapılabilir. Mükelleflerle birebir görüşülüp bilgi toplanılmasında da vergi bilincinin sağlam bir yapıya oturtulması en önemli amaçtır. Kişilerdeki vergiye olan tepkinin azaltılması için elektronik ortamlarda bilgilendirme ile vergi kayıplarının azaltılması sağlanabilmektedir. Mükellefle karşılıklı görüşülerek içinde bulundukları psikolojik durumu vergi ödeme ile ilgili fikirleri konusunda bilgi alınabilmesi mümkündür. Diyelim ki bir müteahhit gerçekte var olan ticari kazancını öğrenmek istediği bir durumda dairelerini sattığı kişilere ne kadara alındığının sorulması mükellefin kendisi ile görüşülerek bilgi toplanmasına örnektir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997:101).

Mükelleflerle birlikte yol izleyen kişilerin Vergi Usul Kanununda net bir açıklaması yapılmamıştır. Bu yüzden vergi mükellefinin herhangi bir işlemine yardımcı olan gerçek ve tüzel kişiler sayılabilir. Mükellefe kredi verilmesi esnasında ki kişiler veya mükellefin herhangi bir nakliye işini yapan kişiler örnek olarak gösterilebilir (Soydan, 2015: 170).

Bilgi toplama sadece bu kaynaklarla sınırlı olmayıp başka kaynaklardan da bilgi toplanabilmektedir. Örneğin bankaya kredi çekmeye gelen bir mükellef için

birtakım bilgilerin toplanılması gerekir. Mükellefin ne kadar gelirinin olduğu, çekilen kredinin nasıl ödenmesi konusunda önemlidir (Pehlivan, 2003:120). Banka da bu gerekli bilgileri toplayarak işinin riske atmamaktadır. Mükellefin vergi dairesinde bulunan dosyasında ödeme yapılan vergilerin makbuzları, daha önceki dönemlere ait verilen beyannameler yer alır. Bunlara bakılarak da mükellef hakkında bazı konularda bilgi alınmaktadır (Soydan, 2015:171).

En önemli bilgi toplama kaynaklarından birisi de ihbarlardır. Yapılan yazılı ihbarlar neticesinde kontrol tamamlanır ve zaten gerekli bilgilere ulaşılmış olunur. Ortada haksız bir durum suç varsa bunlar ihbarla ortadan kalkmaktadır. Ayrıca mükelleflerin kayıtlı oldukları meslek kuruluşlarından da bilgi almak mümkündür. Örneğin Eczacı, Doktor, Mühendis, Ticaret ve Sanayi, Ziraat odalarına kayıtlı olan mükelleflerle ilgili öncelikli bilgilere ulaşılmaktadır (Öner, 2016:106).

Vergi Usul Kanunun 149. maddesine göre sürekli bilgi vermek zorunda olan mükellefler beyannamelerini, bildirimlerini, şifrelerini elektronik ortamda ya da kendilerine yetki verilen gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla verilebileceği hükmü yer almaktadır (Akarca, 2019:3). Bazı konularda sürekli bilgi verme zorunluluğu kanunda saptanmıştır. Örneğin Vergi Usul Kanunun 150. maddesine göre Sulh Yargıçları, İcra Nüfus ve Tapu Memurları, Yabancı Ülkelerdeki Türk Konsoloslukları, Mahalle ve Köy Muhtarları, haberdar oldukları ölüm haberlerini ertesi ayın 15. gününe kadar vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (Ürel, 2003:270).

Bilgi istenmek üzere mükellefler vergi dairesine zorla getirilemez. Sözlü olarak istenilen bilgiler verilmediği durumlarda yazılı olarak tekrar istenir ve cevap beklenir. Eğer yazılı yol da sonuçsuz kalırsa ceza yaptırımı uygulanır (Kırbaş, 1997:172). Bilgi vermek zorunda olan gerçek veya tüzel kişiler kural olarak bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak Vergi Usul Kanunu 151. maddesi bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Haberleşmenin gizliliği durumlarında doktorluk,

avukatlık gibi mesleklerin birtakım sırlarının olması durumunda bilgi verilmemektedir (Tekin ve Çelikkaya 2005:123).

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ İNCELEMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Vergi İncelemesi, beyan edilecek veya ödenecek olan vergilerin doğruluğunu ortaya çıkarmak amacıyla yükümlünün tutmuş olduğu defter ve kayıtlarında, belgelerinde yapılan ayrıntılı bir araştırmadır. Vergi incelemesi vergi kayıp ve kaçağını soruşturmaktan çok önlemeye yöneliktir. Vergi incelemesi ile birlikte sadece beyanın doğruluğu değil vergi bilincinin olgunlaşmasına ve dolayısıyla vergi kültürünün yerleşmesine katkı sağlayacaktır.

2.1. Vergi İncelemesi

Kazanılan gelirin vergi mükelleflerince beyan edilmesi Türk Vergi sisteminde tercih edilen bir yöntemdir. Bu durumda mükelleflerin beyanlarının doğru olduğunun ortaya çıkarılması vergi incelemesinin varlığını ve önemini karşımıza çıkarmaktadır. (GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:50 Kasım 2017).

Vergi incelemesi kavramına vergi usul kanununun 134. maddesinde yer verilmiş olmasına rağmen net bir tanımı bulunmamaktadır. 134. maddede" *vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*" şeklinde yer verilmiştir. Burada vergi incelemesinin amacından yola çıkılarak bir tanımın yapıldığı görülmektedir.

Doktrinde vergi incelemesine yönelik olarak beyan edilecek ve ödenecek olan vergilerin doğruluğunu ortaya çıkarmak amacıyla yükümlünün tutmuş olduğu defter kayıtlarında ve belgelerinde yapılan ayrıntılı bir araştırmadır. Başka bir tanıma göre; mükelleflerin veya vergi ile ilgili sorumluların vergiyle ilgili olan işlemlerinin yapılmasının ardından vergi idaresinde bulunan yetkili elemanların denetleme yapılması olarak bir tanım yapılmıştır (Karaboyacı, 2014:224).

Literatürde vergi incelemesine dair yapılan tanımlara bakıldığında vergi incelemesinin amaçsal yönüne, eğitici yönüne, muhasebe denetimi yönüne, hukuki yönüne, işlevsel yönüne, bazen revizyon yönüne bazen de araştırma yönüne ağırlık verilerek yapıldığını görmekteyiz. Vergi incelemesinin eğitici işleviyle inceleme sürecinde ortaya çıkan anlamamazlık veya bilinmemezlik nedeni ile yanılmalar kısmında görevlilere bilgi aktaran yönü ile yükümlüleri eğitmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca mükellefler kendi arzularıyla da doğru beyanda bulunulmasıyla birlikte vergi bilincini geliştirip vergi kaçırmada olumsuz sonuçları gidererek vergide adaleti sağlayıp vergilemede eşitlik ilkesini gerçekleştirir.

Vergi incelemesi, revizyon veya vergi revizyonu olarak da adlandırılmaktadır. Vergi incelemesinin revizyon olarak kabul edilmesinin ilk nedeni de revizyonun kelime anlamından gelmektedir. Vergi incelemesinin revizyon yönü, bir işletmenin faaliyetlerinin derinlemesine incelenmesini ifade etmektedir. Aynı zamanda bu derinlemesine incelemeler yapılırken de geriye doğru ve eleştirel bir bakış açısıyla yapılmaktadır. Zaten revizyonun odaklandığı nokta, defter kayıtları ve belgelerin doğru olup olmadığını şayet hata varsa bu hatayı ortaya çıkarıp düzeltmektir. İşte bu yüzdendir ki vergi incelemesi bir nevi revizyondur, yapılmış olan işlemlerin sonradan değerlendirilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Yani üzerinden belirli bir süre geçmiş olsa bile önceden yapılan işlemler hakkında yapılabilir (Türkay, 2016:18).

Araştırma yönü, vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması sebebiyle asıl işlev niteliğindedir. Vergi ile ilgili konuların asıl mahiyetini bildirim dışında bırakarak kazanç miktarının ve vergi kanunlarına aykırı tüm durumların ortaya çıkarılıp sunulmasıdır. Vergi incelemesi mükellefin hukukunu gözetir. Bunu yaparken de ödenecek olan verginin doğruluğunu ortaya koyar. Bu işlev hem araştırma hem de bulup tespit etme olarak iki eylemden oluşmaktadır. Belirtmek gerekir ki bu iki eylemin arasında analiz etme eylemi de vardır. Araştırma işlevinin hakkıyla yerine getirilmesi diğer işlevlerin de yerine gelmiş olmasını sağlayacaktır. (Soydan, 2015:206).

Vergi incelemesinin önleme işlevi ise yükümlülerin bilincinin her an incelenecekmiş psikolojisi ile canlı tutulup, yapıldığı taktir de önleme işlevi yerine getirilmiş olacaktır (Soydan, 2015:206-207). Önleme işlevinin asıl amacı vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yöneliktir. Bu sayede mükelleflerin kendi istek ve arzularıyla tutarında vergi ödemeleri yapmalarına olanak sağlamaktadır. Önleme işlevinin tam olarak yerine getirilmesi hem yükümlü sayıları hem de matrah büyüklüğü olarak incelenme oranlarının belirli bir büyüklükte olması gerekmektedir. İnceleme sonucunda yapılan tarhiyatın ve kesilen cezaların yargıdan dönme oranı ne kadar düşük olursa yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirme oranları o kadar yüksek olacaktır. Önleme işlevi bir nevi caydırıcılığı da sağlar. Ayrıca inceleme elemanlarının uyarılarının izahlarının karşılıklı olarak dikkate alınması sonraki süreçte hata riskini önler.

Vergi incelemesinin son yıllarda ortaya çıkan düzeltici fonksiyonu ise bazı kaynaklarda eğitme işlevi ile ayrı incelenmektedir. Fakat çalışmamızda eğitim ve düzeltme işlevini birlikte ele alacağız. Vergi incelemesinin düzeltici işlevi, vergi incelemesi yapılması esnasında mükelleflerin eğitilerek daha bilinçli hale getirilmesini öngörmektedir (Soydan, 2015:208). İnceleme süresince yükümlüleri aydınlatıcı ve bilgilendirici görüşmeler yapılması onların eğitilmesini sağlayacaktır. Bu sayede ileride ki beyanların doğruluğuna olumlu katkı sunacaktır. Şunu da belirtmek gerekir ki eğitim işleviyle sadece beyanların doğruluğunu değil vergi bilincinin olgunlaşmasına ve dolayısıyla vergi kültürünün yerleşmesine katkı sağlayacaktır. Bu işleve verilecek en güzel örnek ise eksik ödenen vergi ikmalen veya resen tarhiyat yapılarak tamamlatılırken fazla ödenen verginin red veya iadesi yapılmasıdır (Karaboyacı, 2014:231).

2.1.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi incelemesinin amacı yükümlünün ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK mad.134). Vergi incelemesi mükellef tarafında meydana gelen vergiyi doğuran olay neticesinde bütün

durumlar ayrıntılı olarak incelendikten sonra ödenmiş bir verginin ya da ödenmesi gereken bir verginin olup olmadığını araştırır. Beyana dayanan vergiler açısından önem arz eden inceleme ile yükümlülerin bildirim yaptıkları matrahların doğruluğu denetlenir. Kısaca mükellefin yasalarla belirlenen kıstaslara göre duruma yön verilip verilmediğinin araştırılmasıdır. (Kırbaş, 1984:122).

Vergi incelemesinde asıl maksat Anayasamızın 73. maddesinde yer alan "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür"*. İbaresinde ödenecek olan vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilip vergi adaletinin gerçekleştirilmesidir. Dolayısıyla vergilerin doğru araştırılıp vergi kaçakçılığı ile başa çıkmanın en etkili yolu vergi incelemeleridir. Vergi ödemek toplum için sevilesi bir durum değildir. Bu yüzden herkes kendi üzerindeki vergi yükünden kurtulmak ister. Bunu da vergi yansıması yolu ile yapmaya çalışırlar. Nitekim vergi matrahında herhangi bir daralma veyahut matrahın tamamen yok edilmesi mümkün değildir. Bu yüzden vergi, yükümlüler arasında adaletsiz dağılır. Vergide adaleti sağlarken bazı bireylerin diğer bireylerin aksine vergi vermemeleri neticesinde ortaya çıkan adaletsizliğin giderilmesi esastır (Şenyüz vd, 2016:146).

Vergi incelemesinin asıl maksadının yanında caydırıcılık özelliği ile birlikte, yükümlü olanların cezalı bir tarhiyat yapması sonucunda inceleme yapılması gereği ile bilerek gönüllü olarak doğru şekilde beyanda bulunarak ilave gelir sağlamasıdır. Buradaki amaç vergi kaybını önlemektir.

24 Aralık 1994 yılı 22151 sayılı Resmi Gazetesinde yayımlanarak yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmenlerinin görev, yetki, çalışma ve atama yönetmeliğinin 40. maddesinin Gelirler Genel Müdürlüğünün verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan Vergi Denetmenlerinin Çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönergenin 9. maddesinde vergi incelemesinin amacının " *kamu harcamalarının sağlıklı kaynaklardan finansmanı temin etmek üzere vergi kayıp ve kaçağı asgari düzeye indirilerek, vergi mevzuatına uygun bir*

şekilde vergilerin tarh, tahakkuk, tahsil edilmesinin sağlanması şeklinde ifade edilmiştir" (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1974:133).

Vergi incelemesinin bir başka penceresi olan ekonomik amacı ise bir tarafın vergi ödeyip diğer tarafın vergi ödememesi durumu vergi yükünün bireylerde adil olmadığını göstermektedir. Vergide adaleti sağlarken bazı bireylerin aksine vergi vermemeleri ya da daha az vergi vermeleri neticesinde ortaya çıkan adaletsizliğin giderilmesi esastır. Burada ortaya çıkan rekabet bozucu durum ise vergi yükünün sadece bir grupta toplanmasına sebep olmaktadır. Verginin bu şekilde toplanmaya devam edilmesi demek devletin kamu ihtiyaçlarının karşılaması için piyasaya para ilave etmesi anlamına gelir. Piyasaya para dahil edilmesiyle enflasyon artmış olur. Bununa birlikte borçlanmaya gidilir ve vergi oranları tavan yaptırılıp arttırılabilir. (Sabankaya, 2019:160-166).

Vergi İncelemesinde mükelleflerin sahip olduğu hak ve yükümlülüklerin farkına varmaları, vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun mükelleflere yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkeleriyle birlikte etkili incelemelerin sayısının arttırılması da vergi incelemesinin diğer amaçları arasında yer almaktadır (T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2018:15).

2.1.2. Vergi İncelemesinde Yer Alan Taraflar

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar vergi usul kanununa göre Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, İlin en büyük Mal Memuru veya Vergi Dairesi Müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür kadrolarında görev yapanlar, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzmanları Muavinleri, Maliye Müfettişleri, Mal Memuru Muavinleri ve Gelir Kontrolörleri olarak sıralanmışlardır. Mükellefin yükümlülükleri, inceleme elemanının yetkileriyle mükellefin sahip olduğu haklarda inceleme elemanının sorumlulukları ile bağ kurmaktadır. Vergi incelemesine yetkili olanlar yapacakları vergi incelemelerinde

mükelleflerin haklarına ve menfaatlerine etki edecekleri için büyük önem arz etmektedirler.

2.1.2.1. Vergi İncelemesinde Yetkili Olanlar

Vergi incelemesine yetkili olan görevlilere Vergi Usul Kanunun 135. maddesinde yer verilmiştir. Bunlar;

- Vergi Müfettişleri vergi incelemelerinde yetkili ve görevli kılınan vergi denetim ve incelemelerini planlamak ve gerçekleştirmekle yetkili aynı zamanda görevli bulunan Vergi Denetim Kurulunun asli unsurlarındandır. Vergi müfettiş yönetimi çalışması ve yetişmelerinde esas ve usulleri Başkanlıkça belirlenen "meslek kıdemi" esasına göre uygulanmaktadır. Uyulacak Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7. maddesi uyarınca kendisine inceleme görevi tevdi edilen müfettiş inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içerisinde işe başlamalıdır. İşe başlamadan kasıt ise yine aynı yönetmeliğe göre mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetlerden ibarettir**.** Vergi Müfettişleri Vergi Usul Kanununa aykırı olmayan her türlü araştırma ve delil toplama, defter ve belgelerin ibrazını isteme, ilgili kişinin dosyasını inceleme, inceleme esnasında lüzum görülürse fiili envanter ve arama yapmak, uluslararası vergi antlaşmalarının bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde yabancı devletlerin ilgili idarelerinden bilgi istemek gibi durumlarda yetkilidir.
- Vergi Müfettiş Yardımcıları
- İlin En Büyük Mal Memuru veya Vergi Dairesi Müdürleri bağımsız vergi dairesinin bulunmadığı yerlerde vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. Görevli bulundukları il çapında vergi inceleme yapma yetkisine sahiptirler.

- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkez ve Taşra Teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve taktirde vergi incelemesi yetkisine haizdir. İlin en büyük mal memuru kontrol memurları ve vergi dairelerinin müdürleri de incelemelerin münhasıran Hesap Uzmanlarına bırakılmadığı yerlerde inceleme yapmaya yetkilidirler.
- Hesap Uzmanları ve Hesap Uzmanları Muavinleri ilk sırada yer alan elemanlardır. Hesap Uzmanları gerek kurulun teşkiline ait kanun, gerekirse Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince esas görevleri ülke çapında vergi incelemesi yapmaktır. Hesap Uzmanları Kurulu bu maksatla tesis edilmiştir. Maliye Bakanlığınca lüzum görülen yerlerde vergi incelemelerini yalnız Hesap Uzmanlarının yaptırma yetkisi de verilmiştir.
- Maliye Müfettişleri, Mal Memuru Muavinleri ve Gelir Kontrolörleri her hal ve taktir de ülke çapında vergi incelemesi yetkisine haizdirler.

Vergi Usul Kanunun 72. maddesinin 1. fıkrasına göre kurulan geniş yetkili takdir komisyonlarının da 74. madde görevleri dolayısıyla inceleme yetkileri bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı, Bankalar Yeminli Murakıpları ve bunların yardımcılarının Bakanlar Kanununda yazılı görevleri ile sınırlı olmak üzere vergi incelemesine yetkili olduklarını kabul etmektedirler. 3568 Sayılı Kanuna göre Yeminli Mali Müşavirlerde görev ve alanları ile ilgili olarak sınırlı vergi incelemesi yetkisine sahiptirler (Vergi Usul Kanunu Madde 136). Memleketimizde vergi revizyonu sahasında Maliye Teşkilatına bağlı servisle yine asil olarak muhafaza edilmek şartıyla bunların yanında Serbest Hesap Mütehassılarından faydalanılması düşünülmüş ve Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı hazırlanmıştır. Bu hususta Yeminli Mali Müşavirler hakiki ve hükmü şahısların muhasebelerini kurmak, mali mevzuatla ilgili işleri yerine getirip ilgili mevzuatla ilgili mevzuatlarda istişarelerde bulunmak. Beyanname, rapor tanzim etmek ve bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak ayrıca ilgili kişileri adli ve idari kaza mercilerinde temsil etme görevleri verilmesi istenmiştir (Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, 1973:160-162).

Vergi incelemesine yetkili olanlar yoklamada olduğu gibi yetkili olduklarını gösterir fotoğraflı resmi bir belgeyi bulundurmak ve ilgililere göstermek zorundadırlar (Kırbaş, 2003:167).

Ayrıca Türkiye'de 10.07.2011 tarihine kadar vergi incelemeleri esas itibariyle Maliye Bakanlığı çatısı altında çalışmakta olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi denetmenleri eliyle yürütülmüştür. 10.07.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş olup burada durumlarına uygun Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmışlardır. Bu sebeple Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Başkanlığının kurumsal olarak etkin bir kültüre sahip denetim elemanlarını bir arada toplamıştır (Uğur, 2017: 252).

Tablo1: Aktif Vergi Müfettiş Sayısı

ÜNVANI	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
VERGİ BAŞMÜFETTİŞİ	198	190	134	219	219	218	204
VERGİ MÜFETTİŞİ	2.623	2.795	1.869	2.868	2.822	2.810	4257
VERGİ MÜFETTİŞİ YRD.	1.112	1.066	3.991	5.156	5.221	5.224	3682
TOPLAM	**3.933**	**4.051**	**5.994**	**8.243**	**8.262**	**8.252**	**8.143**

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo:1 de 2014- 2020 yılları arasında aktif olarak inceleme yapan müfettiş sayılarını görmekteyiz. 2018 yılına kadar toplam aktif müfettiş sayısı artış gösterirken 2019 yılındaki toplamda 10 kişi müfettiş sayısında azalma olmuştur. Denetim elemanının sayısının az olması denetim gücünü direkt etkileyen önemli bir faktördür. Her ne kadar vergi incelemesinde tekrar yapılandırılma sürecine girilse de hemen etkili olmamaktadır. Çünkü denetim elemanları belirli bir eğitime tabi

tutulduktan sonra sahaya çıkarılmaktadır. Bu sürede yetiştirilip fiili olarak inceleme yapabilmeleri zaman almaktadır (Uğur, 2017:246). Maliye Bakanlığı bu durumun farkında olup, bir an önce vergi denetim eleman sayılarının arttırılması için çalışmalar yürütmektedir. Şimdi ki tabloda ise müfettişlerin yılda ne kadar mükellef incelediklerine göz atalım.

Tablo 2: İncelenen Mükellef Sayısı

YILLAR	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	AKTİF VERGİ MÜFETTİŞİ SAYISI	ORAN
2014	55.284	3.890	14.06
2015	58.676	4.051	14.48
2016	49.817	5.994	8.31
2017	44.182	8.243	5.35
2018	44.376	8.262	5.37
2019	40.763	8.252	4.93
2020	47.597	8.143	5.84

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2'de İncelenen Mükellef Sayıları verilmiştir. Tabloda da görüldüğü üzere 2015 yılında 14.48 oranla en fazla mükellef incelenmiştir. 2019 yılına kadar inceleme oranları daha fazla artış göstermesi beklenirken 4.93 oranla taban yapmıştır. 2014- 2020 yılları arasında 1 tane müfettiş ortalama yılda 5 ila 15 arasında mükellef incelemektedir. Bakanlık oranların bu şekilde düşüşe geçmesini ise, geçmiş yıllara nazaran hemen hemen 1 yıldan fazla olan tam incelemelerin sayılarındaki artış şeklinde yorumlamıştır. Yani Bakanlığa göre 2015 yılından itibaren kapsamlı incelemelerde artış yaşanmıştır.

2.1.2.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi usul Kanunu madde 137 ve diğer kanunlar kapsamında defter ve hesap tutanlar veya evrak ve vesikaları muhafaza aynı zamanda ibraz mecburiyetinde olan bütün gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir. Vergi incelemesinin

tanımının eşitlikçi ve adil olabilmesi için karşımıza önemli bir husus çıkmaktadır. İnceleme yapılacak olan vergi mükelleflerinin objektif kriterlerine göre belirlenmesi, kişisel veya siyasal eğilimlere göre seçme yönteminin yapılmaması esastır. Yani bu madde büyük ölçüde vergi mükellefiyetlerini veya vergi sorumlularını içine almaktadır. Burada dikkat çekilmesi gereken husus inceleme sırasında kendisinden bilgi istenecek kişiler ile vergi incelemesine tabi olan kişiler birbirinden ayrıdır. Vergi incelemesinin amacına göre vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olanlar vergi incelemesine tabidir (Soydan, 2015:431).

Vergi incelemesine tabi olanlar defter tutanlar ve evrakların muhafaza edilmesi şeklinde ele alınmaktadır. Vergi incelemesinin araştırma ve revizyon işlevinden yola çıkarak vergi incelemesine tabi olan kişilerin incelenmesi mümkündür. Vergi incelemesi sadece defter ve kayıtların incelenmesi ile sınırlı kalmamaktadır. Revizyon işlevinde defter, belge ve kayıtların incelenmesi ağır basmaktadır. Araştırma işlevinde ise defter ve kayıtların dışında, mükellefe ait maddi olaylar, yoklama ve değişik delillerden faydalanılarak ortaya konulması mümkündür. Vergi usul kanunu 134. madde de yapılan tanımda vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesidir. Buradaki yapılacak olan araştırma ve tespit sadece defter ya da belgelere bağlı değildir. Geniş olarak yapılacak olan bir vergi incelemesinde defter ve belgelerin olmaması durumunda başka kaynaklardan da bilgiler toplanabilir. Örneğin;

- Vergi dairesinde bulunan kayıtlardaki bilgiler
- Bazı durumlarda tanık ifadeleri
- Bankalardan veya Resmi kurumlardan alınacak bilgiler
- Yapılan her türlü maddi kontrollerden bilgiler toplanabilmektedir.

Vergi Usul Kanunun 171. maddesine göre defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler şunlardır;

- Ticaret ve Sanat Erbabı

- Ticaret Şirketleri
- İktisadi Kamu Müesseseleri
- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
- Serbest Meslek Erbabı
- Çiftçiler

Vergi incelemesine tabi en geniş mükellef grubunu gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi veren ticari, zirai ve serbest meslek kazanç mükellefleri oluşturmaktadır. Ayrıca Katma değer vergisi, geçici vergi beyannameleri ile ücretlilerin sorumlularınca beyanda bulunulan muhtasar beyannameler de incelemeye tabidir. Menkul ve gayrimenkul geliri elde eden kimselerinde verdikleri yıllık gelir vergisi beyannameleri de incelenmektedir (Bozdoğan vd, 2013:3).

Defter tutmak zorunda olmayanlar ise Vergi Usul Kanunun 227. maddesi gereğince vergi matrahlarını bir belge ile kanıtlamaları gerekmektedir. Defter tutmak zorunda olmayanlar ise;

- Gelir Vergisinden Muaf Olan Esnaf
- Gerçek Usule Tabi Olmayan Çiftçi
- Basit Usule Tabi Olan Mükellef
- Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı
- Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İradı Elde Edenler
- Diğer Kazanç ve İratlardır.

Diğer yandan vergi incelemesine tabi olan evrak ve belgelerini saklamak zorunda olan gerçek veya tüzel kişilerle ilgili madde Vergi Usul Kanunun 6. Kısımda Muhafaza ve İbraz Ödevleri kısmında yer almaktadır. Vergi Usul Kanunun 253. Maddesine göre defter tutan kişiler bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Defter tutmak zorunda olmayanlar ise Vergi Usul Kanunun 232-234 ve 235. Maddeleri gereğince fatura,

gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile ilgili yıldan başlayarak 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar.Vergi inceleme süreci sancılı geçen bir aşamadır. İnceleme elemanlarının yaptığı arama bu aşamada öncelikle defter ve belgelerin ibrazının istenmesi bazen de Vergi Usul Kanunun 142. ve 148. Maddelerinde belirtildiği gibi mahkeme kararı sonucunda alınacak bir arama kararı ile olabilmektedir. Bu süreçte etkili bir vergi denetiminin ve etkin bir vergi incelemesinin gerçekleştirilmesinde çalışmayı yürüten vergi inceleme elemanlarının meslek açısından donanımları ve uygunlukları çok önemlidir (Demirgil vd. 2014:371). Bu süreçte vergi inceleme elemanlarına verilen yetki ve sorumlulukları şöyle sıralanabilir;

Yetkileri;

- Vergi İncelemesine ilişkin mükelleften defter ve belgelerin ortaya konmasını, kayıtlara ait gerekli açıklamaları ve hesap durumları yapmalarını istemek,
- Yapılacak olan vergi incelemesi tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar (5 yıl) mükellefe haber vermeden her daim yapabilmek,
- Vergi incelemesi ile ilgili mükelleflerle bağlantılı kişilerden ve kamu kurumlarından bilgi talep etmek,
- Mükellefin iş yerinde ihtiyaç duyulduğu durumlarda fiili envanter ve yoklama yapmak veya yaptırabilmek,
- Yapılan yoklama, fiili envanter veya arama sırasında gerekli hallerde inceleme ile ilişkili olan defter, belge ve kayıtlara el koymak,
- Mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden ciddi bir bilgiye ulaşılması sonucunda ya da usulüne uygun bir şekilde yapılmış bir ihbar dilekçesinde Sulh Yargıcında mükellefin üzerinde, ev ve iş yerlerinde arama yapılmasını talep etmek,
- Mücbir sebep gibi ortada zor bir durum varsa defter ve belgelerin istenen sürede inceleme elemanına sunulmasının mümkün olmadığı durumlarda ekstra süre vermek,

- Aramada veya yoklamada el konulan defter, belge ve eşyalar üzerinde mükellefin inceleme yapmasına bunlardan örnek almasına kendi nezdinde izin vermek,
- Vergi incelemesine başlama tutanağı ile incelemenin tamamlandığına dair tutanak düzenlemek,
- Gerekli olan her durumda işyerinin her tarafını gezip görmek,
- Vergi incelemesinin dairede yapılması yönündeki mükellefin fikrine, ve iş yerinin durumu hakkında görüş bildirerek vergi incelemesinin nerede yapılacağına karar vermek,
- Vergi incelemesi için belirlenen azami sürelerde vergi incelemelerini tamamlamak,
- İncelemenin, işletmede var olan iktisadi kıymetlerine fiili envanter yapılacak kararı verildiyse bu işlemlerin yapılması için personel, araç ve gereç yardım talebinde bulunmak (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007: 20).

Sorumlulukları;

- Vergi incelemesi yapılacak olan şahıslar yapılacak olan incelemelere başlamadan önce memur olduklarını gösteren fatura veya izin belgesini kişiye göstermeleri gerekmektedir.
- İnceleme yapılacak olan yerin sahibine ayrıntılı bir bilgilendirme yapılmalıdır.
- Kişinin rızası alınmadan mesai saatleri dışında incelemede bulunulamaz.
- İnceleme yapılıp bittikten sonra inceleme geçiren kişiye incelemenin gerçekleştiğine dair bir belge verilmelidir.
- Rapor değerlendirme komisyonları ve Uzlaşma Komisyonları tarafından talep edilecek bilgileri vermek ve açıklamaları yapmak.
- Vergi Usul Kanunun 5. maddesi gereğince vergi mahremiyetinin gizliliğine önem verilmelidir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya meslekleri ile ilgili

olarak öğrendikleri sırları ortaya dökemezler. Ayrıca kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına da kullanamazlar (TÜRMOB Sirküler Rapor Mevzuat, 2011:5). Yani yapılan inceleme sırasında ortaya çıkan üçüncü kişilerin gizli olan bilgileri başkaları ile paylaşamazlar ve onlara bilgiler veremezler. Bu yasak inceleme elemanları görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder.

- Vergi Usul Kanunun 6. maddesi gereğince incelemeye tabi olan mükelleflerin kişisel olan işlerini yerine getirmemek.
- Tarafsızlık, dürüstlük, kamu yararı gözetme, hesap verilebilirlik, öngörülebilir ilkelerini öncü kabul etmek.

2.1.3. Vergi İncelemesi Yöntemleri

Vergi incelemesi yapılırken bazı kriterlere göre ayrım yapılmaktadır. Bu ayrımlar vergi incelemesinin kapsamına göre, yöntemine göre ve kaynağına göredir.

2.1.3.1. İncelemenin Kapsamı Açısından

Vergi İncelemesi konusu, kapsamı olarak tam inceleme, kısa inceleme ve sınırlı inceleme olarak ele alınmaktadır. 1949 yılından itibaren Vergi Usul Kanunu incelemelerde tam ve sınırlı ayrımına ilk defa 6009 sayılı Kanunla yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununda tarif edilmemiş olan tam ve sınırlı vergi incelemesi 31.12.2010 tarihli " Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te tanımlanmıştır (Bozdoğan ve Bıyık, 2014:8).

2.1.3.1.1. Tam İnceleme

Bütün vergi inceleme dönemlerini ve matrah unsurlarını içine alan ayrıca yükümlüye ait olan bir vergi karşısındaki durumunu bir vergilendirme dönemi içerisinde tespit etmeye yönelik olarak yapılan vergi incelemeleridir. Vergi

incelemesinin akla en uygun inceleme türüdür. Bu tür incelemelerde işletmelerin tutulan tüm kayıtları geriye dönük incelenmesidir.

Vergi incelemesi belirli bir dönem itibariyle vergi mükellefine ait mali işlemlerini içine alan bir inceleme türüdür. Yani daha açıklayıcı şekilde tanım yapılacak olursa mükellef hakkında bir vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü işlemlerinin mükellefin tabi olduğu vergiler karşısındaki durumunu ortaya çıkarmaya yönelik yapılan incelemelerdir (Bozdoğan ve Bıyık, 2013:2).

Tam inceleme de mükellefin incelenen dönemdeki tüm iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerisine dahil ederek incelenmesinin her bir işlemin tek tek gözden geçirilmesi anlamını taşımadığı ancak farklı inceleme tekniklerinin uygulanacağı ve her bir matrah unsurunun örnekleme suretiyle incelenebilmesi mümkündür. Hızlı ve etkin inceleme teknikleriyle her bir matrah unsurunun gözden geçirilmesi incelemenin tam inceleme olma özelliğini ortadan kaldırmayacaktır (Erdem, 2011:88).

Yapılacak olan incelemenin tam inceleme mi yoksa sınırlı inceleme mi olması gerektiği incelemeye başlama tutanağında belirtilmesi gerekmektedir. Sınırlı bir incelemeden mahiyeti gereğince tam incelemeye geçilirse inceleme süresi sınırlı incelemenin başladığı tarih baz alınır. İncelemeye başlama tutanağında inceleme türünün bulunmasının yanında ayrıca incelemenin kanuni süresince ne zaman biteceğine de yer verilmelidir. Mükellefin incelemenin ne zaman sona ereceğinden haberdar olması yasallık ve hukuki güvenlik ilkesi gereğinin yanında mükellef hakkıdır (Soydan, 2015:423-424).

Tam inceleme net sonuçlar doğurması bakımından da önemli olsa da uzun zaman alması açısından da en masraflı inceleme türüdür. Bu incelemeyi yapacak olan ilgililerinde iş yoğunluklarının fazla olması sebebiyle mükellefin tam

incelemeye alınması biraz zordur (Maliye Hesap Uzmanları, 1973:235-236). Tam incelemeye birkaç örnek vermek gerekirse;

- Bir gelir vergisi mükellefinin 2020 takvim yılına ilişkin bütün hesaplarının Gelir Vergisi yönünden tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde incelenmesi,
- Bir kurumlar vergisi mükellefinin 2019-2020 hesap dönemlerine ilişkin bütün hesaplarının Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Tevkifatı yönünden tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde incelenmesi,
- Ayrıca tam incelemenin en bariz örneği ise hem ticari hem zirai kazanca sahip olan bir mükellef hesap döneminde hem zirai hem ticari incelemeye tabi tutuluyorsa bu tam incelemedir (Erol, 2010:23).

2.1.3.1.2. Kısa İnceleme

Vergi matrahını oluşturan unsurlardan yalnız biri veya birkaçında yapılan vergi incelemeleridir. Bu inceleme tek bir verginin belirli bir bölümünü veya bir olayın bir bölümü yahut bir durumun sadece bir ayrıntısının incelenmesidir (Erol, 2010:25). Tam incelemede verilen örnek kısa inceleme açısından değerlendirilecek olursa; ticari ve zirai kazancı bulunan gelir vergisi mükellefinin vergilendirme döneminde sadece zirai faaliyetinin incelenmesi kısa incelemedir.

2.1.3.1.3. Sınırlı İnceleme

Tam incelemenin kapsamına dahil edilmeyen vergi incelemesidir. Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçını belirli bir yönüyle kapsamaya yönelik olarak yapılan incelemedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010:10). Tanımdan da anlaşılacağı üzere sınırlı inceleme, mükellefin her türlü iş ve işlemine ilişkin olmamakta ve bir ya da bir kısım iş ve işlemlerine ilişkin olmaktadır (Sökmen vd, 2019:91). Örneğin bir matrah unsuru bulunan gelir vergisi mükellefinin bir hesap

dönemine ilişkin olarak sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi durumu sınırlı incelemedir.

- Bir mükellefin 2021 takvim yılına ilişkin hesaplarının başka bir mükellefe yaptığı satışlarının veya alışların doğruluğu yönünden incelenmesi,
- Gelir veya Kurumlar vergisi matrahını oluşturan unsurlardan birkaçı yönünden; beyannamede yer verilen kazançtan indirilen bağış ve yardımların doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, yapılan incelemeler sınırlı olmasına karşın tanımda çok genel bir ifade kullanılmıştır. Ancak sınırlı incelemenin başlanıldığı tarihten itibaren en fazla 6 ay içinde bitirilmesi gerekmektedir (Bozdoğan ve Bıyık, 2013:8).

Tablo 3'de yıllara ve inceleme türlerine göre dağılımlar gösterilmektedir.

Tablo 3: İnceleme Türüne Göre Dağılım

YILLAR	SINIRLI İNCELEME	TAM İNCELEME	TOPLAM
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103
2019	94.571	33.849	128.420
2020	107.343	37.859	145.202

Kaynak:(Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019 yılı Faaliyet Raporu, 2019:68) (ms.hmb.gov.tr)

2014 yılında Tablo 3'ten de görüleceği gibi, toplam incelemelerin yaklaşık % 25'i, 2015 yılında %19'unu, 2016 yılında %22'sini, 2017 yılında %23'ünü, 2018 yılında %25'ini, 2019 yılında %26'sı, 2020 yılında %26'sı tam incelemelerden oluşmaktadır. Sınırlı incelemelerin tam inceleme oranlarına göre fazla olmasının

birinci nedeni iş süresinin en fazla 6 ay tam incelemelerde ise 1 yıl olarak kanunda yer almasıdır. Diğer önemli bir neden de sınırlı incelemelerde iş niteliğinin tek bir vergi türüne yönelik olması nedeniyle incelemelerin daha az sürede bitirilmesidir.

2.1.3.2. İncelemenin Kaynağı Açısından

İncelemenin kaynağı açısından Normal (Olağan) İnceleme, İhbarlı (Olağandışı) İnceleme, Karşıt İnceleme olmak üzere 3 tür inceleme mevcuttur.

2.1.3.2.1. Normal (Olağan) İnceleme

Mükellef gözetiminde önceden yapılmış bir ihbar olmadan daha önceden belirli ölçütlere göre seçilen beyanname üzerinde yapılan incelemedir. Beyanname seçimi ilkelerine göre veya inceleme öneri raporlarına göre belirlenen mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir (Erol, 2010:25). Söz konusu incelemeler özel bir nedene dayanmaksızın önceden planlanmış olarak belirli zamanlarda yapılmaktadır. Burada ki amaç vergileme sürecini sürekli olarak gözetim altında tutmaktır (Çelikkaya, 2018:150).

2.1.3.2.2. İhbarlı (Olağandışı) İncelemeler

Olağan dışı incelemelerde belirli bir nedenle yapılan incelemelerdir. Yapılan ihbar değerlendirmeleri sonucunda sunulan yükümlüler nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemeleridir. Daha önce belli olan beyanname seçimi ilkelerine göre veya inceleme öncesi raporları ile bir bağ kurulmaksızın vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar bilgi ve bulgular olan mükellefler nezdinde bu özel nedenlerle başlatılan incelemelerdir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011:134). Vatandaşlar vatandaşlık bilincinin gereği olarak ya da ihbar ikramiyesi almak için veya sızlanma sıfatıyla bu durumları idareye yazılı veya sözlü olarak bildirmektedirler. Bu tür incelemeler vergi kayıp ve kaçağına ya da usulsüzlük fiili işlendiğine dair ihbar,

şikâyet, bilgi ve bulgu gibi özel nedenlerden kaynaklanan incelemelerdir (Soydan, 2015: 25).

2.1.3.2.3. Karşıt İnceleme

Tam ve sınırlı incelemeler sırasında gerçekleştirilen vergi incelemeleri kapsamında ihtiyaç duyulan belli başlı konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemelerdir. Belirtmek gerekir ki karşıt inceleme sadece nezdinde vergi incelemesi gerçekleştirilen mükellef kayıtlarının doğruluğunu kayıt ve teyit için yapılan bir araştırma niteliği taşımaktadır. İnceleme elemanlarının gerekli gördüğü durumlarda ilgili kişinin defter, belge ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır. Bir mükellefin karşıt incelemeye tabi tutulmuş olması vergi incelemesi yapılacağı anlamına gelmez. Karşıt incelemeyi yapan vergi inceleme elemanı inceleme esnasında mükellefin hesap defter ve belgelerinde yasaya aykırılık tespit etmiş ise geçmişteki olaylar ve işlemler hakkında sonradan toplanan bilgileri genişletip bir takım sonuçlara ulaşabilirler. Bu surette vergi incelemesine tabi tutulmuş olurlar (Erdem, 2011:88).

2.1.3.3. İncelemenin Yöntemi Açısından

Önceden planlanmış vergi incelemeleri olarak belirtilen bu tür incelemeler VUK ile ilgili yönetmeliklerde yer alan nezdinde inceleme yapılacak olan mükelleflere haber verilmesi gereklidir. Ayrıca bu inceleme süreçlerinde mükellef işbirliği ve olumlu katkıları önem arz etmektedir.

2.1.3.3.1. Normal Vergi İncelemesi

Normal vergi incelemesi Vergi Usul Kanunu gereğince ne tür olursa olsun incelemeye yetkili olan elemanlarca aramaya başvurulmadan yapılan inceleme türüdür. Bu vergi incelemesi yapılırken adı üzerinde klasik yöntem ile yapılan

incelemelerde sadece defter, belge ve kayıtlardan yararlanılmaz yemin hariç her türlü delilden yararlanılarak inceleme yapılabilmektedir.

2.1.3.3.2. Aramalı Vergi İncelemesi

Aramanın günlük dildeki karşılığı birini veya bir şeyi bulmaya çalışmak veya araştırmak ya da yoklamak anlamına gelmektedir. Aramalı vergi incelemesi olağan dışı bir vergi incelemesi şeklidir. Normal yollarla kaçırılan bir verginin ortaya çıkarılmasının mümkün olmadığı durumlarda başvurulan bir vergi incelemesi türüdür (Erol, 2010:25).

Aramalı vergi incelemesi Vergi Usul Kanunun 142. Ve 147. maddelerinde düzenlenmiştir. 142. maddeye göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Kısaca incelemenin aramalı inceleme olması halinde ya da incelemenin vergi kaçakçılığı suçunun tespitine yönelik bir inceleme olması halinde yapılacak olan inceleme her işten önce ve acele olarak yapılmalıdır (Soydan, 2015:555).

İnceleme sırasında mükellefin sahte ve içerik itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi veya kullanması vergi matrahının azalmasına sebep olacak şekilde çift defter tutmak, defter kayıt ve belgeleri kısmen ya da tamamen yok etmek, gizlemek hesap ve muhasebe hilesi yapmak gibi kasıtlı olarak vergi kaçırma söz konusu ise gerekli görüldüğü taktir de arama talebinde bulunabilir.

Dolayısıyla aramalı incelemelerdeki süreç normal vergi incelemesinden farklı gelişmektedir. İhbar ve inceleme elemanlarının önceciliği sayesinde mükelleflerin veya vergi sorumlularının vergi kaçırdıklarına dair belgelerin ortaya çıkması durumunda söz konusu kişiler ya da ilişkili oldukları şahıslar veya şirket nezdinde evlerinde, iş yerlerinde ve üzerlerinde arama yapılması hakkı bulunmaktadır (Alptürk, 2009:1).

Beyana tabi vergilerde genel olarak vergi emniyeti esas itibariyle işletmelerde yapılan incelemelerle sağlanır. Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasının temel nedeni, vergi inceleme elemanın işyerini gezip işin türünün, yoğunluğunun ve niteliği hakkında bilgi sahibi olmasını kolaylaştırmasıdır. Edinilen bu bilgi ile vergi inceleme elemanı defter ve belgelerde yer verilmeyen fiziksel durumlar ve işletmeye ait olan doğal halleri gözler ve bunları belirler. Bu sebeple beyannameli mükellefiyet sahasında düzeni ve doğruluğu kuran ve sağlayan temel unsur ve vasıta normal incelemedir. Ancak istisnai hallerde arama yolu ile ceza takibatına başvurulması zaruriyeti de kendini hissettirir. (Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, 1973:258).

Vergi usul Kanunun 143. maddesi gereği arama yapılırken incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler bir tutanakla tespit edilir. Arama sonucunda el konulan defter ve belgeler kapalı torbalarda veyahut kutularda mühürlü bir şekilde çalışma merkezine getirilir. Mühürlü olan kutu veya torbaların açılıp incelenmesi için tarih belirlenir. Belirlenen tarihte mükellefle birlikte açılır. İncelemeye tabi olan defter ve belgelerin mührün bozulması ile ayrıştırılarak saptanması hususu bir tutanakla tespit edilir. İnceleme en geç 3 ay içinde bitirilmeli ve defter ve belgeler mükellefe geri verilmelidir. Şayet inceleme 3 ay süresince bitirilmezse Sulh Yargıcının vereceği karar neticesinde süre uzatma yoluna gidilebilir. İnceleme sonucunda tespit edilen durumlar tutanağa aktarılır. Mükellefte bu tutanağı imzalamaktan kaçınırsa defter ve belgeler arama konusu olayla ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine verilmez (Tekin ve Sökmen, 2005:266).

Vergi incelemesinde yetkili tüm memurlar arama içinde yetkilidirler. Fakat arama daha teferruatlı olduğu için aramanın yapıldığı esnada fazla personelin yardımına gerek duyulabilir. Bu noktada yetkili olan memurların izin ve gözetiminde diğer devlet memurları da katılabilir. Vergi Usul Kanunun 7. maddesine göre " *emniyet amiri ve memurlarının vergi kanunlarının uygulanmasında aramayı gerçekleştiren ilgili memurlara yardım etme zorunluluğu vardır."*

Diğer bir açıdan ise aramalı vergi incelemeleri mükelleflerin özel hayat gizliliklerine, konut dokunulmazlıklarına, temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi nedeniyle diğer denetim araçlarından ayrılmaktadır (Karaboyacı, 2014:234).

2.1.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesine göre vergi incelemesi esas olarak incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. Mükellefi zaruri olmayan halleri dışında işyerinden alıkoymak, onu işyerinin dışına taşımak mükellefin işine odaklanmasını engellemesi sebebiyle vergi incelemesi iş yerinde yapılmaktadır. Kanunda incelemenin iş yerinde yapılması kuralının istisnaları zaruri nedenler, yoruma açık nedenler ve nezdinde inceleme yapılanın istemesi şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilir. Zaruri nedenler ölüm, işin bırakılması veya incelemenin iş yerinde yapılamayacak olması, yoruma açık nedenler ise iş yerinin inceleme yapılmasına müsait olmamasıdır. Bir işyerinin müsait olup olmaması durumu her iş yerinin kendi bünyesine göre belirleme yapılmasıdır. Örneğin tozlu, kirli, fazla sesli ya da özel kıyafetlerle veya maske ile girilmesi gereken işyerlerinin vergi incelemesi yapılmasına uygun olmadığı söylenebilir. Ya da su baskını, yangın, deprem gibi zaruri durumların varlığı halinde incelemenin iş yerinde yapılmaması durumunda incelemenin dairede yapılması söz konusudur (Candan, 2001:156). Şayet zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılmaması imkânsız hale gelirse ya da mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. İncelemenin incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması kural dairede yapılması ise istisna olarak ortaya konulmaktadır (Bayram, 2019:103). Günümüz şartlarında inceleme faaliyetinin kendine ait yöntemlerle defter ve belgelerin elektronik ortama taşınması gibi nedenlerden dolayı incelemelerin niteliğine uygun olanlarının dairede yapılması daha uygun olabilecektir. İncelemenin dairede yapılması durumunda dahi inceleme elemanın iş yerini gezip görmesi yapılan iş ve yürütülen işlemler hakkında bilgi edinmesi Vergi Usul Kanununun 257. maddesine göre her zaman mümkün olduğundan inceleme yerinin kararlaştırılması konusunda zorluk çekilmemesi gerekmektedir. İncelemeye maruz olanın gerekli gördüğü defter ve vesikalarını,

daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak talep edilir. Buna uymayanlar bunları ibraz etmemiş sayılırlar (Bozdoğan ve Bıyık, 2013:5). Vergi incelemesinin hangi iş yerinde yapılacağı tartışma konusu oluşturmaktadır. Bu konuda ki açıklamayı şu şekilde yapmakta fayda vardır. İncelemenin maksadından yola çıkacak olursak Vergi Usul Kanunun 134. maddesine göre "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklinde belirlendiği için bu amaca hizmet eden işyeri neresi ise vergi incelemesi orada yürütülmelidir*." Bu surette inceleme mükellefe ya da sorumluya ait herhangi bir işyerinde değil, delillerin toplanacağı iş yerinde yapılır. Örneğin randıman incelemesi fabrikada, Emtia sayımı depoda, gider ve maliyet incelemesi ise defter ve belgelerin olduğu yerde yapılmalıdır. İnceleme nerde yapılır? sorusunun cevabı delillerin toplanacağı iş yeridir (Albayrak, 2020:1). Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki incelemenin işyerinde yapılması seçeneği baz alınırsa kanun çalışma saatlerini de bir düzenleme getirmiştir. Vergi Usul Kanunun 140/3 maddesine göre *" nezdinde inceleme yapılanın izini olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz ve buna devam edilemez."*

26.10.2021 tarihli resmi gazetede yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanunda vergi incelemesi esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmakta idi. VUK'un 139. Maddesinde yapılan değişiklikle vergi incelemelerinin inceleme elemanının dairesinde uzaktan yapılabilmesine imkân sağlanmıştır. Fakat bu düzenleme 01.07.2022 tarihi ile yürürlüğe girecektir.

2.1.5. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman

Vergi incelemesinin yapılacağı zamanın, nezdinde inceleme yapılana önceden duyurulması zorunlu değildir. Herhangi bir duyuru yapılmadan da vergi incelemesi yapılabilmektedir (Candan, 2001:153).

Vergi Usul Kanunun 138. maddesinde "*vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecbur değildir. İnceleme neticesi alınmamış*

hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Daha önceden inceleme yapılmış ve matrahın resen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir." İbaresi yer almaktadır.

138. maddeden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesi, zaman aşımına uğramayan dönemlerde beyannamesi verilmemiş dolayısıyla herhangi bir sonuç alınmamış dönemlerde yapılmaktadır(Kırbaş, 1997:123). Mükellefin belli bir döneme ait olan defter ve belgeleri incelenir. İncelemenin hemen akabinde mükellef tekrar bir incelemeye alınırsa eğer tahakkuk zamanaşımı geçmediyse ikinci bir incelemeye tabi tutulacaktır. İlk yapılan inceleme sonucunda belirlenen matraha göre bir matrah farkı veya mükellefin vergi matrahı daha önce resen takdir yoluyla tespit edildiği ve yeniden yapılan incelemede resen takdir sırasında daha önce tespit edilmemiş veya eksik tespit edilmiş bir vergi matrahı çıkarıldığı takdirde bu matrah farkları üzerinden ikmalen vergi tarh edilebilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta 5 yıllık tarh zamanaşımı süresidir. Bu sürede verginin hesaplandığı takvim yılını takiben yılın başından itibaren beş yıldır. Genel olarak vergi incelemesi tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar her zaman yapılabilir. Örneğin 2020 yılına ilişkin inceleme, takip eden yıl olan 2021 yılının başından başlamak üzere 5 yılın sonuna yani 31.12.2025'e kadar her zaman yapılabilir.2025 yılının dolması ile birlikte 2020 yılına ilişkin olarak vergi incelemesinin yapılması yasal olarak mümkün değildir. Daha öncesinde vergi incelemesi veya resen tarhiyat yapılmış olması yeni bir incelemenin yapılmasına ve ikmalen tarhiyat yapılmasına engel değildir. Gerçek kazancın beyan edilmediği, sahte veya yanıltıcı belge kullanarak vergi kayıp ve kaçağında bulunulduğuna dair yeni izlere ulaşılması halinde tekrar bir inceleme yapılabilir. Kısaca aynı dönemde ve aynı faaliyete yönelik olarak birden fazla inceleme yapılması mümkündür (Kırbaş, 1997:123).

Konuya ilişkin başka bir düzenleme ise Vergi Usul Kanunu 'nun 140/3 de yer almaktadır. Bu maddeye göre incelemenin resmi çalışma saatlerinde yapılacağı belirtilmiştir. Ancak nezdinde inceleme yapılan şahıs izin verirse resmi çalışma

saatlerinden sonra da incelemeye devam edilebilecektir. İki konuda da resmi çalışma saatlerinde inceleme yapılmasına esnetilme getirilmiştir.

- İncelemeye başlanılmış ve tutanak düzenlemesi aşamasına gelinmişse inceleme yapılmaya devam edilir.
- İnceleme ile ilgili gerekli önlemler alınmışsa incelemeye normal çalışma saatlerinin haricinde de devam edilir.

Gözetiminde vergi incelemesi yapılacak kişiye inceleme yapılacak kişiye inceleme zamanının haber verilip verilmeyeceği konusunda yetki vergi inceleme elemanlarına verilmiştir. Vergi inceleme elemanları bu yetkiyi kullanırken keyfi hareket etmeyerek yasaların koyduğu kurallar dahilinde kullanmalıdır. Ani baskın şeklinde gerçekleştirilmesi gereken incelemelerde ilgiliye haber verilmesi gerekmemektedir.

2.1.6. Vergi İncelemesine Başlanılması

Vergi Usul Kanununda vergi incelemesi başlama zamanına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi incelemesine başlama zamanı ile ilgili yapılan düzenleme 21.03.1992 gün 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanunun 4'üncü maddesi ile 25.02.2003 gün ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunun 5. maddesinde yer almaktadır. Yapılan her iki düzenlemede vergi incelemesine başlama zamanı ile yapılan yasal düzenlemelerdir. Ancak yapılan düzenlemelerde hala başlama zamanı ile ilgili açıkça yapılan bir açıklamaya yer verilmemiştir. İncelemeye başlanıldığını gösteren hususlar aşağıda belirtilmiştir:

- Mükellefe davet veya defter ve belgelerin talep yazısı,
- Yükümlü nezdinde işleme başlama tutanağının düzenlenmesi ya da alınması,
- Matrah ile ilgili tutanak düzenlenmesi,

- Vergi incelemesinde görevli olanlara defter ve belgelerin incelenmek üzere sunulması durumunun varlığı incelemeye başlanıldığına ilişkin halleri göstermektedir(Pınar, 2017:141).

Yapılacak olan vergi incelemeleri başka kaynaklarda bulunan bilgiler ışığında temel olarak mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinden yürütülür. Vergi Usul Kanununun 253. maddesinin kanunen tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile saklanması, istenilmesi halinde yetkili olanlara ibraz edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

İncelemeye görevli olanlar defter ve belgelerin talep edilmesinde belirli esaslara uyması gerekmektedir. Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik gereğince defter ve belgelerin mükelleflerden yazılı olarak istenmesi ve tutanakla teslim alınması zorunludur. Vergi inceleme elemanlarının telefon aracılığıyla ya da sözlü olarak defter, belge ve bilgi talebinde bulunmamaları gerekmektedir. Böyle bir yola başvurduğu durumda mükelleflerin uygun biçimde inceleme elemanından bu isteklerini yazılı yapmalarının istenmesi mükellefin en doğal haklarından biridir (Kükrer, 2017:203). Sunulması istenilen defter ve belgeler için mükelleflere minumum 15 gün ibraz süresi verilmesi gerekmektedir. Bu süre inceleme elemanı tarafından incelemeye alınan mükellefe verilen belirli bir hazırlık süresidir. Vergi Usul Kanunun 14. Maddesine göre genel hüküm gereğince asgari 15 gün olarak belirlenmiştir (Aksoy, 2018:5). İncelemeye başlama tutanağı düzenlenmeden ve inceleme yeri belirlenmeden defter ve belgelerin daireye getirilmesini istenmesi yasaya aykırıdır (Soydan, 2015:489).

Vergi incelemesinde mükelleflerin defter veya belgelerini mazeretsiz olarak getirmemeleri, ya da sonradan vermeleri durumunda vergi denetiminin usulüne uygun amacını gerçekleştiremeyeceği düşüncesi hâkimdir. Çünkü Türk Vergi Sistemi beyana dayalıdır ve itiraf niteliği taşır (Taylar, 2018:385).

Vergi işlemlerinin etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesi aynı zamanda vergilemenin doğru yapılması için birtakım zorunluluklar getirilmiştir. Bu zorunlulukların başında Vergi Usul Kanunu gereğince mükelleflere elde bulunan defter, kayıt ve belgeleri derleyip düzenleme ve talep edildiğinde ilgili kişilere sunulması görevi verilmiştir. Verilen bu ödevlerin yapılmaması durumunda ise bir takım yaptırımlara bağlı kalınmıştır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara defter ve belgelerin ibrazı için herhangi bir sebep sunulmamasında;

- Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde dolaylı bir sonuç olarak Katma Değer Vergilerinin indirim konusu olamayacağı,
- Resen Tarh sebebi olarak kabul edilebileceği,
- Vergi Usul Kanunun 359. Maddesi gereğince hapis cezası yani hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması ortaya çıkmaktadır. Hapis cezası kanun gereği 18 aydan 3 yıla kadar öngörülmektedir. Bununla birlikte vergi ziâyı da ortaya çıkmışsa artık ceza üç kat olarak uygulanacak ve mükellef uzlaşma olanağından faydalanamayacaktır (Üstün, 2011:367).

Genel anlamda vergi incelemesinde uyulması gereken usule ilişkin en temel olanların yanında inceleme elemanlarının vergi inceleme esnasında uyması gereken işlem aşamalarını toplamak gerekirse bunlar;

- İşe başlama ve İncelemeye Hazırlık
- İnceleme Dosyası
- Kimlik İbrazı
- Vergi Mahremiyetinin Korunması
- Raporların Mevzuata Uygun Olması
- Vergi İnceleme Raporlarının İlgili Komisyona Gönderilmesidir (Şahin, 2017:7).

Vergi incelemesi yapmaya görevli kişiler incelemeye hazırlık dönemi, işe başlanılması ve inceleme görevinde kaydettikleri konuları kapsayan inceleme dosyasını hazırlarlar. Vergi usul kanunun 8. maddesi gereğince de inceleme elemanlarının görevlerinin aksatılmaması amacıyla inceleme dosyası oluşturulmasında fayda vardır. Bu oluşturulacak olan dosyada;

- İnceleme yapacak olan inceleme elemanının görevlendirme yazısı,
- Harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular

Varsa matrah farkları, vergi farkları bunların hesaplama yöntemine ilişkin bilgiler yer almalıdır. Bu dosyada yer alan bilgiler elektronik ortamda da tutulmasında herhangi bir sakınca yoktur. Bilgilerin elektronik ortamda tutulması, görevini yürüten inceleme elemanının ölüm, istifa, emeklilik, hastalık vb. durumlarda görevini sekteye uğratmadan incelemeye devam edecek olan diğer vergi inceleme elemanına sağlıklı bir şekilde görevini devretmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca herhangi bir vergi incelemesi için oluşturulan inceleme dosyası başka bir vergi incelemesi için de referans sağlayabilmektedir (Soydan, 2015:471).

2.1.6.1. İncelemeye Başlama Tutanağı

İnceleme tutanaklarına vergiyi doğuran olayı en iyi biçimde tespit eden belge olarak bakılmaktadır. Çünkü bu tutanaklar yükümlünün kendi tuttuğu defterlere, düzenlediği belgeler ve bizzat kendi ifadesine göre düzenlenmektedir. Vergi incelemelerinin hukuki bir sonuç ifade edebilmesi için raporlanması gereklidir. Bu amaçla vergi inceleme tutanakları hazırlanır. Hazırlanan bu tutanaklar her iki taraf açısından da bağlayıcı niteliktedir (Çelikkaya, 2005:213).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun incelemede uyulacak esasları düzenleyen 140. maddesinin 2. bendine göre;

Vergi incelemesine incelemeye tabi olanın nezdinde düzenlenecek olan "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanmaktadır. Düzenlenen tutanağın bir örneği defter ve belgeleri incelenen mükellefe verilmektedir. Bir örnekte vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine diğer nüshası ise mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. İncelemeye başlama tutanağında incelemenin tam inceleme mi yoksa sınırlı incelememi olduğu, incelemeye alınma gerekçesi ve hangi dönemleri içerdiği mutlaka yer almalıdır (Akcan, 2018:126).

İncelemeye başlanılan tarih mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Şayet mükellefin imzası tutanakta yer almıyorsa incelemeye başlama tarihi vergi dairesinin kayıtlarına geçirdiği tarih esas alınır. İncelemeye başlama tutanağı mükellefin kayıtlarda var olan adresine vergi dairesi tarafından gönderilir.

İnceleme elemanları inceleme başlamadan önce mükellefe incelemeyi başlama tutanağını imzalamaya davet göndermektedirler. Bu davet yazısında tutulacak olan tutanağın gün, yer ve zamanı yer almaktadır. Davet yazısının 15 gün içerisinde mükellefe uygun tebliğ edilmesi gereklidir. Burada tutanağın mükellefe tebliğ edilmesindeki amaç tutanakta yer alan hususlara ilişkin herhangi bir itiraz veya öneri mahiyetindeki düşünceleri tutanağa rahatça yazılmasıdır. Belirtilen süreden az bir süre verilmesi ya da incelemeye başlama tutanağının düzenleneceğinin belirtilmemesi durumunda incelemeye başlama tutanağının imzalamaya davet yazısı hukuken geçersiz sayılacaktır (Gören, 2012:423). İncelemeye Başlama Tutanağında;

- İnceleme Yapılacak Olan Kişinin Kimlik Bilgisi, Unvanı, Adresi ve Faaliyet Konusu
- İncelemenin Türü(Tam/Sınırlı İnceleme)
- İncelemeye Alınmasının Sebebi
- İncelemenin Hangi Konu Üzerinden Yapılacağı
- İncelemenin Yapılacağı Dönem

- İncelemenin Dairede Yapılması Durumunda Nezdinde İnceleme Yapılanın Razı Olması
- Tutanağın Düzenlenmesi Yeri ve Tarihi İnceleme Elemanın Hazır Bulunması Halinde Mükellef veya Temsile Yetkili Olan Kişilerin İmzası
- Mükelleflerin İnceleme İle İlgili Hak ve Yükümlülükleri Hakkında Bilgiler yer almalıdır.

İncelemeye başlama tutanağının önemli olduğunu aşağıda yer verilen cevaplarda destekler niteliktedir. O halde;

- Vergi incelemesinin gerçekleştirilmesinde incelemenin başladığı tarihin belirtilmesi, incelemenin VUK kapsamına göre uygulanması, belirlenen sürelerde bitirilmesi mükellef haklarının önemli ögelerindendir. Bu çatı altında yapılması öngörülen düzenlemeyle vergi incelemesinin başlandığını gösteren tutanağın düzenlenerek mükellefe bir örneğinin verilmesi ve vergi incelemesinin belirli süreler içerisinde bitirilmesi kuralı getirilmektedir. Bu tutanak mükellefe hazırlanan incelemeye dair neden incelemeye alındığı kendisi hakkında incelemeyi kimin yapacağını ve en önemlisi de incelemeyle ilgili hak ve yükümlü ile ilgili bilgi sahibi olunacağı için bu tutanağın düzenlenmemesi bir nevi mükellef hakkı ihlalidir (Ozansoy vd. 2013:25).
- Danıştay'ın vergi incelemesi ile ilgili verdiği kararda " *vergi incelemesinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak* "şeklinde tanımlanan amacına ulaşmak için yapılan çalışmalar sırasında Vergi Usul Kanunun 139,140 ve 141. maddeleriyle düzenlenmiş bulunan "İncelemede Uyulacak Esaslara" uyulması gerekir. Bu esaslara uyulmadan yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporu baz alınarak yapılacak tarhiyatta yasal bir hedef yoktur. Kısaca Danıştay net bir şekilde incelemede uyulacak esaslara uyulması gerektiğini aksi halde düzenlenecek vergi

inceleme raporlarının kabul görmeyeceğini ve bu raporlara istinaden önerilecek tarhiyatların reddedileceğini ifade etmektedir.

- Bu kapsamda incelemeye başlama tutanağının düzenlenmemiş olması vergi incelemesine başlanılmadığı anlamına gelmektedir. İncelemeye başlama tarihi mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir (Uçak, 2013:15).
- İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmediği bir durumda incelemeye başlama tarihinin mükellefin tutanağı imzaladığı tarih kabul edilir. Düzenlenen incelemeye başlama tutanağının bir nüshası da mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Tutanak düzenlenmemiş olsa da incelemenin kapsamına giren konularda pişmanlık hükümlerinden yararlanarak vergi ziyaı cezası olmadan beyanname verilebilmektedir.
- İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmemesi halinde kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin işlendiğinin ortaya çıkarılmasından önce mükellef durumu ilgili makama kendisi bir dilekçe ile haber vermesi durumunda inceleme elemanı kaçakçılık suçundan dolayı rapor düzenleyemez.
- Vergi incelemeye yetkili olan kişiler tarafından incelemelerin türüne göre incelemenin zamanı değişim göstermektedir. Bu konuda kanunda tam inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere iki tür vergi incelemesi yer almaktadır. Bilindiği üzere vergi inceleme süreleri incelemeye ne zaman başlanmışsa o zaman baz alınarak başlar. İnceleme tam inceleme ise en fazla 1 yıl, sınırlı inceleme yapılması durumunda en fazla 6 ay içinde incelemelerin bitirilmesi gerekmektedir. Lakin belirtilen sürelerde incelemeler bitirilemezse ilave zaman ihtiyacında bulunulur. Vergi incelemeye yetkili olanların bağlı olduğu birim bir değerlendirme yapar. 6 ayı geçmeyecek şekilde ek süre verilir. Dolayısıyla incelemeye başlama tutanağı düzenlenmez ise inceleme başlamayacaktır. Düzenlendikten sonra incelemenin bitmesi için süreler hesaplanır.

Sonuç itibariyle vergi incelemesinde incelemeye başlama tutanağı düzenleyerek başlamak 6009 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin getiriliş

amacına uygun olarak inceleme hukuki geçerliliği bakımından vazgeçilmez bir yükümlülüktür (Ozansoy vd, 2013:15).

26.10.2021 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanuna göre; Vuk'un 140. Maddesinde yapılan değişiklik ile incelemeye tutanak düzenlenerek başlanılması yerine mükellefe yapılacak "yazılı bildirim" ile başlanılması yönünde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe girecektir.

2.1.6.2. Rapor Yazılması

Mükellefler hakkında ortaya çıkan idari işlemler çeşitli şekillerde ortaya sunulabilmektedir. Uygulamada mükellef hakkında ortaya çıkan işlemlerin önemli bir kısmının temelini inceleme raporları oluşturmaktadır (Öcal vd, 2018:1). Vergi incelemesi sonucunda tutanakla belirtilen konularda yerine getirilmesi gereken hususlarda ilgili olarak vergi inceleme raporu tanzim edilir. Bu raporda tarh edilecek vergi veya kesilecek bir ceza varsa bunun hesaplanması, mükellefe ait bilgiler ayrıca vergilendirme ile alakalı konular yer almaktadır (Öz, 2014:66). Vergi türü ve dönemi için tek tek vergi inceleme raporu düzenlenmesi gereklidir. Şayet KDV, ÖTV gibi vergilendirme dönemi 1 yıldan az kısa olan vergilere ilişkin raporlar her bir döneme ait matrah veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek ve takvim yılı aşılmamak şartıyla tek bir rapor halinde düzenlenebilmektedir (Pınar, 2017:142). İnceleme raporunun sonuç bölümünde;

- Bir mükellef özel hesap dönemi içerisinde ise rapor takvim yılı yerine tabi olduğu özel hesap dönemi baz alınıp düzenlenir.
- İnceleme Raporunda tarhiyat veya ceza önerisi varsa ve bunlara ilişkin tutarların anlaşılır ve sade bir şekilde raporun sonuç bölümünde yer verilmesi gereklidir.

Vergi inceleme raporları Gelir İdaresi Başkanlığının bilgi işlem sistemiyle uyumlu bir şekilde sıralanır. Elektronik ortamda da başkanlığa yollanır. Vergi Usul Kanununun 364. maddesinde incelemenin yapıldığı anda eğer bir vergi cezasının gerekliliği varsa bu durumlar raporda belirtilmelidir. Vergi inceleme raporunun istenilen düzeyde bir bilgi akışı olması için kolay, sade ve anlaşılır olmaları karşılaşılan uyumsuzluk sonucunda denetçinin düşüncelerini inceleme raporunda açıkça ortaya koyması gerekmektedir.

Vergi müfettişlerinin çalışmaları sonucunda işlerin özelliklerine göre aşağıdaki raporları düzenleme yetkileri bulunmaktadır. Bu raporlar:

- Vergi inceleme raporları
- Vergi Suçu Raporları
- Görüş ve Öneri Raporu
- Cevaplı Rapor
- Genel Kuruluş Raporu
- Genel Durum Raporu
- Ön İnceleme Raporu
- Soruşturma Raporu
- Disiplin Soruşturma Raporu
- Bilim Raporudur.

İnceleme sonucunda, Rapor Değerlendirme Komisyonu vergi müfettişince kaleme alınan raporların Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurallarına uygun olup olmadığı açısından değerlendirir. Yani uygunluk yönünden değerlendirilmesini Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca yapılır (Yunt, 2016:199). Vergi inceleme raporunu eğer Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları düzenliyorsa raporu vergi dairesine göndermeden önce merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca vergi kanunlarıyla ilgili olan kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğler vs. açısından da uygunluk incelemesine tabi tutulur. Uygunluk incelemesinin en önemli nedeni ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, vergi kanunlarıyla ilgili

kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecek olmalarıdır. Yani rapor değerlendirme komisyonları bir nevi kalite kontrol mekanizmasıdır (Düz, 2017:20).Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcıları haricinde vergi incelemesi yapan yetkililerce tutulan raporları Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları inceleyip sonuca bağlarlar.

Vergi usul kanunu 140. maddesinde Rapor Değerlendirme Komisyonları ile ilgili bazı hükümler yer almaktadır. " *Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369.maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413. 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 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, Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir."

Vergi inceleme elemanının düzenlenmesini takiben inceleme elemanı tarafından yükümlünün ilgili vergi açısından bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Vergi mükelleflerinin, vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlara karşı yapılabilecek 7 başvuru yolu bulunmaktadır. Bunlar;

- Raporlar işleme alınmadan önce dinlenme talebinde bulunabilirler. Komisyonlar talep üzerine ya da ihtiyaç halinde inceleme elemanı ile birlikte mükellefi dinleyebilirler. Burada önemli olan rapor işleme alınmadan mükellef kendisini açıklayıcı bir şekilde anlatır varsa hata ve eksiklerini belirtir. Dinleme yapılmadan önce raporda eleştiriye yer verilen konular önceden bilgi içeren rapor özetleri içerisinde mükelleflere verilir Komisyonda yapılan konuşmalar kaydedilmemekte ve mükellef sadece dinlenilerek toplantı sonlandırılmaktadır (Çetinkaya, 2016:100).
- Uzlaşma talebi,
- Cezalarda indirim talebinde Vergi usul kanunun 376.maddesi gereğince " *İkmalen, Re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, 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 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse :*

1- *Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,*

2- *2. Usulsüzlük veya Özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir.*

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

- Vergi ve cezanın itirazsız ödenmesi,
- Vergi Mahkemelerine, Bölge İdare Mahkemelerine(İstinaf)ve Danıştay'a 30 gün içinde dava açılabilir.
- İdari yargılama usulü kanununun 11. maddesi gereğince yargıya gitmeden uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi ve şikâyet yolu da buna bir örnektir.
- Şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurudur. Mükellefler belirtilen yollardan kendilerine en uygun olanını seçerek başvuru yolları ve süreleri dikkate alarak bu yollara başvurması kendi yararına olacaktır (Yunt, 2016:213).Vergi dairesi yükümlüye inceleme raporundaki sonuçlara göre vergi tarh eder ya da ceza keser. Başka bir deyişle inceleme raporu ikmalen, resen yapılan tarhiyatın sebebi olmaktadır. Yükümlü tarh edilen vergi veya kesilen cezayı dava etme hakkına sahiptir (Kırbaş, 1997:124).

Vergi inceleme raporlarının cezai işlem gerektirdiği durumları açıkça belirtilip değerlendirildikten sonra ilgili kanun maddesine göre ceza kesileceğine yer verilmiştir. Vergi inceleme raporlarının yürütme güçleri olmadığı için davaya konu edilemezler. Ancak ortada ceza veya tarh edilmiş bir vergi varsa hukuki olarak icrai bir durum ortaya çıkmış olur. Eğer bir vergi inceleme raporunda bir ceza kesilecekse öncelikle ceza durumlarının açıkça belirtilmiş olması gerekir. Sonrasında derin bir değerlendirme yapılarak gerekli bir sebep gösterilir. Sonrasında da ilgili kanun kapsamına göre vergi cezası kesilir. (Kırbaş, 1997:125).

2.1.6.3. Vergi İnceleme Tutanağı

Vergi inceleme tutanağı, vergi mükellefinin yaptığı bildirim doğrultusunda doğruluğunun teyit edilmesine dair yapılan idari bir araştırmadır. Mükellefin yaptığı bildirim doğru değilse neyin doğru olacağını tespit etmek için bir araştırma niteliği taşımaktadır(Beyoğlu, 2020:3). Vergi inceleme tutanağı ön işlem niteliğindedir. İnceleme raporunda çıkan sonuçların tutanaklarda yer alan bilgilere dayandırılması tutanağa hazırlayıcı bir ön işlem niteliği kazandırmaktadır. Vergi tutanakları özellikle vergi incelemesinde elde edilen sonuçların delillendirilmesinde önemli bir işleve sahiptir. Vergi ile ilgili olayların hesap durumlarının araştırılması ve bu araştırmalarda ulaşılan durumların tutanakla kayıt altında tutulması önemlidir (Kaplan, 2013:156).

En genel tanımıyla vergi inceleme tutanakları, bildirilen mükellef beyanlarının gerçeğe dayalı olup olmadığını gösteren bilgi ve delillerin önemli kısmını oluşturmaktadır. Bu konuda raporlama, tarhiyat ve gerekirse ceza kesmek için ele alınan resmi nitelikteki belgelerdir (Nas, 2012:1324-1325). İnceleme Tutanağında defter ve belgelerin incelenmesi sırasında yasalara aykırı görülen olaylar ve hesap durumları belirtilmektedir (VUK mad. 145/3).

Vergi inceleme tutanakları düzenlenirken öncelikle mükellef ve mükellefiyete ilişkin bilgilere yer verilir. Daha sonra inceleme ile yapılan saptamalar bu saptamaların ne üzerinden ve nasıl yapıldığı tutanakta yer almalıdır. Ayrıca varsa yükümlünün itiraz ve mülahazaları da tutanağa eklenmelidir. Defter ve belgelerden elde edilen bilgiler yorum yapılmadan olduğu gibi verilir (Tekin, 2005:216).

Vergi Usul Kanunu 141. maddesine göre;

- "*İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tespit ve tevsik olunur.*

- *Vergi incelemesinde ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.*
- *Düzenlenen tutanakların birer örneğinin mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye verilmesi zorunludur.*
- *Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan imtina edebilirler. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri taktir de bahis konusu edilen olaylar hesap durumlarını ihtiva eden defter ve vesikalar nezdinde inceleme yapılandan imzasına bakılmaksızın alınır. Ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez.*
- *Vergi incelemesinde ilgililer her zaman tutanakları imzalayarak, alıkonan defter ve belgeleri geri alabilirler*"

141. maddeyi özetlemek gerekirse bahsedildiği üzere yapılan her vergi incelemesinde inceleme tutanağı düzenlenmesi zorunluluğu yoktur. İnceleme elemanı burada takdir yetkisine sahiptir. İnceleme elemanı inceleme tutanağı hazırlanmasına ihtiyaç duymasına bağlıdır. Tutanakta yer alacak itiraz ve mülahazaların somut aynı zamanda açık olması gerekir (Soydan, 2015:550). Daha genel ve soyut yapılan itirazlara tutanakta yer verilmez. Tutanağın bir örneği vergi inceleme raporuna ek olarak rapor sayısından bir fazla diğer tutanaklarda iki örnek düzenlenmesi gerekir. İlgililer tutanağı imzalamaktan çekinirlerse vergi incelemesinin hukuki sonuçlarının meydana gelmesine engel teşkil etmez. İmzalanmayan tutanak üzerinden işlem yapılırsa ortaya çıkan matrah farkları üzerinden gereken tarhiyatı vergi dairesi yapar. Vergi, ceza ve faizleri ise mükelleften alınır. İlgililer el konulan defter ve belgeleri geri alabilirler. Ancak suç teşkil eden defter ve belgeler mükellefe verilmez. Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir ve orada muhafaza edilir. İyi saklanmadığı durumlarda ortaya çıkan zarardan idare sorumlu tutulmaktadır (Kaplan, 2013:156).

İnceleme tutanağında hangi unsurların yer alacağını Vergi Usul Kanunun 17. maddesinde yer verilmektedir. Bu maddeye göre;

- *"Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,*
- *İlgililerin adı, soyadı, unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,*
- *Vergi ile ilgili olaylar veya hesap durumları,*
- *Varsa ilgililerin itiraz, mülahazaları ve ibraz ettikleri özelgeleri,*
- *Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,*
- *Nezdinde inceleme yapılan mükellefe tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu yer alır."*

2.1.7. Vergi İncelemesinin Bitirilmesi

Vergi inceleme raporları vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonuna doğrudan veya bağlı bulundukları inceleme ve denetim birimi aracılığıyla gönderilir. Raporların elektronik olarak iletilmesi durumunda rapor değerlendirme komisyonunca bir tutanakla kayda geçirilir.

Nasıl ki inceleme başlama tarihi olarak incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarih baz alınıyorsa incelemenin ne zaman tamamlanacağı konusunda esas alınacak değişik süreçler ortaya sunulmaktadır. Bunlar;

- İnceleme ilgili son tutanağın düzenlenmesi mi?
- Vergi inceleme raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonları veya Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunca onayladığı tarih mi?
- Yoksa vergi dairesince mükellefe tebliğ edildiği tarih mi?

Yukarıdaki her bir durum farklı zaman aralıklarını ifade etmektedir. Vergi incelemesinin bitirilme tarihi vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonun ilgili departmanına teslim edildiği tarihtir. Her ne kadar inceleme tamamlanıp bitirilmişse bile raporun düzeltilmesine karar veren mercii rapor değerlendirme komisyonudur(TÜRMOB Sirküler Rapor Mevzuatı, 2010:7). İnceleme bitiminde mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir (28101 Sayılı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ İNCELEMESİ ESNASINDA MÜKELLEF HAKLARI

Vergi incelemesinde haksız rekabetin önlenmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, vergi bilincinin arttırılıp mükelleflerin sahip oldukları hakların farkına varmaları esastır. Gerçekleştirilen bir vergi incelemesi mali, sosyal, hukuki ve ekonomik amaçlar doğuracağından dolayı tarafların inceleme sürecinde ki var olan haklarını iyi bilmeleri faydalı olacaktır.

3.1. Mükellef ve Hak Kavramları

Mükellef, asıl Arapça kökenli bir kavram olmakla birlikte Türkçe'de yükümlü anlamına gelmektedir. Arapça' da külfet kelimesinden türetilmiştir. Külfette kelime anlamı olarak zahmet, yorgunluk, zorluk anlamlarına gelmektedir. Yani mükellef, bir sorumluluğu uygulamak zorunda olan yükümlü, ödevli ve görevli manalarını içermektedir(Kükrer, 2017:1).

Mükellefin en genel tanımına Vergi Usul Kanunu'nun Mükellef ve Vergi Sorumlusu başlıklı 8. maddesinde yer verilmiştir. Mükellef "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişidir."* Çeşitli vergi kanunları bakımından verginin mükelleflerine aşağıda yer verilmiştir.

- Gelir Vergisi Kanunu'na göre Gerçek Kişiler (GVK mad.3)
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler ve isteğe bağlı İş Ortaklıkları (KVK mad.1)
- Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (EVK mad,13)
- Damga Vergisi Kanunu'na göre Kağıtları İmza Edenler (DVK mad.3)

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre Veraset Yoluyla ya da Karşılıksız bir şekilde Mal İktisap Edenler (VİVK mad.5)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre Trafik, Liman, Sivil Hava Vasıtaları Sicilinde Adlarına Motorlu Taşıt Kayıt ve Tescil Edilmiş Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler (MTVK mad.3)
- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, Mal Teslim Eden, Hizmet İfa Eden ve İthalatta Bulunan Kişiler (KDVK mad.8).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere verginin mükellefi;

- Gelir Vergisi Mükellefleri gibi vergi tanımında yer verildiği üzere gerçek kişiler olabilir.
- Kurumlar Vergisi mükellefi olarak öngörülen Sermaye Şirketleri gibi tüzel kişiler olabilir.
- Ya da vakıf, cemaat, menkul kıymet gibi tüzel kişiliği olmayan kişi ve mal topluluğu da olabilir. Örneğin Kurumlar Vergisi Mükellefi olabilen İş Ortakları (Bilici, vd, 2012:25).

Mükellef verginin asıl unsurudur. Bu yüzden de verginin kanuniliği ilkesi gereği her vergi kanununda verginin mükellefinin açıkça belirlenmesi gerekir. Yukarıda sıraladığımız mükellefler kanuni mükellef olarak anılmaktadır. Bazı durumlarda örneğin Katma Değer vergisinde olduğu gibi mükellef ödedikleri vergiyi başkalarına yansıtabilmektedirler. Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için iki durumun sağlanması gereklidir. Bunlardan ilki;

- Mükellef diye adlandırılan şahsın kendi kişiliğinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi,
- Ödenmesi gereken vergiyi kişinin kendi kazancı veya mal varlığından ödemek zorunda olmasıdır.

Vergi mükellefi için bu iki esas onu vergi sorumlusundan ayıran temel özelliklerdendir. Vergi hukukunda mükellefe benzer bir kavram olarak vergi sorumlusuna ayrıca yer verilmiştir. Vergi sorumlusu başkalarının borçlarından dolayı vergi dairesine muhatap olmayı ifade eder (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012:116).

Mükellefin yerine geçerek onunla ilgili maddi ve şekli vergi ödevlerinin birisini ya da herhangi ikisini de yerine getiren kişiler ise vergi sorumlusudur. Yani vergi kanunlarına göre verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilmiştir. (Egeli, 2012:132). Vergi sorumlusu asıl vergi mükellefi yerine;

- Vergi Kesme
- Defter Tutma ve Düzenleme
- Beyanname Verme ve
- Yasaların öngördüğü diğer bazı yükümlülükleri yerine getirmekle sorumludur.

Vergi sisteminde vergi sorumlusu yukarıdaki maddelerde yer alanları yerine getirmektedir. Bunlarla amaçlanan ise vergi alacağını güvence altına almak, tahsilat süresinin azaltılması ve vergi dairesinin iş yükünü azaltmaktır(Şenyüz, Yüce ve Doğan, 2021:90).

Hak düşüncesi insanın ruhsal yaşantısında saklı doğal bir olgudur. İnsanın doğuşundan itibaren ilk başları duyusal bir dürtü biçiminde ortaya çıkmaktadır. Örneğin acıkan küçük bir bebeğin annesine karşı duyurulma hakkını ağlayarak belirtmesi gibi. Hak kavramı daha sonraları kişiliğin ve buna paralel düşüncenin gelişmesiyle, kişiliğe bağlı bir bağlantıya ve bütünleşmeye dönüşmektedir (Emini, 2004:204).

Hukuk devletinde bir denge söz konusudur. Denge konusunda bir yanda devletin sahip olduğu güç öbür yanda kişilerin haklarının varlığından

bahsedilmektedir. Genel anlamda hak kavramı kişilere verilen haklar ile hukuk sistemi içerisinde hareket edilmesidir. Zaten hakkın kelime anlamı hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey kazanç olarak tanımlanır (Çetin vd, 2010:1).

Hak kavramında iki öge vardır. Bu kavram bir yandan ortada var olan bir çıkarı hukuk tarafından koruma altında olduğunu anlatır. Öte taraftan koruma altında olan çıkardan sahibi de faydalanmaktadır. Hukuk kavramı daha genel olarak bir düzeni kapsar. Hak kavramı öznel hatta daha bireyseldir. Hak, düzenin koruma altına aldığı çıkarı kapsamaktadır(Büken, 2004:69).

Hukuk düzeni kişiyi hak sahibi yaparken aynı zamanda o kişiye hukuk düzeninin tanıdığı korumadan yararlanma yetkisi de verir. Kişilerde genel olarak hukuk düzeninden doğan birçok yetkinin şahıslar için öznel olarak bir hak oluşturduğunu düşünürler. Oysaki hak, hukukça koruma altındaki çıkarların hukuk düzenince kullanılma kararı kişinin kendisine bırakılan bir yetkidir. Aslında her hak, sahibi tarafından kullanılmayabilir. Bir hak, sahibi tarafından kullanılınca hukuki yükümlülük durumuna gelir (Büken, 2004:70).

Kişilerde yeterli düzeyde gelişmeyen hak bilinci kavramı bireyde ön plana çıkarılmalıdır. Bu sayede kişi hakkını bilecek ve onu kaybetmemek için sahip çıkacaktır (Emini, 2004:204). Hukuk devleti kavramında hak sahibi, düzenin sunmuş olduğu yetkileri talep etme özgürlüğüne sahiptir. Bahsedilen hak kavramı içerisinde ulusları, toplulukları ve toplumu barındırır. Yani sadece bireyleri kapsayacak kadar şahsi bir kavram değildir(Karakoç vd, 2018:97).

3.2. Mükellef Hakkı

Mükellef Hakkı kavramı ile ilgili genel kabul edilmiş bir tanımlama bulunmamakla birlikte, birbirinden çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Mükellef hakkı bildirgelerinin yanında anayasada, kanunlarda, uluslararası sözleşmelerde belirtilen birtakım haklar dizinidir (Bayraklı ve Sarısoy, 2018:98). Vergi mükellefi

ve devletin arasındaki vergilendirme ilişkisinden dolayı hukuki açıdan kullanıma hazır olan haklara mükellef hakkı denir (Egeli, 2012:132).

Mükellef hakları sadece vergi grubunda bir yoruma tabi tutulmamıştır. Mükellef haklarının çeşitli gruplar açısından da farklı tanım ve yorumlamaları da bulunmaktadır. Bu yorumlamalar şu şekilde ifade edilebilir;

- Mükellef Hakları politikacılar için siyasi anlamda birtakım politikaları düzenlenmesi kapsamında değerlendirilir.
- Hükümetin elinde bulundurduğu raporları ve hükümetin sahip olduğu hazineleri için ekonomik ve siyasi anlamdaki düzenlenmelerinde mükellef hakları belirtilir.
- Mahkemeler ve Hukuk Sisteminde bireylerin genel sahip olduğu hakların değerlendirilip yorumlanmasında mükellef haklarına ihtiyaç duyulur.
- Vergi idaresi için mükellef hakları var olan vergi sisteminde bu hakların uygulanma türünü belirlemekte başvurur.
- Vergi idarecileri ve vergi mükellefleri açısından mükellef hakları; vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin içeriğinin hizmet standartlarını ve davranışlarını tanımlamakta kullanılmaktadır (Bıyık, 2017:17).

Vergi mükelleflerinin hukuka uygun her türlü özel ve iş hayatına uyan bütün hakları mükellef hakları içerisinde yer almaktadır. Vergi bir yüktür ve bu yük mükellef üstündedir. Mükellefler çektikleri bu yükü idarenin rahatlığına bırakmadan kendilerini koruyup güvende olmak isterler. İşte bu güvencelerde mükellef hakları olarak nitelendirilmektedir. Mükellefin korunması ve vergi hukuku mükellef endeksli düşünce anlayışının ön plana çıkmasıyla mükellef hakları konusu önem kazanmıştır (Tosun, vd, 2014:288).

Mükellef Hakları ile tarih boyunca anayasal hareketlerle, demokrasinin gözle görülür gelişimi ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması paralelinde hak arayışı konusunda birçok problemle karşı karşıya kalınmıştır. Vergi sahasında ki hak kavramı ile ilk olarak İngiltere'de 1215 Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi) ile tanışılmıştır. Bu sebeple 1215 yılında İngiltere'de imzalanan ve kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran Magna Carta Libertatum mükellef haklarını koruma yolundaki önemli bir sözleşme olarak kabul edilmektedir. Ayrıca Magna Carta vergilendirme konusunda ilk sınırlamaların yapıldığı belgedir. Mükellef haklarının korunması diğer ülkelerde yazılı olarak anayasalarla sağlanmaktadır. İngiltere'de ise yazılı bir anayasanın mevcut olmamasından dolayı gerekli düzenlemeler belgeler ile yapılmaktadır. İlk kez 1986 yılında İngiltere'de Mükellef Hakları bildirgesi imzalanmıştır. Magna Carta ile vergilendirme alanındaki ilkeler 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihli Haklar Bildirgesi ile somutlaştırılmıştır. İngiltere'den sonra 1789 Fransız İhtilali ile birlikte Fransa'da İnsan Hakları Bildirgesinin yayımlanmasıyla hak kavramında ciddi boyutta düzenlemeler yapılmıştır.(Öz, 2015:3). Mükellef Hakları konusu ilk defa İngiltere'de ortaya çıkmış olmasına rağmen daha sonra ABD, Avustralya ve Kanada'da gündeme gelmiştir. Bu ülkeler mükellef hakları konusunu idari belge olarak, yasal bir statüde ya da mükelleflerin şikâyetleri ile ilgilenen özel bir yapılanma şeklinde bir düzenlemeye tabi tutmuşlardır (Tekin, 2006:1998). OECD'ye tam üyesi olan ülkelerin "Mükellef Hakları Bildirgesi " veya "Mükellef Hakları İmtiyazı" açıklamaları istenmiştir. Bu çağrı ABD, İngiltere ve Avustralya öncülüğünde karşılık bulmuştur. Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapılmıştır. Mükellef Haklarının korunmasına yönelik olarak ABD'de farklı bir yapılanmaya gidilerek mükellefin avukatı idaresi kurulmuştur. Ülkelerin çoğunda ise benzer amaçla Ombudsman görev yapmaktadır (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2011:5).

Türkiye'nin mükellef haklarına yönelik eğilimi mükellef odaklı çalışmak, vergi tahsilatında etkinliği sağlamak, vergi bilincini arttırmak ve vergiye gönüllü uyumu arttırmak amacıyla 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ile olmuştur. Yani 2005 yılından itibaren Türk Vergi Sisteminde mükellef hakları ön plana çıkmaya başlamıştır. 5345 sayılı kanun ile birlikte Gelir idaresi yeniden yapılandırılmış mükellef hakları gözetilerek mükellef odaklılık temel ilke kabul edilmiştir (Durmuş, 2016:100). 2006 yılında ise "Mükellef Hakları Bildirgesi" adıyla yayınlanan metinle mükellef ve vergi idaresi arasında işbirliğinin sağlam bir zemine oturtulması amaçlanmıştır (Kaba ve Beşel, 2017:42). Bildirgenin derinine inildikçe Gelir İdaresi Başkanlığının ana çalışma prensibi belirtilmiştir. Mükellefin sahip olduğu haklara değinilmemiştir. Mükellef hakları konusunda oluşan noksanlığı ortadan kaldırmak için 2014 yılında " Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi" sunulmuştur.

Mükellef hakları konusunda ülkeler daha çok "Mükellef Hakları Bildirgesi" ile düzenleme yoluna gitmektedirler. Ancak vergi kanunlarının içerisinde kanuni bir metin şeklinde düzenleme yapıldığına da rastlanmıştır. Mükellef hakları bildirgeleri kişilere vergiyle alakalı sahip oldukları hakları benimsetmek için ve bu hakları mükellefe en kısa yoldan erişebilir bir sistem hedeflemektedir. Birçok Mükellef Hakları Bildirgesi kanun rehberi niteliği taşımaktadır. Nedeni ise Mükellef Hakları Bildirgesi hukuki olarak tek başına belge olmak için yeterli değildir(Hepaksaz, 2020:1063).

Türkiye'de mükellef haklarına ilişkin spesifik ve bağımsız bir yasa bulunmamaktadır. Dolayısıyla Türkiye uygulaması, vergilendirme sürecine mükellef penceresinden bakamamakta mükellef hakları konusu ihmal edilmektedir. Mükellef Haklarının Hukuki Dayanağı Anayasanın;

- 73. Maddesinde Vergi Ödevi
- 20. Maddesinde Özel Hayatın Gizliliği
- 35. Maddesinde Mülkiyet Hakkı
- 36. Maddesinde Hak Arama Hürriyeti
- 74. Maddesinde Dilekçe Hakkının yer aldığı görülür.

Ek olarak Anayasa'da düzenlenen kanun önünde eşitlik, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, başvurma hakkı ile ilgili hükümler vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılan işlemlerde yön verici aynı zamanda kısıtlayıcı olmaktadır. Sonuçta Türkiye'de mükellefin anayasal ve yasal düzenlemelerle korunması yeterli düzeyde değildir (Tamzok, 2018:5).

Mükellef hakları ve mükellefin korunması kavramları birbirleriyle ilişkili olmalarına rağmen farklı iki durumu ifade etmektedir. Mükellefin korunması, demokratik hukuk devletinin bir zorunluluğudur. Anayasa'nın 73. maddesinde "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*" ifadesinde verginin ne üzerinden alınacağı, ne zaman alınacağı mükellef haklarının korunması açısından önemlidir. Ayrıca işin içerisine keyfi davranışlar girerse idare karşısında mükelleflerin korumasız olması gibi durumların varlığı patlak verebilmektedir. Vergi incelemesi esnasında mükellefi korumak için birtakım haklar tanınmış olması korumanın tam manasıyla gerçekleşmiş olması için yeterli bir şart değildir. Korumanın sağlanması için idarenin üzerine düşeni topyekün yapması gerekmektedir. Mükellef Haklarının korunması, hem vergi idaresi hem de mükellef ilişkilerinin kurulmasında vatandaşların bilgilendirilmesi çerçevesinde önemlidir (Taşkın, 2015:107).

Son zamanlarda küreselleşmenin etkisiyle de mükellef odaklı bir yaklaşımın benimsenmesiyle mükellef hakları özellikle son 20 yılda önem taşıyan bir konu haline gelmiştir. Bu durumda akıllara şu soruyu düşürmektedir. Mükellef hakları neden bu kadar önem kazanmıştır? Sorunun cevabını 4 başlık altında cevaplamakta mümkündür.

- Gelir İdaresinin Mükellefe Olan Bakış Açısı,
- Vergi Sisteminin Alengirli Hale Gelmesi,
- Teknolojik Gelişmeler,
- Uluslararası Alanda Meydana Gelen Değişmeler

3.2.1. Gelir İdaresinin Mükellefe Olan Bakış Açısının Değişmesi

Mükellef ile gelir idaresinin arasında etkin bir işbirliği olup ve bu işbirliğinin geliştirilmesi mükellef haklarının varlığına bağlıdır. Mükellefler zor zamanlarında devleti ne kadar yanında hissederse vergiye uyumları o kadar olumlu sonuç doğurur. Aradaki ilişki ne kadar sağlam olursa mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumları artacaktır. Gelir idaresi ulaşılabilir ve anlaşılabilir bilgileri en kısa sürede bilgi aktarımını sağlamak ister (Gerçek, 2016:51). Mükelleflerin vergi sistemine karşı duyduğu memnuniyeti üzerinde farklı birçok etmen vardır. Ama bunların içerisinde en önemlisi idareden kaynaklı olan faktörlerdir. Devletin başarılı bir vergi tahsilatı yapmasının birinci şartı mükellefin davranışlarını tahmin etmesiyle bağlantılıdır. Nedeni ise vergilendirme sisteminden memnun olan mükellef vergi ahlakı, bilinci ve algılarının artması verecekleri tepkilerin azalmasıdır. Dolayısıyla mükellef ben neden vergi veriyorum sorusuna cevap aramayı bırakacak ve vergi kültürü oluşmuş olacaktır (Sondalcı, 2020:230). Mükelleflerin vergilendirmeye yönelik memnuniyetlerini etkileyen faktörler her neyse karar verilip bunlara uyumlu politikalar geliştirilmesi şarttır. Son dönemde gelişen teknoloji ile birlikte vergi daireleri ile mükellef arasındaki iletişim dijital bir hal almıştır. Mükelleflerin görüşlerinin alındığı ve bunlara en uygun olan düzenlemelerin olduğu sürecin içindeyiz Bu süreç mükellef odaklı bir yaklaşımdır. Mükellef odaklı yaklaşımının daha geliştirilmesi için çeşitli anketler düzenlenmiştir. 2015 yılında;

- Başkanlık tarafından sunulan hizmetin memnuniyetinin ölçülmesi,
- Hizmet önceliklerinin belirlenmesi,
- Güncel olayların ortaya çıkarılması,
- Vergi algısının ölçülmesi,
- Mükellef ve meslek mensuplarının iletişim kanallarını içine alan bir anket yapılmıştır. Aynı anketin ikincisi ise 7 Ekim- 19 Kasım 2019 tarihinde düzenlenmiştir.

Tablo 4: Mükellef Odaklı Yaklaşımının Geliştirilmesinde Düzenlenen Anket

Mükellef Memnuniyetleri (%)	**2015**	**2019**
Vergi Ödemelerinde Hata Oranının Düşük Olması	88.50	88.27
Yüz yüze Hizmet Veren Vergi Dairesi	79.12	82.49
Vergi Dairesi Personelinin Mükelleflere Davranışları	73.51	73.95
Vergi Dairesi Ulaşım, Temizlik, Aydınlatma, Bekleme Alanı	73.41	76.22
Mükellef Hakları	-	69.70

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 ve 2019 Mükellef ve Meslek Mensubu Memnuniyet Anketi Sonuçlarından faydalanılarak hazırlanmıştır.(www.gib.com.tr)

Tablo 4'te 2015 ve 2019 yılına ait yapılan anket sonuçlarına yer verilmiştir. Tablodan da görüldüğü üzere vergi ödenirken ödeme kolaylığı, ödeme güvenliği, hızı ve hata oranını mükellefler 2019 yılında yapılan ankette daha düşük bulmuşlardır. Mükellefler interaktif vergi dairesinden hizmet almak yerine yüz yüze hizmet almaktan 2019 yılında daha çok memnun olmuşlardır. Vergi dairesi personelinin işlerle ilgili bilgi sahibi olması, çözüm odaklı olup olmayışı 2015 yılına göre 2019 yılındaki memnuniyetlerinde ki artış daha az olmuştur. Vergi dairesine ulaşım, temizlik, aydınlanma, havalandırma ve bekleme alanındaki memnuniyetleri ise 2019 yılında artış göstermiştir. Son olarak da mükellef haklarınızı biliyor musunuz? Sorusu ilk defa 2019 yılında sorulmuştur. Mükelleflerin %69.70 'i ise mükellef olarak haklarını kullandıklarını yapılan ankette belirtmişlerdir.

Yapılan anketlerin sonucunda Gelir İdaresi hedefi konusunda şu açıklamada bulunmuştur:

" *Gelir idaresinin hedefi mükellef odaklı yaklaşım ve sürekli gelişim ilkesi ile yeni hizmetler seçeneğinin hayata geçirilmesi. Memnuniyetin yüksek olduğu alanlarda hizmet arttırılıp düşük olan yerlerde ise iyileştirme yapılmasıdır*."

3.2.2. Vergi Sisteminin Alengirli Hale Gelmesi

Türk Vergi Hukuku yönetmeliğinin içerisinde tek başına kanunlar yer almamaktadır. Kanunlarla birlikte Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Tebliğ, Genelge, Yönetmelik ve Maliye Bakanlığının çıkarttığı tebliğler yer almaktadır. Mükellefler bu metin yığının sindirmesi ve bunları hukuka uygulaması zordur (Kurt, 2019:43). Vergi kanunları, herkes tarafından anlaşılabilen açık ve net ifadelerin olması gerekmektedir. Çünkü vergiyi ödeyen bir mükellef ödediği vergiyi bilmek ve o vergi konusunda yeterli bir bilgi ile donanmak ister. Vergi sistemi içerisinde yer alan kaynaklar sayıca arttığı vakit vergi tabanı genişler ve neticede vergi sisteminin karmaşıklaşmasına neden olur. Ayrıca geçici maddeler, mükerrer maddeler bazen denetim elemanlarını içinden çıkılmaz bir duruma sürükleyebilmektedir. Vergi kanunlarının karışık bir hale gelmesi durumu yasaların uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Maalesef mevzuatımızda az sayıda kaynak içerisinde yer almamaktadır (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012:125).Vergi kanunlarının karmaşık olması yasalara hem uyum maliyetini hem de yasaların uygulanmasını güçleştirmektedir. Vergi miktarlarının belirlenmesine yönelik bölümünün karmaşık olması halinde mükelleflerin, doğrudan veya dolaylı olarak vergi kaçırma ihtimalleri artacaktır (Cesur vd, 2014:6). Yani yeterince anlayamamak, kavrayamamak ve uygulamamaktan kaynaklanan vergi kayıp ve kaçaklarının doğmasının engellenmesi zordur. Karmaşık olmayan basit bir vergi sisteminin varlığı halinde vergiden kaçınmaların sayısında azalma sağlar. Yoruma açık olan vergi kanunları yorumlanırken öznel davranılması sebebiyle ortaya çıkan tutarsızlık sonucunda net

anlaşılmamaktadır (Özpehriz, 2016:5). Kanunları net olarak algılayamayan mükellef hızla vergiye gönüllü uyumdan uzaklaşmaktadır.

Verginin karmaşık bir hale gelmesi durumuna özetle bakmak gerekirse;

- Vergi politikasının karmaşık olması politika yapıcının vergi sisteminin verginin mali olmayan amaçlarda düzenlemeler yapması.
- Vergi mevzuatının karmaşık olması ise vergi yasaları hazırlanırken yapılan karmaşıklar,
- Vergi yönetiminden kaynaklanan karmaşıklık ise vergi idaresinin farklı kural ve uygulamaları,
- Uyum karmaşıklığı mükelleflerin vergi planlarına ve vergi hesaplamalarından doğan karmaşıklıktır**.**

Sonuç itibariyle vergi sisteminin daha yalın bir hale getirilmesinin yanında mükellef haklarının düzenlenmesi yolu tercih edilmiştir. Mükellef haklarının düzenlenmesinin öncelikli sonucu vergi idaresinin keyfi davranma ihtimaliyle mükellefi mağdur etse bile artık mükellefler haklarına sahiptirler. Ve bu hakları koruma bilincini bünyelerinde barındırmaktadırlar(Bayraklı ve Sarısoy, 2018:99).

3.2.3. Teknolojik Gelişmeler

Yaşanan teknolojik gelişmeler insanlara çeşitli fırsatlar ve aynı zamanda yenilikler sunmaktadır. Bu yeniliklerin başında internet kullanımı gelmektedir. İnternetin kullanılmasıyla birlikte insanların yaşam tarzlarında da köklü değişimler yaşanmıştır. Bugün internet aracılığıyla bireyler tüm bankacılık işlemlerini, vergi işlemlerini, ticari faaliyetlerini ve online işlemlerini kolaylıkla ev veya iş yerlerinden ayrılmadan yapabilmektedirler (Çavdar vd, 2012:64). Bilgisayar ve iletişim teknolojisi geliştikçe vergilendirmenin sürecinde de önemli değişimler kaçınılmaz olmuştur. Gelir idaresi de gelişen teknolojiyi yakından takip eden kurumlar arasında yer almaktadır. Bunun nedeni de Gelir İdaresinin asıl amacının mükellef odaklı

hizmet anlayışı olmasıdır. Bu anlayış, mükellefin görüşlerinin alındığı, teknolojiye uygun periyodlarla görüş değişikliklerinin izlendiği ve sonuçta gerekli revizyonların gerçekleştirildiği bir süreci kapsamaktadır (Bakar, 2016:47). Örneğin bu yıl hizmete girmesi beklenen "Türkiye Dijital Vergi Dairesi" uygulaması tüm vergi dairelerinin birleştirilip mükelleflere 7 gün 24 saat işlerini kolaylıkla halletmede kolaylık sağlayacaktır. Bu hizmette mükellef hizmetleri için eğitimlerin verilmesi daha fazla denetim stratejisi gerçekleştirilmesi ve mükelleflere gönüllü uyumun teşvik edilmesi amaçlanmıştır(Tezcan vd, 2006:45).

Son gelişmelerle birlikte artık e-beyanname, e-tahsilat, e-bildirge, e- devlet uygulamalarına geçilmiştir. Bu durumda mükellefler birçok işini internet üzerinden gerçekleştirip daha az zaman harcayıp hızla ulaşılmak istenen bilgilere ulaşabilmektedirler. Elektronik ortamda mükelleflere ait olan bilgiler kayıt altına alınır ve saklanır. Ayrıca mükellefler için gizli olan bilgiler güvenli bir şekilde saklanmaya gayret gösterilmektedir. Vergilemede ki teknoloji kullanımı mükelleflerin gelir idaresine karşı direncini azaltır. Mükelleflerin vergileme ile ilgili kayıtlarını elektronik ortamlarda yapabilmeleri, vergi idarelerinin de bilgisayar ve internet teknolojisini kullanmaları mükellef hizmetlerinin iyileştirmesi tespitini ortaya çıkarmaktadır (Erasa ve Buyrukoğlu, 2012:126). Bu durum vergiye olan gönüllü uyumu da arttırmış olur. Teknoloji gelişiminin yakından takip edilmesi izlenen süreçlerden hepsi veya bir kısmı mükellefin davranışını etkilemek için doğrudan veya dolaylı olarak kullanılabilmektedir (Gerçek, 2016:53).

3.2.4. Uluslararası Alanda Gelişmeler

İkinci Dünya Savaşı ile yaşanan mal ve sermaye hareketliliği küresel dünyaya geçişte ivme kazandırmıştır. Büyük bir hızla dünya ortak tek pazarda yerini almıştır. Son yıllarda küreselleşmenin etkisiyle ortak politikalar ile birlikte uluslararası ticarette gelişme göstermiştir. Uluslararası alanda artan bütünleşmeler sayesinde ülkeler arasında küreselleşmenin de etkisiyle vergi hakları konusunda ayrı bir önem yaratılmıştır(Yaygır vd, 2017:191).

Uluslararası antlaşmalar, mükelleflerin haklarını koruma altına alması açısından önem arz eden diğer bir düzenlemedir. Bu düzenlemelerin bağlayıcılığı vardır ve zorunludurlar. Uluslararası alanda mükellef haklarının gelişiminde Avrupa Birliği'nin yanı sıra Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'nün de önemli katkıları vardır. Uluslararası alanda mükellef haklarını koruyan en bariz örnek Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesidir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi esas olarak kişisel ve siyasal hakları koruma altına alan bir sözleşmedir. Sözleşmenin 8. maddesine göre;

" Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı:

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 düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli tedbir olması durumunda söz konusu olabilir. "

Yukarıda yer verilen sözleşmenin 8. maddesinde herkesin özel aile yaşamına, konutuna ve yazışmalarına saygı gösterilmesini bekleme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Bu hakların kısıtlanması 2. fıkrada belirtilen durumlarda, bir başkasının hak ve özgürlüklerinin korunması için zorunlu bulunduğu ölçüde ve kanunla yer verilmesiyle gerçekleşecektir (Yücesoy, 2018:156).

Uluslararası alanda mükellef haklarını koruyan diğer bir düzenleme ise çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Çifte vergilendirmenin önlemesinde başvurulacak yollardan biriside vergi yetkilerinin çatışmayacak şekilde, ülkeler arasında yetkilerin paylaşımını esas alan uluslararası antlaşmaların yapılmasıdır (Erdoğmuş, 2018:32). Son dönemde yaşanan bir örnek vermek gerekirse 2019 yılının Aralık ayında ortaya

çıkan Covıd-19 sağlık krizinin günümüzde süratla etkisini devam ettiren uluslararası vergi hukukuna yansımaları mevcuttur. Bu yüzdende OECD tavsiye niteliğinde 3 Nisan 2020'de "*Vergi Antlaşmaları ve Covıd-19 Krizinin Etkileri*" başlıklı bir metin yayınlamıştır (Solyali, 2020:5). Bu metinin amacı çalışanları ve işverenleri öngörülemeyen ani vergi yüklerinden korumak ve uyum maliyetlerini azaltmaktır. Bu alanda çifte vergiyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) ile sınırları çizilen vergilendirme hakları konusunda yakın dönemde uyuşmazlık beklenmektedir. Nedeni ise ÇVÖA fiziken bulunduğu yere ve gün sayısına göre yapılmasıdır. Uygulanan seyahat kısıtlaması, sokağa çıkma yasakları ile kişilerin birçok hareketini sınırlandırmıştır. Aynı zamanda hükümetler arasında ki vergilendirmeye ilişkin bilgiye yönelik işbirliği uluslararası alanda mükellef haklarını koruyabilecek diğer düzenlemelerdir (Yazıcıoğlu, 2020:939).

3.3. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Mükellef hakları Genel Haklar (Temel Haklar) ve Özel Hakları (Vergi Kanunlarında Yer Alan Haklar) olmak üzere temelde 2 grupta incelenmektedir.

3.3.1. Genel Haklar (Temel Haklar)

Temel haklar bütün vergi yükümlülerinin elinde var olan haklardır. Bu haklar aralarında herhangi bir önceliği olmayan tamamen vatandaş olmanın sonucunda ortaya çıkmış olan haklardır. Temel haklar vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde mükellefin asıl istediği doğruluk ve etkinliği kapsar. Aynı zamanda temel haklar vergi kanunlarının geçerliliği, işleyişi ve uygulanabilirliği gibi konularda mükellefe güvence sağlamaktadır (Egeli, 2012:133). Bu haklar aşağıda tablo şeklinde gösterilmiştir:

Tablo 5: Mükellefin Genel Hakları

Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı	-3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun -4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu -1905 Sayılı Kanuna Göre İhbar İkramiyesi Talep Etme Hakkı
Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı	-TBMM'ye Bağlı Olan Kamu Denetçiliği İdarenin İşleyişi ile İlgili Şikâyetleri inceler.(Anayasa Madde:73)
Dava Açma Hakkı	-2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
Temsil Hakkı	-Vergi İle İlgili İşlemlerin Mükelleflerin yanı sıra Vekil ya da Temsilci veya 3568 Sayılı Yasada Sayılı Meslek Mensupları Tarafından da Yapılabilmesi
Eşit Muamele Görme Hakkı	-Vergi Kanunlarında Uygulama Birliğinin Sağlanması
Mükellef Memnuniyeti	-Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Kaynak: Osman Pehlivan'ın "Vergi Hukuku",2016, s:56 yer alan bilgilerden faydalanılarak hazırlanmıştır.

3.3.2. Özel Haklar (Vergi Kanunlarında Yer Alan Haklar)

Mükellefin vergi kanunlarının uygulanması aşamasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler sırasında sahip olunan haklardır. Bu hakları 3 temel grupta toplamak mümkündür.

- Verginin Tahsili Sırasındaki Özel Haklar
- Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasındaki Haklar
- Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Haklar

3.3.2.1. Verginin Tahsili Sırasındaki Özel Haklar

Vergi mükellefleri özel durumlarını ve kazançları doğrultusunda vergi mevzuatında yer verilen vergi miktarından daha fazlasını vermeme hakkına sahiptir. Mükellef vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarı ne kadarsa o miktar kadar ödeme yapmalıdır. Hesaplanandan fazla vergi ödenmesi hususunda mükellefin diğer kamu borçlarından mahsup edilmesini talep etme hakkı vardır (Ulusal Vergi Yargısı Paneli, 2016:28).

Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesine göre " *yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi mahsup edilir."* Bu kanun gereği gelir vergisi yıllık beyannamesine gösterilen gelire giren kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergiler veya ödenen geçici vergi toplamının hesaplanan gelir vergisinden indirilmesi mümkündür.

Vergisel işlemden kaynaklanan uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm müesseseleri olan uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim, hata düzeltme vb. yollar barışçıl çözüm yolları gibi isimlerle anılmaktadır. Vergi Usul Kanunun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesi ile beyana dayanan vergilerde, *" vergi kanunlarına aykırı davranışları bir dilekçe ile ilgili makamlara bildirim veren ve belirlenen şartlarda ödeyen mükelleflere vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezalardan kurtulma hakkı verilmiştir." Aşağıda yazılı pişmanlık ve ıslah hükümleri gereğince pişmanlıktan yararlanma şartları şöyledir:*

- *Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahı beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması,*

- *Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,*
- *Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması,*
- *Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,*
- *Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ay kesri için, 6183 sayılı kanunun 51. Maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.*

Vergi yükümlüsünün, vergi konusunda ki gönüllü uyumlarında pişmanlık müessesinin etkisi fazladır. Mükellef ve vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkları minumuma indirip idarenin zamanını daha aktif kullanmasını sağlamaktadır (Ulusal Vergi Paneli, 2016:29).

Niyeti kötü olmayan iyi niyetli vergi yükümlüleri vergi borçlarını öderken mağduriyet yaşamamaları, Vergi Usul Kanununun 115. ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 105. maddelerinde belirtilen " *yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, don, kuraklık, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen zararların giderilmesi ve kolaylık sağlanmak amacıyla Cumhurbaşkanı kararıyla terkin ve taksitlendirme imkânı getirilmiştir."*

Vergi idaresi ve mükellef ilişkisinde vergileme hususunda bilgi ve belgelerin sır gibi saklanması vergileme sürecinde mahremiyet varlığının göstergesidir. Vergi mahremiyeti, mükelleflerin beyan sisteminde özel bilgilerin

açıklanmayacağına inanarak doğru beyanda bulunmaları için başvurdukları bir yoldur. Memurlar mükelleflerin servetlerini, ailevi durumlarını, faaliyetlerini, gelir durumlarını ve öğrendikleri diğer bilgileri 3. şahıslarla paylaşmamaları gerekmektedir (Şahin, 2012:201).

6183 Sayılı Kanunun 58. maddesine göre" *kendisine ödeme emri tebliğ olunan mükellef böyle bir borcun olmadığına, borcun kısmen ödendiğine ve borcun zamanaşımına uğradığı gerekçeleriyle tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilirler."* 58. Maddeden de anlaşılacağı üzere mükelleflerin dava açabilmesi için ödeme tebliğ edilen borcun;

- Hukuken bu borç ya ortaya çıkmamış ya da ortaya çıktıktan hemen sonra borcun kapatılması gereklidir. Veyahut doğan borcun türlü sebeplerle ortadan kaldırılması gereklidir.
- Mükellefe tebliğ edilen tutar kadar borçlunun borcu olmamasına ilişkin dava açılabilir.
- Ortada var olan bir borç 5 yıl içinde tahsil edilmemesi durumunda zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle dava açılabilir (Gınalı, 2011:277).

Hem vergilerde hem de cezalar için kullanılan uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarında çözümlenmesinde kullanılan idari bir çözüm yoludur. Uzlaşma ile amaçlanan kısa sürede verginin tahsil edilmesini sağlamaktır. Uzlaşma adeta mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan pazarlık usulüdür (Yılmaz, 2009:322).Burada önemli olan husus mükellef şahsına yapılmış olan bir tarhiyatı yargıya taşımadan evvel vergi idaresi ile vergi ve ceza hususlarında ortak bir çatı altında buluşacak idari bir çözüm yolunun olmasıdır(Gelir İdaresi Başkanlığı Rehberliği, 2014:8).

3.3.2.2. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasındaki Haklar

Türk Vergi Hukukunda idari süreçteki çıkış kapıları uzlaşma ve hata düzeltme olarak sayılmaktadır. İdari çözüm önerilerine uyulma zorunluluğu yoktur. İdari yollara başvurunun ardından duruma göre yargısal çözümde istenebilir. Vergi hatalarının düzeltilmesindeki uyuşmazlıklar yargı merciine intikal ettirilmeden evvel idari süreçteki aşamalarda çözüme kavuşturulabilmektedir (Ulusal Vergi Paneli, 2016:29).

Vergi uyuşmazlıklarında mükellefler idari aşamada çözüm yolu ile birlikte yargı yolu ile çözüm yoluna başvurabilmektedir. Mükellefler, Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi gibi yargısal çözüm yollarına başvuru hakkına sahiptirler. Yargı yolu mükellefe üst düzey bir koruma sağlasa da maliyetleri arttırmaktadır. Uzlaşma ile hem kamu alacağını kısa sürede tahsil eder hem de maliyetleri ortadan kaldırabilmektedir (Kaba, vd, 2018:321).

Vergi Usul Kanunun 116. maddesinde " *Vergi hatası, vergiye mütallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."* Bu şekilde yapılan bir tanımlamadan sonra vergi hatası vergi hesaplamalarında yapılan hatalar sebebiyle yükümlüden az veya çok alınan vergiler sonucunda türemiştir. Mükellef ile vergi idaresi miktar konusunda ki anlaşmazlık belirlenerek konu yargıya taşınmadan önce hatanın düzeltilmesi gereklidir (Erdem, 2019:107). Mükellefler vergileme işlemlerinden hataların düzeltilmesi için vergi idaresine başvurabilir ve görüşme talebinde bulunabilir. Sonuçta talep edilen konulardan olumlu bir geri dönüş sağlanmazsa uzlaşmaya başvuru yapılabilir. Uzlaşmanın temeli karşılıklı olarak mükellefin iyi niyetine, idarenin sorumluluk anlayışı ile ikna ve pazarlığına dayanır (Savaşan, Ulupınar ve Altundemir, 2012: 128). İdari süreçte mükellef ve vergi idaresi arasında uzlaşma sağlanırsa kısa sürede ve minumum maliyetle olay çözüme kavuşmuş olacaktır. İdari yoldan çözümlenmesi amaçlanan hataların düzeltilmesinde hataların anlaşılır, net bir şekilde yoruma ihtiyaç duyulmadan belirtilmesine dikkat edilmiştir. (Egeli,

2012:135). Yoruma ve tartışmaya açık konulardaki uyuşmazlıkların yargıda çözümlenmesi gereklidir. Uyuşmazlıklar adli mevkilere uzatılmadan mükellefe düzeltme, pişmanlık, cezalarda indirim ve uzlaşma yoluyla vergilerde ve cezalarda indirim gibi durumların uygulanabilmesi için uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmiş olması gerekmektedir. Uyuşmazlıklar adli süreçte dava konusu yapılırsa şayet dava mükellefin aleyhine sonuçlanırsa yargılama giderleri, kaybedilen iş gücü, harcanan zaman, avukatlık ücreti, gecikme faizleri, haksız çıkma zamlarını ödemekle karşı karşıya kalacaktır (Yardımcıoğlu ve Tabiloğlu, 2014:7).

3.3.2.3. Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları

Vergi incelemeleri, mükellefler ödemeleri zorunlu olan vergilerini ödemediklerinde veya ödemeleri cebri olan vergiden daha az ödemeleri durumunda yapılmaktadır. Vergi incelemesinde haksız rekabetin önlenmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, vergi bilincinin arttırılması gibi amaçların yerine getirilmesi açısından mükellef hakları önem taşır. Vergi incelemeleri mali, sosyal ve hukuki amaçlar doğuracağından dolayı tarafların inceleme sürecinde haklarını iyi bilmeleri gerekmektedir. Burada önemli olan incelemeyi yapan idareye karşı mükellefin sahip olduğu haklardır.

Bireylerin sahip oldukları mükellef hakları huzurlu ve güvende olmalarına imkân sağlayacaktır. Ayrıca devlet ile ortak bir paydada buluşamadıklarında sahip oldukları haklar kendilerini daha iyi ifade etme fırsatı sunabilecektir. Sonuçta devlet mükellefin haklarını kötüye kullanır veya bilmeden hata yapması halinde mükellefler kendilerini koruyacak haklara sahip olacaktır (Dumlupınar, 2017:29).

3.3.2.3.1. Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı

Mükellefler Vergi Usul Kanununun 129. ve 136. maddeleri gereğince yoklama ve incelemeye görevli memurların kimliklerini işe başlamadan önce

kendilerine gösterilmesini isteyebilir. Bu hak VUK' un 136. maddesinde " hüviyet ibrazı" başlığı altında düzenlenmiştir.

Mükelleflere vergi incelemesi veya yoklamada bulunmak isteyen görevli memurlardan resmi kimliklerini göstermelerini talep etme hakkı tanınmıştır. İnceleme ya da yoklama yapan memurlar gittikleri yerde işe başlamadan fotoğraflı resmi nitelikte olan kimliklerini göstermek zorundadırlar. Böylece mükellef incelemeye gelen memurun gerçekten incelemeye yetkisi var mı yok mu görmüş olur (Bozdoğan vd, 2013:3). Bu hak mükellefin denetim elemanına güven duymasını sağlamakta ve defterleri, belgeleri sadece bu kişilere vermeleri amaçlanmaktadır. İncelemeye gelen yetkili üzerinde fotoğrafı yer alan kimlik belgesini göstermemesi halinde mükellef elinde bulundurduğu defter ve belgeleri ibraz etmeme hakkına sahiptir (Gürçam vd, ,2019:233).

İnceleme memuru öncelikle kimliğini göstermekle kanuna itaat etmiş olacağı için mükellef rahatlayıp iç huzura erecektir. Aynı zamanda birtakım hoş olmayan dolandırıcı oyunlarına son verilmiş olunacaktır. Dolayısıyla mükelleflerin idareye olan güvenleri de sarsılmamış olacaktır. Ayrıca burada ki en temel amaç mükelleflerin denetim elemanlarına güven duyup istenilen defter ve belgeleri sadece o kişilere verilmesidir (Karaman, 2011:3).

Mükellefler aramalı incelemelerde öncelikle arama yapılmasına dair mahkeme kararını gösteren belgeyi sunmalarını isteyebilir. Ardından aramanın ne için yapılacağını ve kapsamının da belirtilmesini isteyebilirler. Aramalı vergi incelemelerinde kimlik gösterilmesini isteme hakkı yasal olduğu için gereksiz alınganlıklara ve kaprislere gerek yoktur (Erol, 2010:114).

3.3.2.3.2. İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı

Mükellefler neden bir incelemeye tabi tutulduklarını merak ederler ve bunu öğrenmek de en doğal haklarıdır. Mükelleflerin incelemenin konusu ve kapsamında

yani kısaca incelemenin her aşamasında bilgilendirilmeyi yetkili kişi ve kurumlardan isteme hakları vardır. Aslında merak edilen yapılacak olan incelemenin konusu ve kapsamıdır. Bunun içinde incelemenin gereğinin öğrenme hakkının hukuki dayanağına bakmakta fayda olacaktır.

24.10.2003 tarihli 25269 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun 4. Ve 5. Maddesi" Bilgi Edinme Hakkı ve Bilgi Verme Yükümlülüğü " gereğince mükellefe inceleme başlamadan önce açık bir şekilde aktarılması gereklidir.

Bilgi Edinme Hakkı

Madde4 :" *Türkiye'de ikamet eden yabancılar ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karışıklılık ilkesi çerçevesinde, bu kanun hükmünden yararlanırlar. Türkiye'nin taraf olduğu Uluslararası Sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır."*

Bilgi verme yükümlülüğü

Madde5*:" Kurum ve Kuruluşlar, bu kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler."*

31.10.2011 tarihli Resmi Gazete ve 28101 Sayılı vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde;

1- Vergi incelemesi, inceleme yapmaya yetkili olanlarca bu yönetmelikle belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yerine getirilir.

2-Risk Analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir.

Mükelleflerin incelemenin konusunu öğrenme hakkının önemine Anayasanın 5. maddesin de devletin temel amaç ve görevleri başlığı adı altında değinilmiştir:

Devletin temel amaç ve görevleri:

Madde 5:

"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."

Bu madde kapsamında devletin en temel görevi kişinin huzurunun sağlanması ile ilgilidir. Mükellefe inceleme konusu ile ilgili herhangi bir bilginin verilmemesi demek kişinin tedirgin olacağı anlamına gelmektedir. Mükellefin endişeye kapılmaması ve iç huzura ulaşması için ihtiyaç duyulan bilgilendirilmenin mükellefe iletilmesi gereklidir (Ergen vd, 2014:288). Dolayısıyla mükellefin huzurunun stabil tutulması ve idarenin işleyişi açısından bu hak son derece önem arz etmektedir. Şayet mükellefin bilgi verilme konusunda doyurulmamış olması şeffaflık ilkesine de ters düşecektir (Bozdoğan, 2012:5).

Vergi Usul Kanunun 6. maddesine göre ise vergi incelemesinin görevi, yazı ile verileceği, nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususların yer alacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi usul kanunun 11. maddesinde ise incelemeye

alınmanın gerekçesi incelemeye başlama tutanağının muhteviyatında gereklidir. Kısaca bu maddeler ışığında incelemeye başlamadan önce her aşama ile ilgili incelemenin neden yapılacağı konusunun açıklanması gerekli bir haktır. Bu hak ile birlikte mükellef niye incelendiğinin farkına varırsa vergi inceleme elemanı ile daha sağlıklı ilişkiler kurulacaktır. İstenilen bilgi ve belgelerin ulaştırma sirkülasyonu daha hızlı olacaktır.

Vergi incelemeleri ihbarlar, başka incelemelerin tetiklemesi, risk analiz sonuçları, sektör incelemeleri ile incelemeyi gerektiren türden beyan ve talepler nedeniyle, MASAK'a yapılan şüpheli işlem nedenleri neticesinde vergi incelemesi yapılabilir. Ayrıca yukarıda yer verilen VUK 4. madde sonucunda da vergi incelemesi yapılabilmektedir (Başaran, 2010:2).

Vergi Usul Kanunu mad. 140/1 de belirtilen, inceleme tutanağı incelemenin nerede ve hangi konuda yapılacağı defter ve belgelerin incelemeye gerek duyulduğu zamanda sunulması resmi olarak önem arz etmektedir. Çünkü mükellef neden ve nasıl incelemeye alındığını ve neyin incelenmek istendiğini resmi bir şekilde öğrenme imkânı olacaktır. İşte bu sayede hukuki güvenlik sağlanmış olacaktır (Keskin, 2012:57). Ayrıca eğer vergi incelemesinin mahiyetinin değişmesi durumunda mükellefe ilgililerce bilgi verilmesi mükellefin bu değişikliklerin nedenini de bilme hakkı vardır.

Vergi Usul Kanunun 140/1 maddesine göre bahsedilen açıklama ister yazılı ister sözlü yapılabilir. Maddede yazılı veya sözlü olacak diye bir diretme söz konusu olmadığı için sözlü bir açıklamada yeterli ihtiyacı karşılayacaktır. Özetle incelemenin konusunun ne olduğunun derin bir detay ile açıklanması ve çözüme kavuşturulması şarttır(Akın, 2018:25).

Vergi incelemesinin konusunu bildirmenin kapsamına;

- İnceleme ile ilgili görev yazısını yazan makam, yazının tarihi ve sayısı yani incelemenin resmi dayanağı,
- İncelemenin normal vergi incelemesi, ihbara dayalı vergi incelemesi mi yoksa karşıt inceleme mi olduğu yani incelemenin neden yapıldığı,
- İncelemenin yapıldığı yıllar yani yapılan incelemenin hangi dönemleri kapsadığı,
- İncelenecek verginin türü (GV, KDV, ÖTV, DAMGA VERGİSİ) girmektedir (Erol, 2010:115).

3.3.2.3.3. Vergi İncelemesinin İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı

Esas olarak vergi incelemesi inceleme yapılacak kişinin iş yerinde yapılır. Uygulama da bu yasa hükmü istisnai olarak işlemektedir. Vergi Usul kanunun 139. maddesi gereğince;

"Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir."

Kanun hükmünde vergi incelemesinin öncelikle mükellefin iş yerinde yapılacağı ancak;

- İş yerinin müsait olmaması veya diğer zaruri sebepler
- Vergi incelemesinde muhatap alınan kişinin istemesi halinde incelemenin dairede yapılacağı belirtilmiştir.

Bu maddede yer alan müsaitlik olgusu ise vergi incelemesi yapılacak mükellef insiyatifine bırakılmamaktadır(Bayram, 2016:3). Şayet vergi incelemesi iş yerinde yapılmasına karar verildiyse defter ve belgelerin mükellefe teslimi için yazı yazmaya ve süre vermeye ihtiyaç duyulmamaktadır.

Yükümlü incelemenin dairede yapılmasını talep ederse inceleme iş yerinde yapılmayacaktır. Bu durum vergi inceleme yetkilileri ve sorumlularının yazacağı yazı ya da düzenleyeceği tutanak ile nihai kararın verildiğini göstermiş olur. İncelemenin neden iş yerinde yapılamayacağı açık ve net bir şekilde bir tutanakla sunulmalıdır. Vergi incelemesi yapılacak olan iş yerinin uygun olmadığına dair tutanağı inceleme yapacak olan eleman tarafından bizzat iş yerinde yapılan gözlem ile neden müsait olmadığı tutanakta yer alması gerekmektedir (Pınar, 2016:51). Bu durumda incelemenin iş yerinde yapılması durumunda inceleme yetkilileri objektif, saygılı ve ciddi bir tavır ile iş yerindeki etkinliklerin devam ettirilmesi ve özellikle mükellefe bilgi vermeye dikkat edilmesi gerekmektedir (Erasa vd, 2012:120). Ama inceleme iş yerinde yapılmıyorsa mükellefe resmi bir yazı yazılarak defter ve belgelerin istenmesi için uygun sürenin verilmesi gerekir. Eğer inceleme dairede yapılmayacaksa defter ve belgelerin daireye getirilmesini talep edilmesi yasaya ters düşecektir.(Erol, 2010:114).

Vergi incelemesi dairede yapılacaksa herhangi bir mücbir sebep veya mazaret olmadan defter ve belgeler ilgiliye sunulmamış ise VUK 30/3 Madde gereğince yetkili dönem matrahını Resen Takdir edebilir (Şeker, 2020:5).

Aynı zamanda vergi incelemesi, mükellefin iş yerinde yapılması durumunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye tabi tutulacak mükellefin müsaadesi olmadan normal çalışma saatleri haricinde inceleme yapamazlar. Bu durumun tek istisnası vergi inceleme yetkilisinin tüm koruma önlemlerini aldıktan sonra bir tutanak düzenleyerek incelemeyi normal çalışma saatleri haricinde yapabilir. Burada önemli olan husus inceleme yapılacak saatlerde iş yerindeki çalışma düzeninin bozulmamasıdır.

3.3.2.3.4. İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı

Mükellef vergi incelemesinin bütün aşamalarında incelemeyi kapsayan yapılmasının faydalı olacağına inandıkları bilgilendirmeyi yetkili kişi ve kurumlardan isteme hakkına sahiptir. İşte tanınan hak mükellefin genel hakları kategorisinde bulunan bilgi edinme hakkının vergi inceleme bölümündeki özel görüntüsüdür. (Vergi Yargısı Paneli, 2017:36).

Mükellefler genel anlamda vergi sisteminin işleyişi veya kendilerine ait bireysel idari işlemler konusunda özel bilgi talep hakkına sahiptirler. Mükellefler vergileme ile ilgili durumların haberdar edilmesinde, mükellefe bildirilmesi ve mükellefin arzu etmesine bağlı olarak bilgi sunulması olarak iki yolla gerçekleşir. Mükellefler kendilerine iletilen bilginin, vergi alanında kendisinin de içinden çıkamadığı durumları daha kolay anlamlandırmayı umarlar(Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar ve Güzel, 2015:72).

Bilgi edinme hakkı, mükelleflere hem müracaat hem de şikâyet alanı açmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak görevleri arasında yer almaktadır. Ayrıca bilgi almak için talep edenlerin mümkün olduğunca hızlı, etkili ve doğru tespitler yapılması için ihtiyaç duyulan idari önlemleri almaları gerekmektedir (Gündüz, 2016:231).

Vergi Mahremiyeti ve bilgi edinme hakkı birbiri ile doğru orantılı uygulanmalı ve çelişkilere yer verilmemelidir. Bilgi Edinme Hakkı, hukuk devletinin ışığı doğrultusunda tarafsızlık, eşitlik, şeffaflık ilkelerinin bir sonucudur. Vergi mükelleflerinin kendileri hakkında Gelir İdaresinde ki bilgiler yanlış olursa mükellefler bunların düzeltilmesini talep etme hakları da vardır (Ağar, 2012:379).

Vergi idaresinin kendi tasarruflarıyla vergi uygulamaları ile mükellef haklarının duyurulması vergi idaresinin kendi bünyesindeki hizmeti mükellefe anlatabilmek adına sade, anlaşılır yayınların yapılması idealdir. 2006 yılında hayata

geçirilen Mükellef Hakları Bildirgesinde Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istenilen bilgiler için doğru kişilerle iletişim halinde olunması için yönlendirme yapılacağı bildirilmiştir (Kaba, Beşel, 2018:323).

3.3.2.3.5. Defter ve Belgelerin İbrazı İçin Ek Süre İsteme Hakkı

Mücbir sebep gibi haklı bir nedene dayandırılmadan mükelleften istenen defter ve belgeler sunulmadığı taktir de bu defter ve belgeleri ibraz etmediği sonucuna ilgili kanun maddesinden ulaşılmıştır. İbraz edilmeme nedeni belirli bir nedene dayandırılırsa bu nedenin açıkça belirtilmesi gerekir. Haklı bir mazeret sunulursa inceleme elemanı yükümlüye ibraz için uygun ek bir süre verilir (Pınar, 2016:53). Mükellefin zor durumda kalması nedeniyle defter ve belgelerini istenen sürede ibraz edemeyecek durumda ise ilave süre verilmesini isteme hakkına sahiptir. Mükellefler kanunla zor durum sayılan hallerde idareden makul bir süre isterler. Bu süre minumum 15 gündür (Bozdoğan, 2012:5). Mükellefin bu haktan yararlanabilmesi içinde aşağıdaki şartların varlığı gereklidir:

- Kanuni süre içerisinde talep edilmesi
- Ortada meşakkatli bir durum varsa bu durumun haklı nedeninin tespitinin yapılıp ispatlanması
- Alınacak verginin herhangi bir tehlikeye girmemesi
- Vergi Yükümlüsünün ortaya koyduğu sebebin inceleme elemanı tarafından kabul edilmesi

Vergi Usul Kanununda defter ve belgelerin ibrazı için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Süre verip vermeme veya ne kadar süre verileceği takdir yetkisi inceleme elemanındadır. Ancak gerekmesi halinde verilebilecek sürenin alt sınırı 15 gün olduğundan ibrazın, derhal değil 15 gün içinde olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Mükellefin zor durumda kalmasından kasıt mücbir sebebin varlığındandır. Mücbir sebep kişilerin başlarına geleceği daha öncesinden

kestiremediği dış etkilerin sonucuyla ortaya çıkan durumlardır (Mutluer, vd, 2006:148). Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesi gereğince mücbir sebepler:

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

Bir mücbir sebebin varlığı halinde mücbir sebep ortadan kalkana kadar ve ölüm halinde ise mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesi için süreler 3 ay uzar.

3.3.2.3.6. İnceme Sırasında Müşavir veya Avukat Bulundurma Hakkı

3568 sayılı Yasa kapsamında faaliyette bulunan Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir mensuplarının yapılan incelemenin mükellefin bulunması gereken her aşamasında mükellef istediği takdir de bulunmaları olanaklıdır. 3568 sayılı yasada belirtilen meslek mensupları vergileme sürecinin her aşamasında görev üstlendiklerinden vergi yönetimine işlevlerinin yerine getirilmesinde katkı vermektedir. Meslek mensuplarının vergi yönetiminin etkin çalışmasına bir önemli katkıları da vergi uyuşmazlıklarının çözümü aşamasında vergi uzlaşmalarında da kendini göstermektedir (Akdoğan, 1993:11).

Nitekim Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında yönetmeliğin 12. maddesinde;

"*Yeminli Mali Müşavir vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilecekleri ve açıklamalar yapabilecekleri belirtilmektedir*."

Mükellefler mali anlamda kendilerini temsil eden muhasebecileri ve mali müşavirleri vasıtasıyla vergi konusunda karşılaştıkları şekli ödevleri uygularlar. Dolayısıyla meslek mensuplarının bulundukları konumları itibariyle mükellefin idare ve vergilendirme hakkında ki görüşleri üzerinde etkili olurlar (Bakar, 2015:47). Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlerin ve Avukatların mükelleflerle birlikte katılım hakları vardır. Mükelleflerin bu isteklerine olumsuz olarak cevap verme hakları ve yetkileri bulunmamaktadır (Tekin ve Sökmen, 2019:95). Mükellef yasal anlamda kendisini temsil eden kişiyi inceleme elemanına göndermesi için öncelikle inceleme alanında bilgi vermeye yetki tanımlanmalıdır. Burada da önemli olan husus güvenliği sağlamak adına mükellefi yasal anlamda temsile gelen kişinin temsil belgelerini inceleme başlamadan evvel inceleme elemanına göstermesi gereklidir. (Bozdoğan, 2012:7).

İncelemeye katılan meslek mensuplarının iş konusundaki tecrübeleri, bilgi birikimleri ne kadar fazla ise hukuki süreci o kadar etkili yürütürler. Buradaki amaç mükellefin hukukunun korunmak istenmesidir. İnceleme elemanları incelemeye katılan diğer meslek mensubu arkadaşlarının isteklerine negatif bir bakış açısıyla yaklaşma hakları yoktur. Vergi incelemesi gibi ciddi bir hususta hukuki doğru bilgiden yararlanmasından daha normal bir durum söz konusu değildir (Erol, 2010:124).

Mükellef idari çözüm yolunda(uzlaşma, cezalarda indirim vs.) hataların düzeltilmesi hususunda kendilerine yardımcı olacağını düşündükleri bilgileri vergi dairesinden isteyebilirler. Bu süreçlerin takip edilmesi ve kendilerine yardımcı olmaları için mali müşavirini yetkilendirebilirler. Meslek mensuplarının yeterli

mesleki bilgilere sahip olacaklarından mükellefi, uzlaşma konusunda uyarıp gerek idarenin gerekse mükellefin haklarını koruyabilirler (Akdoğan, 1993:12).

3.3.2.3.7. Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerin Yazılmasını İsteme Hakkı

Genel itibariyle bilindiği üzere idare hukukunda eylemler evraklar üstünden yerine getirilir. Yargı safhasında ispat araçlarından en önemlisi tutanaklardır. İmza öncesi tutanak taslağının mükellefe sunulmasının;

Eski Hali: 2011 yılı Resmi Gazetede ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlarda tutanağa geçirilir. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez.

Yeni Hali: 2016 yılı bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirebilmesini sağlamak amacıyla mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Mükellefin talep etmesi halinde tutanağın taslağı kendisine sunulacak ve bu sırada mükellef gerekli hazırlıklarını yaparak iddialı bir savunma yapabilecektir.

31 Ekim 2011 tarihinde 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi İncelemesine Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17. maddesinde inceleme tutanaklarında yer alacak unsurlara yer verilmiştir. 31 Ekim 2016 tarihi itibariyle ek unsurlar getirilmiştir:

"*Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi ilgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, vergilendirme ile ilgili olaylar veya hesap durumları, varsa ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri, tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, nezdinde inceleme yapılan mükellefe tutanakta yer alan*

hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususuna ek olarak 2016 yılında tutanağın taslak halinin 16.Maddesinin 2. Fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu ve mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadelere de yer verilmiştir."

Vergi inceleme tutanaklarında mükellefin aleyhinde ortaya çıkan durumlarla karşılaşılırsa itirazda bulunabilirler. Bu mülahazaları tutanağa geçirme hakkına sahiptirler. Vergi inceleme elemanına, mükellef aleyhindeki itirazları tutanağa eklememe gibi bir hak tanınmamıştır. Vergi usul kanunu mad. 141/1'e göre;

"İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir."

Vergi usul kanunun 141/1 maddesi gereğince incelemenin aşamaları tutanaklar ile tespit edilebilir. İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Madde de yer verildiği gibi vergi inceleme sırasında inceleme tutanağının hazırlanması şartı yoktur. İnceleme sırasında vergilendirme konularında ve var olan hesap durumlarında yani gerek görülen hususlarda tutanak düzenlenebilir. İlgili yerde tutanağın düzenlenip düzenlenmeyeceği konusunda karar mercii vergi inceleme elemanına aittir. İnceleme elemanı tutanağı ihtiyaç duyarsa düzenler. Düzenlenen tutanakların okunması, mükellefin lehine bir durumdur. Hatta mükellef güvendiği başkalarını da okutturabilir. Okuma sonrasında mükellefin karşı çıktığı bir konu varsa tutanağa geçirilir. Tutanağın bir nüshasının nezdinde inceleme yapılana bırakılması yasal bir zorunluluktur. Mükellefin tutanağın bir örneğinin kendisine alması yapılan incelemeden ayrıntılı bir şekilde haber verilmesi anlamına

gelmektedir. Bu tutanak itiraz ve dava aşamasının olması halinde mükellefe yol göstermeye yardımcıdır. Ayrıca tutanaktan bir nüshanın elinde bulundurulması şeffaflık ilkesinin de olması gerektiği ile ilgilidir.

Vergi mükellefleri tutanakları imzaladıkları taktir de inceleme sırasında alıkonulan belge ve defterleri alabildiği gibi tutanaklara inceleme hakkındaki kendi görüş ve itirazlarının yazılmasını talep edebilirler. Fakat mükellefler tutanaklarda yazanlara genel bir itiraz şeklinde görüş yazılmasını isteyememektedirler (Kaba, 2018:321). Tutanakta yer verilen açıklamalar doğrultusunda genel, soyut ve konu ile tezatlık oluşturacak itirazlar tutanağa geçirilmez. Tutanakta yer verilen açıklamaların gayet açık, anlaşılır ve somut olması gerekmektedir(Nas, 2012:1325). İtiraz ve görüş bildirme hakkı, mükellefin lehine delil olabilecek durumların tutanakta yer almasını sağlayan bir haktır. Nedeni ise her türlü itiraz, şer ve mükellefin belirttiği şekilde ki görüşlerini tutanağa geçirilmesidir (Vergi Yargısı Paneli, 2017:38).

Vergi inceleme esnasında oluşturulan tutanakta, tutanağın ne içerdiğini defter, belge ve kayıtlarda aykırılık oluşturmadığı düşüncesine kapılıp tutanağın içeriğindeki konulardan haberdar olma hakkı tanınmıştır. Şayet bu hak sağlanmazsa mükellefin savunma hakkı zedelenmiş olacaktır. İlerde de dava açma ihtimalini arttıracağı için hem yargının yükü artacak hem de zaman ve maddi kayba yol açacaktır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinin 2. fıkrasında;

“ 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 belirleyen yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez.” denilmektedir.

Vergi incelemesinin sonucunda mükellef haklarında eleştiriye açık yapılacak unsurların bulunması durumunda değerlendirme ve raporlama aşamasında tarafsız olarak tutanağa aktarılır. İnceleme sonucunda illaki tutanak almak zorunlu olmamakla birlikte gerekli görülen hallerde tutanağı belgelendirilebilirler. Ancak vergi inceleme elemanları bu tutanakları imzalamak için ilgilileri zorlayamazlar (Erdem, 2016:95). Bu durumu açıklamak için devreye Vergi Usul Kanununun 141/2 fıkrası devreye girer. Bu maddeye göre;

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

Vergi inceleme esnasında oluşturulan tutanağı inceleme konusunda yetkili kişi imzalayamayabilir. Bu durumda tutanakta yer verilen tüm konular, hesap durumları ve inceleme için gerek duyulan defter ve belgeler yetkilinin rızasına bakılmadan alınabilir.

3.3.2.3.8. Tutanakla El Konulan Defter ve Belgelerden Faydalanma Hakkı

Mükellefler beyannamelerini düzenlemek veya gerekli bilgileri edinmek için arama veya inceleme nedeniyle tutanakla el konulan defter ve belgeler üzerinde incelemeler yapma, örnek alma ve kayıtlar çıkarmayı isteyebilir. Bu açıklamanın detaylandırılması niteliğinde Vergi Usul Kanununun 144. maddesine bakılması daha açıklayıcı olacaktır. Buna göre;

İncelemede Usul

Madde 144:

“ Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıt çıkarmaya yetkilidir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesin tanzim için gerekli olan bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu hususstaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.

Şu kadar ki defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. “

İnceleme için defter ve belgelerin sunulmuş olması vakti gelmiş vergi beyannamesinin verilmeyeceği anlamına gelmez. Beyannamelerin düzenlenmesi için ihtiyaç duyulan belgelere ulaşılmasına izin verilir. Vergi idaresinin inceleyeceği defter ve belgeler üzerinden ihtiyaç duyulan incelemelerin yapılıp bu incelemeler üzerinden gereken örnekler alınabilmektedir. (Türkiye Barolar Birliği, 2005:20). Zira ilerleyen dönemlerde muhtemel bir uyuşmazlık meydana gelirse alınan bilgi ve belgeler mükellef için önemli bir dayanak oluşturmaktadır.

İnceleme tutanağını mükellef veya yasal temsilcisi tarafından imzalanmaması halinde aramanın konusu netleşene kadar defter, belge ve eşyalar idarede tutulur ve mükellefe geri verilmez. Ancak sonrasında tutanağı imzalayarak

mükellef ve yasal temsilci defter ve belgeleri tekrar alabilir. Konusunu suç oluşturan defter ve belgelerin Vergi Suçu Raporu ile birlikte Cumhuriyet Savcılığı'na gönderilmesi gerekir. Ancak yukarıda yer verdiğimiz Vergi Usul Kanununun 144. maddesi hükmüne göre yapılan inceleme neticesinde arama ile ele geçirilen belgelerin vergi ile bir ilişkisi olmayan diğer belgeler (özel mektup, günlük vs.) teslimi mükellefin kendisine ya da temsilcisine teslim edilmesi mümkündür(Kükrer, 2017:528).

3.3.2.3.9. Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı

Mahrem "*gizli olan, herkese söylenmeyen*" anlamlarına gelmekte olup mahremiyet sözcüğü ise Arapça kökenlidir. Dilimizde gizlilik mahiyetinde kullanılmaktadır. Bireyin çevresindekilerce ortada var olanı öğrenilmesini ve bilinmesini istemediği kendi özeline has olan unsurları oluşturmaktadır.

Vergi mahremiyeti ise mükellefe ait olan bazı bilgilerin gizliliğinin korunmasına yönelik olarak getirilmiş olup " *vergi ile ilgili gizlilik*" şeklinde ifade edilebilir (Ağar, 2012:369). Vergileme sürecinde mükellefle idare arasında kurulan vergileme ilişkisinde üçüncü kişilerin duymaması için sır tutulması gerekli bilgileri ve belgeleri ifade eder. Hal böyle olunca beyan esasına dayalı vergi sistemimizde mükelleflerin kendilerine has bilgilerinin gün yüzüne çıkarılmayacağına güven duyarsa doğru beyanda bulunmalarına imkân sağlanmış olacaktır. Vergi mahremiyeti hakkı hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından birçok olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Vergi idaresi vergilendirme işlemini kolayca gerçekleştirmekte, mahremiyetin kapsamı dışında yer alan bazı bilgilerin açıklanmasıyla vergilerin toplanmasında kamuoyunun baskısından yararlanılarak vergi kayıp ve kaçakları azaltmaktadır (Ünsal, 2003:2003). Ayrıca mükellefin vergi dairesine vereceği bilgilerin açıklanmasının ve başkaları tarafından kullanılmayacağının garanti edilmesi, mükellef üzerinde güven duygusu oluşturmakta ve vergilendirme işlemi için gerekli olan tüm bilgilerin vergi dairesine verilme ihtimali artmaktadır (Gökbunar, Çetin, 2010:30).

Vergi mahremiyetinin uygulanmasının istisnaları şunlardır;

- Mükellef beyanlarının vergi dairelerinde ve mükelleflerin tabi oldukları mesleki odalarda ilanı,
- Vergi Levhaları,
- Vergi ve Cezaların Maliye Bakanlığınca Açıklanması,
- İdari ve Adli Soruşturmalara yönelik kamu görevlilerine bilgi verilmesi ve bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi verilmesi (Şahin, 2012:205).

Vergilendirme alanına geçildiğinde vergi mahremiyeti " vergi mükellefinin özel hayatı, ticari ve meslek sırları" olarak tanımlanabilir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti kurumunda ise;

" *Aşağıdaki kimseler görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya 3. Şahısların nef'ine kullanamazlar."*

Başka kamu kurumlarının ve mahkemelerinin bu bilgileri isteyebileceği uluslararası antlaşmalar çerçevesinde başka ülkelerin bilgisine sunulabileceği gizlilik ilkesi gereğince matrah tutarının yer aldığı vergi levhası, vergisini zamanında ödemeyen vergi borçlularının sıralanmış listesinin ilan edilmesi ilkenin istisnası kapsamındadır(Buyrukoğlu, 2012:118). Kamu yetkililerince gerçekleştirilen soruşturmalarda talep edilen bilgi, belgeler de istisna kapsamında yer almaktadır. Aynı zamanda bankalara yapacakları vergi tahsilatına ait bilgiler verilmesi de bu yasağın ihlali değildir. Ayrıca sahte ve yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları ortaya çıkartılırsa, bağlı oldukları meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz (Kaya vd, 2017:47).Vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu olup da uymayan kişiler şu şekilde sıralanabilir:

- Vergi Muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da yetkili olanlar,
- Vergi kanunlarına göre oluşturulan komisyonlara(takdir-uzlaşma-tadilat vb.) ortaklıkta bulunanlar
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler
- Bazı hallerde şahıslarına bilgi ve belge verilen kişiler
- Maliye Bakanlığı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı görevlileri ile bu işlerin gerektiğinde devredilebileceği Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olacak şekilde, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek özel hukuk tüzel kişiliğini haiz şirketin ortak, yönetici ve çalışanlarıdır (Arslan, 2013:20).

Vergilendirme işlemleri kişilerin özel hayatlarına müdahale eden işlemlerdir. Bu yüzden de vergi mahremiyeti bir hak olarak görülmesi gerekmektedir. Mükellef Hakları başlığı altında yer verilen vergi mahremiyeti öznesine bir menfaat sağlamaktadır (Armağan, 2017:2405). Vergi Mahremiyeti Hakkının kontrolsüzce kullanılması istenen bir durum değildir. Mükellefler bu hakkın var olmasıyla birlikte vergi idaresine ekstra bir güven beslemektedirler. Bu hak sayesinde mükellefler vergi idaresine güvenerek bilgilerini verebilmektedir. Vergi dairesinin bilgileri aktarmasının en önemli sebebi kamu yararıdır(Durdu, 2019:619). Örneğin: Vergi idaresinin vergi borcunu ödeyemeyenlerin listesini açıklaması ve "vergi yüzsüzleri" gibi tanımla belirtilmesi bu kişilerin kişilik haklarını örselemektedir.

Mükellef vergi incelemesi esnasında ve sonrasında vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkına sahiptir. Mükellefler özellikle bu hakkı işleri konusunda vergi idaresine bildirim yapmakta kullanmaktadırlar. Kişiler ticari hayatlarının gizli tutulmasını isterler. Bu yüzden vergi mevzuatında yer alanlar kadarıyla açıklama yapan bir haktır(Çetin ve Gökbunar, 2010:28). Vergi

mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikâyette bulunabilir. Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişme ve değişimler insanların özel yaşam alanlarına ihlalleri oldukça kolaylaştırmıştır. Her türlü bilgi ve belgeye erişim bu bilgilerin yayımı çok kolay hale gelmiştir. Özetle teknolojik gelişmelerden dolayı da kişilerin özel yaşam alanları daralmakta ve mahrem bilgilerine erişimi de kolay olunca söz konusu bilgilerin mahrem kalma özelliği de mümkün olamamaktadır (Kara, 2017:280).

Vergi Mahremiyetinin uygulanmasında bazı güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Genel de bu güçlükler mahremiyet kapsamına giren kişilerin tespitinin zorluğundan ve özellikle bazı kamu görevlilerinin görevlerinden ayrıldıktan sonra vergi mahremiyetini ihlal edip etmediklerinin tespitinin zorluğundan kaynaklanmaktadır (Ünsal, 2003:2003).

3.3.2.3.10. Kendisine Kurumuna ve Kurum Çalışanlarına Özenli Davranılmasını İsteme Hakkı

Vergi incelemesinin yapıldığı esnada güçlü olup dengeyi sağlayacak olanlar incelemeyi yapanlardır. Mükellefin inceleme elemanından kendisine, kurumuna kurumunda görev yapanlara dikkatli ve özenli davranılmasını talep etme hakkı söz konusudur. Şayet bu duruma gerekli hassasiyeti göstermeyen inceleme elemanı hakkında hazırlanan şikâyet dilekçesini ilgili olduğu birime iletilebilir.

Vergi incelemesi süreci yasada belirtilen bir çerçeve ile belirlenmiştir. Bu yüzden de inceleme elemanlarının bu durumu kişiselleştirmemesi gerekmektedir. İki tarafında bu süreci olabildiğince nesnel, objektif, etkin şekilde yürütmesi beklenmektedir. Ama inceleme yapılan mükellefin heyecanlı, stresli olması gergin olması normaldir. Var olan stres, gerginlik ve çevresel faktörlerin mükelleflerin hâl ve hareketleri üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Vergi sisteminden ve vergi yönetiminden kaynaklanan faktörler incelenen mükellefin davranışlarını etkilemektedir. Ayrıca daha önce incelemeye tabi tutulmuş olan vergi

mükelleflerinin inceleme sürecinde yaşamış oldukları deneyim ve tecrübeler ileride ki incelemelerin niteliğini etkilemektedir. Aynı zamanda mükellefin incelemeler üzerindeki algılarında ki etkisi de fazladır.

Adaletsiz bir vergi incelemesi varlığı ihtimali bile mükellefin vergiye gönüllü uyumunda negatif etkisi olacaktır. Bu yüzden yapılacak olan inceleme ile ne planlandığı önceden mükellefe bildirilmelidir. İnceleme sonucunun da inceleme sonrasında mükellefe iletilmesi doğru bir yöntemdir. Vergi incelemesi yetkilisi mükellefte ekstra " baskı, korku, tehdit" hissettiriyor veya uyguluyorsa mükellef bu durumdan olumsuz etkilenecektir. Mükellef inceleme elemanını korkulu rüya olarak görmemelidir. Aksine itinayla görevini yerine getiren inceleme elemanı olarak kafasında yer edindirmelidir (Mutlu vd, 2013: 220).

3.3.2.3.11. Uzlaşma Hakkı

Kanunların net ve anlaşılır olmaması vergilemenin en önemli problemleri arasında yer almaktadır. Ortaya konulan ifadelerin yoruma açık olması uygulamada bir takım uyuşmazlıklara zemin hazırlamaktadır. Bu şekilde vergi uyuşmazlıklarının meydana gelmesinden sonra, taraflar bu uyuşmazlıkların çözülmesi yoluna gitmektedirler. İşte uzlaşma gibi bazı uyuşmazlıklar mükellef ile vergi idaresi arasında çözüme kavuşturulmaktadır (Eftekin vd, 2015:235).

Uzlaşma müessesesi Türk vergi sistemine ilk olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununa, 28.02.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı yasa ile girmiştir. Türk vergi hukukunda uzlaşmaya başvuru mükellefe tanınmış olan bir haktır. Mükellefin isteğine göre kullanılacak olan bu yol, gerek vergi idaresine gerek mükellefe uyuşmazlığı barışçıl bir şekilde çözme imkânı sağlamaktadır (Türkay, 2018:25). İlgili isterse uzlaşma talebinde bulunur. İsterse de hakkında yapılan idari işlem her neyse vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Uzlaşma talebinde bulunma hakkı mükellefe veya kanuni temsilcileri ya da resmi vekâlete sahip vekilleri tarafından da yapılabilir.

Uzlaşma hemen hemen bütün vergi türlerine ilişkin olarak İkmâlen, Resen ve İdarece yapılan tarhiyatlar konusunda itiraz yoluna başvurulmadan, mükellefle vergi idaresinin anlaşması ve yapılan tarhiyatın bu anlaşma çerçevesinde düzeltilmesidir (Yılmaz, 2009:324).

Vergi hukukunda, uzlaşma müessesi Vergi Usul Kanunu madde 376'dan sonra gelen Ek mad. 1- 12 'de düzenlenmiştir. İlgili kanun metnine göre; Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma olarak iki şekilde düzenlenmiştir. Uzlaşma kurumunun tarihi, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 1963 yılına dayanır. İlk halinde sadece tarhiyat sonrası uzlaşma yer alırken, daha sonra 1985 yılında kanunda yapılan bir değişiklik tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu da Türk Vergi Sistemine dahil olmuştur (Gerçek, Gerger, Taşkın, Bakar ve Güzel, 2015:94).

Uzlaşma komisyonu önceden belirlediği gün ve saatte vergi yükümlüsü ve yasal temsilcisinin katılımıyla konu üzerinde tartışır. Uzlaşma komisyonu Başkan, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları ve Vergi Müfettişleri arasından seçilecek 3 üyeden oluşur. Uzlaşma sağlanırsa tutanakla tespit edilir. Tutanak hemen komisyon başkan ve üyeleri ile vergi yükümlüsü veya yasal temsilcisi tarafından imzalanır. Üç gün içinde rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir. Tutanakta;

- Mükellefin adı, soyadı, unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C kimlik numarası,
- İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,
- Uzlaşılan ceza miktarı,
- İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı gibi hususların yanında uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamına; Vergi İncelemesinin hemen akabinde tespit edilen matrah ve matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve

harçlar ile bunlarla ilişkili olarak kesilecek vergi ziyaı cezası girmektedir. 7 Nisan 2021 Resmi Gazetede yayımlanan tarhiyat öncesi uzlaşma Yönetmeliğinin 2. Maddesinin 1. Fıkrasında yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır (TÜRMOB Mevzuat Silküleri, 2021:77). Ayrıca beyana dayalı vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilemez**. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamına;** Vergi Daireleri tarafından mükellef adına İkmâlen, Resen veya İdarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları girmektedir (Buzkıran vd, 2016:2085).

Vergi yükümlüsü tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan tek bir tanesini seçmesi gereklidir. Daha önce tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmayan mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilir (Hocaoğlu, 2015:494). Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanırsa vergi ve cezalar konusunda yargı mercie tercih edilmez ve hiçbir kurum ve kuruluşa şikâyette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi ve ceza miktarları gecikme faizi ile toplu ödenir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezasını kapsayan uzlaşma türüdür. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın tek koşulu vergi mükellefinin vergi incelemesine tabi tutulmuş olmasıdır (Gündüz, 2016:229). Mükellefe Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşeceği tarih ve saati bir yazı ile bildirilmesi gerekir. Bu bildirim uzlaşmanın gerçekleşeceği tarihten minumum 15 gün önce mükellefe yapılmalıdır. Eğer mükellef isterse 15 günlük süre onun için bağlayıcı olmaz ve daha önceki bir tarihte uzlaşma günü için tercih edilebilir. (Türkay, 2018:30).

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, bir vergi tarh edildikten sonra veya ceza kesildikten sonra ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmaksızın idari aşamada taraflar arasında bir anlaşmaya varılmak suretiyle çözüme

kavuşturulmasıdır. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kapsamına ikmalen, resen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziayı cezaları girer. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma süreci ise aşağıdaki aşamalarda gerçekleşir:

- Mükellef adına verginin tarh edilmesi ardından cezanın kesilmesi,
- Vergi/ Ceza İhbarnamesinin mükellefe iletilmesi,
- Uzlaşma talebi,
- Uzlaşma talebinin incelenmesi,
- Talebin kabulü ve Uzlaşmaya Davet veya Uzlaşma talebinin Reddi ve Uzlaşma Görüşmelerinin gerçekleştirilmesi şeklindedir (Eftekin, 2015:28).

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında muhasebe veya müşavir meslek odalarından bir temsilcinin bulundurulması mümkündür. Bu temsilciler görüş açıklayabilirler fakat imza atamazlar. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında böyle bir uygulamaya rastlanmamaktadır. Uzlaşma görüşmelerinde vergiyi doğuran olay veya matrahı etkileyen işlemler veya durumlar üzerinde konuşulacaksa müşavirlik meslek odalarından birisinin katılması mantıklı olacaktır (Arslaner, 2016:282).

Uzlaşma hakkı ile birlikte;

- Ortaya çıkan uyuşmazlığı en kısa sürede yok etmesi sebebiyle mükellefler çoğunlukla uzlaşma yoluna giderler.
- Mükellef dava aşamasındaki masraflardan kurtulmaktadır.
- Esasen uzlaşma hakkı, vergi uyuşmazlıklarının geniş bir anlayış ve hoşgörülülükle bir sonuca bağlanması prensibine de uygunluk sağlamaktadır.
- Uzlaşmanın sağlanması halinde vergi ve cezalardan ödenecek olan ceza miktarı azaltılmaktadır.

- Uzlaşmanın sağlanmamış olsa bile görüşme sonunda mükellefler konu hakkında kendilerine gerekli olabilecek birçok konuda bilgi edinmiş olacak. Aynı hataları tekrar yapmalarının önüne geçeceklerdir. Görüş farklılıklarının yüz yüze tartışılmasında karşılıklı güven artmakta ve mükellef psikolojisi olumlu etkilenecektir (Mutluer, 1974:122).
- Mükellef psikolojik olarak borçlu olmanın yarattığı baskıdan kısa bir süre sonra kurtulacaktır.
- Meydana gelen bir vergi suçu varsa ve bununla ilişkili cezaların kesilmesi azaltılmaktadır.

3.3.2.3.12. Dava Açma Hakkı

Devlet bireyleri ödeme güçlerini baz alarak birtakım vergi mükellefiyetlikleri ile donatırken bir yandan da şahısları adına yaptıkları vergi konularına itiraz hakkı tanınmıştır. Bireylerin hakkını sorgulaması gayet normal bir durumdur. Hakkını yargıya taşıyan mükellefi ötekileştirmemek önemli bir farkındalıktır. Bu döngüyle birlikte vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır Bağımsız yargı organlarının varlığı ve idarenin yaptığı işlemlerin yargı denetimine tabi olması hukuk devletinin temel ilkelerindendir. Bu nedenle vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili olarak yaptığı işlemlerde yargı denetimine tabidir. Vergi uyuşmazlıklarında gidilen yargı yolu vergi yargısıdır. Vergi mükellefi ve idare arasında meydana gelen uyuşmazlık idari süreçte aydınlığa kavuşturulmamışsa konu vergi yargı organına iletilir(Acinöroğlu, 2009:191). Özetle vergi yargısı vergi uyuşmazlıkları barışçıl çözüm yolları ile idari süreçte sonuç alınması hususunda vergi yargısının konusunun içerisine dahil edilir. Vergi yargısı idari yargının içerisinde dahil edilmiştir. Vergi yargısı kişisel konularda vergi alanında uyuşmazlıkların çözümünde etkin bir role sahiptir(Bıyık, 2017:12).

Mükellef ile vergi dairesi arasında uyuşmazlığa neden olabilecek farklı türde etkenler vardır. Bunlar;

- Vergilendirme İşlemlerinin Hukuka Aykırılığı
- Vergi incelemeleri,
- Vergi Tarhiyatının hatalı olması veya Ceza Uygulaması,
- Matrahın Düşük Beyan Edilmesi (Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bunun tek istisnası ihtirazi kayıtla sunulan beyannamelerdir.)
- Verginin Ödenmemesi gibi nedenler olabilir. Bu tür uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması için ya idari aşama ya da yargısal aşamaya başvurabilirler.

Vergi mükellefleri ve sorumluları ile idare arasında vergi hukukundan doğan davalar idari yargıda görülür. Vergi davaları vergi tarhı işlemlerine vergi cezası kesilmesine, takdir komisyonu kararlarına, kesinti işlemlerine, ödeme emirlerine, haciz işlemlerine karşı açılır. Bu davaların açılma süresi işlemin tebliğinden itibaren 30 gündür. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüme kavuşturulamaması durumunda olay, vergi davası biçiminde yargısal denetime tabi tutulmak üzere vergi yargısı organına aktarılmaktadır (Pehlivan, 2016:56). Anayasanın 36. ve 125. maddeleri bu hususla ilgilidir.

Anayasa Madde 36:

" Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." hükmü ile herkesin dava açma ve adil yargılama hakkına sahip olduğunu belirtir.

Anayasa Madde 125*:*

"Anayasa idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." ifadesi ile idari işlem ve eylemlerin yargı denetimine tabi olduğunu hükme bağlamıştır.

Hak sahibi hakkının korunması için devletin yargı organlarına başvurabilir. Hak sahibinin sahip olduğu bu yetkiye dava hakkı denir. Dava bir uyuşmazlığın önlenmesi veya bir kişiye karşı bir hukuki etkinin sağlanması için mahkemeye başvurulmasıdır.(Bilgili, 2013:116). Mükelleflerin ve ceza muhatapları açısından dava açma hakkının doğabilmesi için hangi durumların ortaya çıkması gerektiği konunun açıklanması açısından önem taşımaktadır. Mükellefler aşağıda belirtilen hususların ortaya çıkması durumunda dava açabilirler.

- İlave bir verginin tarh edilmiş olması durumunda,
- Ceza kesilmiş ve muhataba tebliği edilmiş olması durumunda,
- Vergi hatasının şikâyet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddi durumunda,
- Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda,
- Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma talebini yetkisizlik ve süre aşımı nedeniyle reddetmeleri durumunda,
- Takdir komisyonlarının bazı kararlarına karşı,
- Tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı,
- İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerine karşı,
- Teminat isteme yazısına karşı dava açılması mümkündür.

Mükellef kendisine dava açma süresi içerisinde tarh edilen vergi ve cezalarda uzlaşmanın vaki olmamış olması veya temin edilememiş olmasına dair tutanak kendisine ne zaman tebliğ edildiyse o tarihten itibaren dava açılabilir. Ancak uzlaşma talebinden önce dava açılmış ve incelenmiş bir sonuca bağlanmışsa bu durum geçersiz sayılır. Nedeni ise uzlaşma herhangi bir sonuca bağlanmadan vergi mahkemesi vergi ve cezaları inceleyemez (Dinçer, 2009: 5).

Sorumluların haklarını sorgulayabilmeleri hukuki açıdan dinlenilme hakkının aktif olarak sağlanabilmesi ile mümkün olmaktadır. Hukuki dinlenilme hakkı önceliği mahkemeye başvurunun gerçekleşmesidir. Yargılamanın ana karakteri olarak bilgi edinip yargı konusunda etkinliği arttırarak yargı mercinin etkin bir

değerlendirme sonucunda karar vermesine imkân sağlayan bir haktır. Bu hak yargılamanın her safhasında yer aldığı için yargılama ilkesi olarak kabul edilmektedir. (Pınar, 2014:4356).

Bireylerin mahkemeye başvurmaları için öncelikle hukuki anlamda belirsizlikler çözüme kavuşturulmalıdır. Dava açmak isteyen birey mahkemeye kolay bir şekilde ulaşabilmelidir. Mahkemeye etkili bir erişim sağlanması için açık, pratik ve aynı zamanda tutarlı bir sistem olması şarttır (Göker vd, 2017:89).

3.3.2.3.13. Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı

Vergi elemanlarınca yapılan vergi incelemeleri, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacını taşımaktadır (Kutsal, 1983:99). Bu yüzden de bu hak vergi inceleme raporlarının kanunun amaçlarını, ihtiyaçlarını eksiksiz bütün olarak ele alçak şekilde bir düzen getirilmesi şarttır.

Vergi inceleme raporunun tanımı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde yapılmıştır (Aydemir, 193).Yönetmeliğin;

56. Maddesine göre;

“ Vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre vergi inceleme raporu ile tespit edecekleri kurala bağlanmıştır.”

57. Maddesine göre;

“ Vergi inceleme raporları ile gelir kanunları uyarınca yapılan ve vergi incelemeleri sonrasında saptanan hususların ifade edildiği raporlar olarak tanımlanmıştır.”

Vergi inceleme raporları incelemeyi yapan tarafından düzenlenen ve vergi inceleme sonucunu gösteren resmi bir belgedir. Vergi inceleme raporlarının bir gereği ve dayanağı olmalıdır. Vergi inceleme raporlarının hukuka uygun olarak delillere yer vermesi konusu önem taşımaktadır. Hukuka uygun olmayan vergi inceleme raporlarında yer alan bireysel beyana dayanan tarh işlemleri yargı organlarınca kaldırılmaktadır(Çakar vd, 2014: 420).

Mükellefe ait olan bilgiler ışığında vergi kanunlarıyla alakalı kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uygun bir kapsam ile rapor haline getirilir. Vergi inceleme raporları ilgili rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi mevzuatı açısından incelenir. İncelenen raporlarda aksi bir durum ortaya çıkarsa incelemeyi yapandan mevzuata veya diğer usul şekillerine aykırı durumun düzeltilmesi istenmektedir. Mevzuattaki ve diğer hataların düzeltilmesinin ardından ilgili vergi dairesine gönderilir (Erkuş vd, 2014:100).

Değerlendirme komisyonlarınca incelemesi yapılan raporların özelge de yer alan görüşlerin aksine bir durum varsa komisyon tarafından olumsuz bir değerlendirme dönüşü olacaktır. Rapor değerlendirme komisyonu vergi mevzuatı ile incelenen mükellefe verilmiş bir özelge varsa o özelgeye de uygun olup olmadığı konusunda incelemeye tabi tutulacaktır. Vergi inceleme elemanları rapor düzenlerken her ne kadar özelgelere bağlı değilmiş gibi görünseler de, aslında dolaylı da olsa özelgelere bağlı kalacaklardır (Tekin, 2019:439).

Vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olması mükelleflerin daha fazla bilgilendirileceği belge niteliği taşımaktadır. Aynı zamanda bu raporlar

mükellefin bir sonraki adımda yapacağı iş ve işlemleri için yol gösterici belge niteliği olma özelliğini de taşımaktadır. Raporda yer verilen tespitler, ilgili mevzuatta somut olarak elde edilen inceleme kanıtlarına ve düzenlenen tutanaklara dayandırılmalıdır (Soydan, 2015:593).

Vergi incelemeleri sonucunda yazılan raporların, hukuka uygunlukları açısından gözden geçirilmesi gereklidir. Buradaki ince nüans vergi incelemesine bağlı işlemlerin hukuka uygunluklarının yargı denetiminden önce idari aşamada gözden geçirilmesinin gerekliliğidir (Erdem, 2016:97).

3.3.2.3.14. Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenilmesini İsteme Hakkı

Vergi incelemesi neticesinde müfettişçe hazırlanan raporların Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kıstaslarına uyup uymadığı açısından değerlendirmenin yapılması Rapor Değerlendirme Komisyonuna aittir (Yunt, 2016:200). Rapor Değerlendirme Komisyonları vergi inceleme raporlarının vergi mevzuatına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetleyen komisyonlardır. Rapor değerlendirme komisyonları vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimlerin (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörler Başkanlığı) nezdinde meslekte 10 yılını tamamlamış en az 3 kişiden oluşur.

Oluşturulan bu komisyonun görevi vergi incelemeleri neticesinde oluşturulan raporların vergi dairesine iletilmeden önce vergi kanunları ile birlikte kararname, tüzük, yönetmelik vs. uygun olup olmadığının kararına varılacaktır. Rapor Değerlendirme Komisyonları aşamasında, mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonunca dinlenmesini talep etme hakkı vardır. Komisyon ihtiyaç duyduğu hususlarda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler. Mükellefler Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından dinlenmek için taleplerini, vergi inceleme

tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilecekleri gibi taleplerini içeren bir dilekçe ile Rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıklarına da başvurabilirler (Gündüz, 2016:228).

Dinlenme talep hakkını kullanma yetkisi Rapor Değerlendirme Komisyonuna verilmiştir. Dolayısıyla bu hak kullanılırken keyfi davranışlara yer verilmeden yasalara uygun kullanılmalıdır. Bu hak Rapor Değerlendirme Komisyon üyelerine, incelemeyi yapan müfettişlere ve incelenen mükelleflere tanınmıştır. Hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerden dinlenme talep edenlere, dinlenmeden önce, raporda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetinin verilmesi öngörülmüştür. 25 Ekim 2016 tarihli Resmi Gazete ile bir takım köklü değişiklikler yapılmıştır.

Değişiklik öncesinde rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulması ile çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik:

Madde 14:

(1)“ *Komisyonlar gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir.*

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ilgisine göre Başkanlıkça veya Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.”

Değişiklik Sonrasında Madde 14:

(1) “Komisyonlar gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir.

(2) Dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilir.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ilgisine göre Başkanlıkça veya Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir. "

Bu sayede mükellef komisyona raporda aktarılan eleştirilere hazırlıklı ve daha planlı katılacaktır. Eleştirilere yer verilen rapor özetleri mükelleflere sunulmalıdır. Sonuçta mükellef yapılacak olan eleştiriyi önceden bilecek ve kendisini daha net açıklama şansını yakalayacaktır (Gündüz, 2016:2).

Vergi incelemesinde yazılan raporların değerlendirilmesinin yapılabilmesi için ilgili komisyona sunulur. Fakat mükellef dinlenirken elinde sadece inceleme tutanağı bulunmaktadır. Yani bu durum mükellefin elinde somut bir bilgi olmaması neticesiyle dinlenilme hakkına önemli oranda sınırlama getirmiştir. Genel olarak mükelleflerin dinlenme talebinde bulunmak istemeleri inceleme sürecinde sıkıntısını, derdini anlatamadığını düşünüp aynı düşüncelerini bir de Rapor Değerlendirme Komisyonu ile konuşmak istemesinden kaynaklanmaktadır (Bayraklı, 2021:17).

Vergi inceleme elemanları tarafından oluşturulan vergi inceleme tutanağı ile mükellef arasında herhangi bir görüş bulunması halinde Rapor Değerlendirme Komisyonu mükellefi dinlemeye davet eder. Mükellefe verilen gün ve saatte en az 3 kişilik rapor değerlendirme komisyon üyelerinin huzurunda yazılı veya sözlü açıklamalarda bulunabilir. Verilen 3 örnek tutanaktan bir örneği komisyon huzurunda mükellefe tebliğ edilir. Rapor değerlendirme komisyonları üye tam sayısı ile toplanır ve oy çokluğu ile karar alırlar. Dinlenme tutanağında;

- Vergi Müfettişinin Adı Soyadı,
- İnceleme Görevinin Tarihi,
- İncelemenin Sayısı, İncelemenin Türü,
- Düzenlenen Raporların Tarih ve Sayısı,

- Konusu,
- Mükellefin Unvanı,
- Mükellefin Bağlı Olduğu Vergi Dairesi,
- Vergi Kimlik Numarası,
- Dinlenme Talep Şekli gibi bilgiler yer almaktadır (Erdem, 2016:97).

Komisyon üyeleri ve inceleme elemanı arasında herhangi bir konuda tezatlık oluşursa vergi inceleme raporu yeniden değerlendirme ile tekrar incelenecektir. Yeniden değerlendirme merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından gerçekleştirildiği için üst rapor değerlendirme merci kapsamında ele alınacaktır. Merkezi rapor değerlendirme komisyonu da bir başkan yardımcısının önderliğinde 4 grup başkanından oluşan 5 kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonundan oluşur (Yetkiner, 2016:4).

Vergi inceleme raporu rapor değerlendirme komisyonları tarafından kanun, tüzük vs. ek olarak özelgeler açısından da bir değerlendirme yapılacaktır. Vergi kanunlarımızın karmaşık bir hal alması üzerine ilave teknolojik gelişmelerin etkisiyle mevzuatımızın çok kısa sürede değişmesiyle mükellefler idareden kanunların açıklığa kavuşmasında yardım beklemektedirler. İzahat hakkı bir nevi mükellefin bilgilendirilme hakkıdır. İşte mükellefin izahat talep haklarını karşılamada en önemli yollardan birisi özelgelerdir. Özelge diye bahsettiğimiz ise " mükellef veya vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş olarak tanımlanmaktadır" (Aykın, 2016:148).

Vergi inceleme elemanına vergi kanunlarınca eleştiri sayılacak konularla bağlantılı olarak özelge sunulmuşsa, bu özelge inceleme tutanağına eklenir. Bu özelgeyi vergi inceleme elemanı inceler. Eğer mükellefin durumunu net açıkladığına kanaat getirirse bu husus bir raporla değerlendirilir. Vergi inceleme raporları işleme konulmadan önce Rapor Değerlendirme Komisyonunun değerlendireceği ve

değerlendirme sonucunda raporda hata varsa bunun düzeltileceği ve dolaylı olarak vergi inceleme raporlarını özelgelere aykırı olarak düzenleyemezler. Yani incelemeye yetkili kişi özelgeye aykırı rapor yazsa bile bu rapor, Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından olumsuz değerlendirilerek düzeltilmesi istenmektedir (Uçak, 2013:20).

Dinlenme talep hakkında dürüstlük kurallarına uyulması gereklidir. Örneğin mükellefin itiraz ettiği bir konu zaten vergi incelemesi tutanağında yer almaktadır. Tekrar aynı şeylerin Rapor Değerlendirme Komisyonu üyelerine anlatılmasında fayda yoktur. Ama incelemede vergi müfettişinin görevi yerine getirirken yönetmeliğe uymadığında talepte bulunulan belgeler için soru sorulmamışsa gerekli süre verilmemiş ise dinlenme talebinde bulunabilmesi yerinde olacaktır (Sarısoy vd, 2021:18).

Mükellefler dinlenme talep hakkından teknolojinin hızla hayatımıza girmesi ile birlikte online olarak da faydalanabilmektedir. Vergi Denetim Kurulunun internet sitesindeki mükellef linkinde yer alan TC Kimlik Numarası veya Vergi Kimlik Numarası ile incelemeye başlama sırasında düzenlenen ve bir örneği mükellefe verilen incelemeye başlama tutanağının en altında yer alan sorgu numarası bilgilerini kullanarak Mükellef Portalına giriş yaparak dinlenme talebinde bulunabilir.

3.3.2.3.15. Mükellefin Müracaat ve Şikâyet Hakkı

Ülkemizde mükelleflerin şikâyet, talep, görüş ve önerilerini kolayca iletebilmelerine yönelik kamu aracılığıyla sunulmayan ama fiilen kullanılan çeşitli ihbar yolları bulunmaktadır.(Gülçiçek, 2020:62). Mükellefin müracaat ve şikâyet yolları;

- CİMER
- Posta Yoluyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Yapılan Müracaat ve Şikâyetler

- Vergi Denetim Kuruluna Online Yapılan İhbarlar
- VİMER

CİMER

İletişim ve internet teknolojilerinin esrarengiz bir hızla yol alması günlük hayatımıza da pek çok kolaylığı beraberinde getirmiştir. Vatandaşlar karşılaştıkları problemleri online olarak görevli memurlara aktarabilecekleri ve başvuru yapabilecekleri Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi(CİMER) gibi bir yapı Türkiye'de mevcuttur. 2018 yılı Hükümet değişikliğinden önce BİMER olarak kullanılan uygulama daha sonra artan teknoloji ile birlikte CİMER olarak yola devam etmektedir. CİMER halkla ilişkiler uygulaması olarak bireylere yasalar ışığında tanınan haklar doğrultusunda uygulamaya koyulan bir sistemdir. Mükellefler istedikleri her konuda ister görüş, eleştiri ve şikâyetlerini ister önerilerini CİMER aracılığı ile yetkili kişilere iletebilmektedirler. Ayrıca Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi ile mail, telefon ve posta yolları ile iletişime geçilebilir CİMER'e başvuru için resmi internet sitesinden CİMER Başvuru formu kullanılarak başvuru yapılır. Resmi internet adresinden ad- soyad - TC Kimlik ile kimlik doğrulaması yapılması gereklidir. Yapılan başvuruların 30 gün içerinde cevaplanması gereklidir. E -devlet aracılığıyla da CİMER'e başvuru yapılabilir. (Maide vd, 2019:25). CİMER bir nevi mükellef ve kurumlar arasında aracılık yapmaktadır. Mükellefin şikâyet ettiği konuyu kamu mercilerine ilettikten sonra karşılığında kamu kurumlarından cevap geldiğinde ise vatandaşa iletmektedir. Mükelleflerin öneri ve şikâyetlerini CİMER aracılığıyla sunmalarını ve kişilerin aktif olarak yönetimde olmaları açısından önemlidir (Çelikiz, 2017:1). Burada asıl olan CİMER yardımıyla müracaatçının kendisini dinleyip karşılığında dönüt alacağı bir mercinin olduğunu bilmesi, müracatı olumlu bir değerlendirme ile sonuçlanmasa bile önemlidir. Sahiplenme duygusu birey açısından psikolojik, toplum açısından ise sosyolojik bir fayda sağlamaktadır. Söz konusu olan iletişim kanallarının içinde bulunulan değişim paralelinde güncellenmesi vatandaşlarla daha etkili bir etkileşim sağlayacaktır (Zor ve Karkın, 2017:40). Yakın gelecekte yapay zekâ gibi bilişim dünyasındaki gelişmeler, dijital

devlet adı altında kamu yönetimlerini daha birçok yeniliğe zorlayacaktır. Yeni kamu yönetim anlayışı ile birlikte kamu hizmetlerini hızlandırmak, daha etkin ve verimli hale getirmek amacıyla çeşitli projeler geliştirilmiştir. Bu projelerden bir tanesi "e-devlet projesi" kapsamında faaliyete sunulan CİMER uygulamasıdır. Dijital çağda günümüzde bilgi edinme ve dilekçe hakkı denilince ilk akla gelen e- devlet uygulamaları CİMER dir. Resmi kanallardan olmasa da sosyal medya (Facebook-Twitter) gibi uygulamalar kamu çalışanlarını etkilemektedir (Acar, 2018:4838).

Posta Yoluyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Yapılan Müracaat ve Şikâyetler

Kişilerin kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hususunda idari makamlara başvuruda bulunabilmektedirler. Bireylerin şahsi alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarının kullanılması demokratik ve şeffaf bir yönetimin olması gerekliliğinin bir kanıtıdır. 3071 sayılı kanun ve 4982 sayılı kanun gereği bireyler ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında idari makamlara başvurup bilgi edinme hakkına sahiptirler. Bu haklarda idari makama posta yoluyla gönderilecek olan dilekçe ile mümkündür. Ayrıca bireyler kurumların e-posta adreslerine elektronik posta göndermek suretiyle de yapmaktadırlar. Dilekçe yollanırken ad, soyadı, adres, imza, belirli bir konunun varlığı olması şarttır. Aksi takdir de dilekçe incelemeye alınmamaktadır (Gülçiçek, 2020:68).

Vergi Denetim Kuruluna Online Yapılan İhbarlar

Vergi Denetim Kurulu, vergi incelemelerinin büyük kısmını gerçekleştirmektedir. Vergi incelemesinin önemli kaynaklarından birisi de ihbarlardır. Bu kapsamda Vergi Denetim Kurulu online (https://ihbar.vdk.gov.tr) ihbar ve şikayet yapılmasına imkan tanımaktadır. Bu sitede ihbarda bulunulması için muhbir tarafından bilgiler girilmektedir. Bir mükellefe ihbar ve şikayet yapılmadan

önce TC Kimlik Numarası, doğum tarihi, ve cep telefonu numarasını girmesi zorunludur. Bunların belirtilme zorunluluğu ise asılsız ihbarların önüne geçilmesinin önlenmesidir. Daha sonra devamından cep telefonuna gelen kod ile ihbar yapılacak olan sayfa açılacaktır. Yapılan ihbarlar Vergi Denetim Kuruluna bağlı Grup Başkanlıklarında oluşturan talepleri değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmektedir. 4483 sayılı Kanuna göre yapılan ihbar ve şikâyetlerin;

- Soyut ve genel nitelikte olmaması,
- İhbarlarda ve şikâyetlerde kişi veya olayın net bir şekilde belirtilmesi,
- İddiaların ciddi bulgu ve belgelere dayandırılması,
- Yazılan İhbar dilekçesinde dilekçeyi yazan kişinin adı, soyadı, iş ve ikametgâh adresi ile imzası bulunması gerekmektedir.

VİMER

Son yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasında (www.gib.gov.tr) yer alan rehber, afiş ve broşürlerde mükellefe duyurmaya çalıştığı bir mesaj vardır. Bu mesaj şöyledir:

"*Vergi ile ilgili konularda danışma ve ihbarlarınız için lütfen 444 0 189 numaralı telefonu arayınız*."

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve görevleri Hakkında Kanun kapsamında vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek amacıyla Vergi İletişim Merkezi kurulmuştur (Sandalcı, 2019:309). VİMER, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak kurulmuştur. Öncelikli amacı mükellefin vergi ile ilgili konularda güncel ve olabildiğince hızlı bilgilere telefon yoluyla ulaşmaktır. VİMER öncelikli amacı hizmet sunumunda sürekli gelişim ilkesi ve mükellef memnuniyetinin sağlanmasıdır. Vergi iletişim merkezi bizzat kendi uzman kadrosunu kullanmaktadır. VİMER, kamunun hizmet verdiği profesyonel anlamda 2008 yılından itibaren faaliyettedir. Ayrıca vergi iletişim merkezinin en

önemli özelliği kamuda profesyonel olarak ilk çağrı merkezi olmasıdır. Vergi İletişim Merkezinin hizmet saatleri 09.00- 19.00 arasındadır. Resmi tatil günlerinde ise hizmet verilememektedir. VİMER kapsamında alınabilecek olan hizmetler şunlardır;

- Danışmanlık,
- Vergi Kayıp ve Kaçağı konusunda ihbar bildirimleri alma,
- Borç sorgulama (Motorlu Taşıtlar Vergisi vs.)
- Borçlu Mükellefleri telefon aracılığı ile bilgilendirme,

Türk vatandaşı olmayan yabancı uyruklu kişilere ve kurumlara vergi ile ilgili konularda İngilizce e-posta danışmanlık hizmeti sunma çalışmaları devam etmektedir.

3.3.2.3.16. Mükellef Hakkında Yapılan Vergi İhbarının Doğru Çıkmaması Halinde Muhbirin Adını Öğrenme Hakkı

Mükelleflerin vergi incelemesine alınmasında ihbarların önemli bir etkisi vardır. Yapılan vergi ihbarı üzerine vergi incelemesi yapılmasına karar verilmesi halinde inceleme hemen gerçekleştirilir. Yapılan inceleme neticesinde inceleme elemanı tarafından inceleme raporu düzenlenecektir. Eğer yapılan ihbar gerçekse ayrıca ikramiye ile ilgili de bir rapor düzenlenmelidir. Hazırlanan bu raporda muhbire ikramiye ödenip ödenmeyeceğine dair, eğer ödenecekse bunun gerekçeleri yer almalıdır (Taş, 2017:179).

İhbarda bulunan kişinin kendini gizlemesi esastır. Bunun nedeni yapılan ihbarın vergi incelemesine konu olmasıdır. Ayrıca inceleme sonlandırılmadan ihbarda bulunulan kişi yaptığı ihbarın arkasında durmalıdır(Sandalcı, 2019:309). İsimsiz yapılan ihbarlarda vergi incelemesi ya da vergi dairesince yapılan işlemler bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. İnceleme sonrası muhbir ortaya çıkarsa ikramiye ödenmez. Ayrıca herhangi bir safhada ihbarının arkasında durmayan

muhbire ikramiye ödenmez. İhbarı yapan muhbir yaptığı ihbardan vazgeçse bile idarenin başlattığı işlemler duraksamadan devam eder(Gülçiçek, 2020:96).

Kural olarak muhbirin ismi gizli tutulmak zorundadır. Bu durum muhbirlerin kendilerini güvende hissetmelerini sağlama amacına yöneliktir. Ama muhbirin gizliliği kuralının istisnası Vergi Usul Kanununun 142/4 maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre:

" İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdir de vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur."

Asılsız çıkan ihbarlarda muhbirin açıklanmasını talep etme hakkının sadece aramalı incelemeye özgü olarak düzenlenmiş olması ciddi bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır. İncelemenin her türlüsü mükellef açısından bazı sorunlar ortaya çıkardığından aramalı inceleme dışında da bu hakkın sağlanması gerekmektedir (Taş, 2017:183). Aslı olmayan ihbarda bulundukları ortaya çıkarılanlar hakkında resmi makamları meşgul etme ve yanlış yönlendirme neticesiyle haklarında yasal işlem başlatılabilir(Gınalı, 2010:149).

Doğru ihbarda bulunulması idarenin de yükünün hafiflemesine yardımcı olacaktır. Bu sayede denetimlerin etkinliği artarak vergi kaçakçılığında mücadeleye önemli katkılar sağlayacaktır. Finalde bu durum mükellefler de oluşturacağı vergi bilinci ile vergi denetiminde etkinliğin artmasına katkı sağlayacaktır (Sandalcı, 2019:314).

Vergisel ihbarın yazılı veya sözlü yapılması mümkündür. Sözlü halde gerçekleştirilen ihbarlar yazıya aktarıldıktan sonra ihbarı kim yaptıysa onun ıslak imzası olmalıdır. İhbarda bulunulan kişilere gerektiğinde rahat ve hızlı ulaşmak adına ihbarı yapan kişi kendine ait olan bilgileri açıkça yazmalıdır. Asılsız ihbarda bulunulan kişinin bildirilmesi için 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına dair

kanun hükümlerinden yararlanılması gerekmektedir. Arama öncesinde ihbarın bu yasa hükümlerine göre yetkili makamlara verdikleri veya gönderdikleri dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı, soyadı, imzası ile iş veya ikâmetgah adresinin bulunmasının aranması gerekir. 3071 sayılı kanun idari makamlara yapılan dilek ve şikâyetleri kapsaması nedeniyle, vergisel ihbar dilekçelerini de kapsadığı açıktır (Taşdelen, 2003:170).

Aslı olmayan bir ihbar yapıldıktan hemen sonra arama gerçekleştirilmiş ise burada muhbirin ismini öğrendikten sonra o kişiye dava açma hakkı tanınmıştır(Hepaksaz vd, 2011:9). Mükellefin saygınlığının azaltılmasına dair gerçek karşılığı bulunmayan ihbarları mükellef tarafından öğrenilmesi önemlidir. Ayrıca doğan zararın karşılanması açısından önem arz eden haktır (Sandalcı, 2019:36).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamusal ihtiyaçları karşılayabilmek için daha çok vergi temin etmek isteyen devlet ile daha az vergi ödemek isteyen mükellef çoğunlukla mücadele halindedir. Devlet bu mücadelenin vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmek için çeşitli önlemler alınması tarafında bulunmaktadır. Bu önlemlerden en önemlisi mükellefin vergiyle ilgili faaliyet ve işlemlerini inceleyerek inceleme sonrasında varsa vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya sunulmasıdır. Vergi gelirlerinde ortaya çıkan artışta vergi bilinci önemlidir. Vergi borcunu zamanında ödeyen bilinçli bir mükellef sayesinde kamu gelirleri artar. Mükellefin yeterince bilinçli hale gelip vergisini zamanında ödemesi ise mükelleflerin haklarının korunmasıdır. Ülkemizdeki beyan sistemine bağlı vergilerde kabahat ve suç unsurlarının varlığı stopaj usulüne göre yapılan vergilendirmeye göre daha fazladır. Nedeni ise vergi sebebiyle ödeme gücü azalan mükellefler üzerinde oluşan baskı mükellefin gönüllü olarak vergi ödemesini engellemektedir. Bilinçli bir mükellef modeli yaratmak istiyorsak mükellef haklarının güvence altına alınması şarttır. Mükelleflerin sahip olduğu hakların bilincine varabilmeleri için var olan düzenlemelerin sadeleştirilerek daha anlaşılabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Aslında mükellef hakları sistemsel olarak mükellefler tarafından da belirtilen haklar ile birlikte bütünleştirilmiş olması gerekmektedir. Gelir idaresi ve mükellef arasında teknolojinin avantajlarından da faydalanarak kısa sürede güvene dayalı sağlam bir iletişim kurulmalıdır. Mükellef haklarının korunması açısından en kritik süreç vergi inceleme sürecidir. Çünkü vergi inceleme süreci mükelleflerin detaylı incelendikleri uzun bir dönemi içine almaktadır. Vergi inceleme esnasında mükellef haklarına gereken özenin gösterilmesi vergi incelenmesinde daha verimli sonuçlar alınmasını sağlayacaktır.

Çağdaş hukuk devleti içerisinde mükellefin bu süreçte var olan mükellef haklarının uygulamada daha geliştirici davranılması beklenilmektedir. Nitekim

ülkemizde vergileme işlemlerine mükellef bakış açısından bakılmadığı için mükellef hakları konusu ihmal edilmiş durumdadır. OECD ülkelerinin birçoğu mükellef hakları konusunda yerine getirilmesi gereken politikalar için bilimsel yöntemlerden yararlanmaktadır. Ülkemizde etkin bir danışma kurulu, adalet, objektiflik ve teknoloji faktörünün atlanılmaması ve önemine değinilmesi gereklidir. Vergi alanında aynı dili konuşanlar ile vergi inceleme sürecinde mali danışmanlık desteğinden faydalanılmasının önemi büyüktür. Şayet mükelleflere adil davranışlar sergilenirse güvenilir bir muamele gördüğünü düşünür ve vergi ödemesine olan direnç azalmış olur. Ortaya sunulan mükellef haklarının bildirileri kolay kavranabilir ve ilgi çekici olması sağlanabilir. Sahip olunan hakların benimsenmesi için aktif olarak online eğitim seminerleri sosyal medya aracılığı ile daha aktif tanıtılması gereklidir. Ayrıca hakların görsel ve yazılı olarak daha sık bilgilendirilmesinin yapılması önerilmektedir. Bizler vergi mükellefleri olarak hak ve ödevlerimizi bilmemekte ya da kamunun üstün gücü karşısında haklarımızı savunamamaktayız. İşte tam da bu yüzden mükelleflerin pişmanlık duymamaları için haklarını bilerek duruma yön vermeleri yerinde bir hareket olacaktır. Bazı durumda da her ne kadar yasal düzenlemeler başarılı olsa da uygulayıcılar vergi yasalarına uymakta keyfi davranabilmektedirler. Vergi inceleme elemanlarının bu keyfiliğinin önüne geçmek için gerekli eğitimin sunulması şarttır. İdare mükellef haklarına gerekli hukuki özenin verilmediğine şahit olduğunda etkili yaptırımın uygulanması beklenmektedir. Sonuç olarak mükellefin sahip olduğu haklar yaşamsal bir öneme sahiptir ve bu haklara duyarlı yaklaşılmasında fayda vardır.

Türkiye'de Mükellef Haklarının Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Türkiye'de mükelleflerin sahip olduğu haklar yasalarla düzenlenmiştir. Mükelleflerin gerekli olduğu durumlarda haklarını kullanabilmeleri için kolay anlaşılır bir şekilde yayımlanması gereklidir. Ülkemizde özellikle şirketler açısından gelir ve gider mevzuatlarının netliğe kavuşturulması gereklidir. Her türlü gelir ve kazançlar gelir vergisine dâhil edilmektedir. Ancak her türlü gider kapsama dâhil edilmemektedir. Birçok gider kanunen kabul edilmeyen gider arasında yerini

korumaktadır. Şirket sahiplerinde de nasılsa gider gösteremeyeceğim düşüncesiyle belge veya fatura alma alışkanlığının zayıflamasına neden olmaktadır. KDV tutarının azaltarak fatura kesme alışkanlığının veya fatura almama gibi sonuçlar türemektedir. Sonuç olarak da muhasebe kaydı gerçeği doğru göstermeyecek bir biçimde tutulmuş olacaktır. Dolayısıyla en son aşamada bilanço ve gelir tablolarının gerçeği yansıtmasını engelleyecektir.

Genellik, belirlilik ve eşitlik haklarının güvence altına alınmamış olması mükelleflerin haklarının etkin olarak kullanılmaması anlamını taşımaktadır. Hedeflenen teknoloji ile birlikte mükellef odaklı bir bakış açısı vergi idaresinin yapılandırılmasında da etkinliğin artmasını sağlayacaktır. Ülkemizde şeffaflık ilkesinin varlığı ile birlikte mükellefin en önemli hakkı olan bilgilendirilme hakkının etkin olarak kullanıldığı sonucunu göstermektedir. Adalet ve eşitlik ilkelerinin mükelleflerin haklarında etkin kullanılmasında vergi denetiminin önemi büyüktür. Ülkemizde vergi mevzuatına ilave edilen ek maddeler nedeniyle vergi mükelleflerinin idareye duydukları güven azalmaktadır. Bu güvenin azaltılmaması için vergi mevzuatımızın açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Vergi denetiminde etkinliğin artması için iş sever, objektif, kendini yetiştirmiş bir personelin olması önem arz etmektedir. Bu sayede mükellefin vergi bilinci artacaktır. Vergi bilinci artan mükellefin haklarını sorgulaması da mümkün olacaktır.

Türkiye'de etkin mükellef haklarının oluşturulacağı bir sistem mevcuttur. Ancak uygulamadan kaynaklanan sıkıntılar vardır. Türkiye'de etkin mükellef haklarının oluşturulmasına yönelik bir alt yapı söz konusudur. Ancak bilgilendirilmeler yeterli olmadığı için mevcut olan haklarda bilinmemektedir. Son dönemde gelişen teknoloji mükellef haklarını daha etkin kullanmaya itmektedir. Ayrıca mükellefin sahip olduğu haklar demokratik bir hak olarak düşünülmelidir. Bu sayede haklara daha çok önem verilmesi gerekmektedir.

Vergi yapılandırmalarının sıklıkla karşımıza çıkmaması önemli bir husustur. Vergi borcunun yapılandırılması borcunu zamanında ödeyen bir mükellef için hoş

görülmeyecektir. Dolayısıyla borcunu ödeyen mükellefte hem vergi bilinci hem de vergiye gönüllü uyumu negatif etkileyecektir.

Mükelleflere şikâyet, öneri ve görüşün sunulduğu geri bildirim sisteminin ülkemizde daha etkin kullanılması gereklidir. Çünkü mükellef zorda kaldığında arkasında dayanacağı bir güce ihtiyaç duyar. Mükellefin ihtiyaçları sürekli değişmektedir. Buna istinaden mükellefin karşılanmamış ihtiyaçları karşılanıp korunmalıdır. Şu anda aktif olarak kullanılan interaktif vergi dairesini daha pratik halde bütün mükellefler kullanmaktadır. Vergi dairesine gitmeden 7/24 bilgi alma hakkının etkin olarak kullanılması esastır. Bu sayede mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumları artmış olacaktır.

Bilgi verilme hakkı bir mükellefe verilen en önemli haklar arasındadır. Örneğin vergi incelmesine tabi tutulan bir mükellef düşünelim. Bu mükellefin vergi incelemesinin her safhasında bilgi sahibi olması önemli bir husustur. Çünkü mükellef neden incelendiğini merak eder. İncelendiğini bilen mükellef kendini her duruma göre hazırlayacaktır. Anayasamızın 5. Maddesinde devletin en temel amacının kişilerin huzurunu sağlamak olduğuna yer verilmiştir. Bir inceleme sırasında da mükellefin huzurunun sağlanması için bilgiyle doyurulmuş olması şarttır. Mükellefin endişeye kapılmayıp iç huzura ulaşması için ihtiyaç duyduğu bilgilendirmenin yapılması gereklidir. Ülkemizde yeni getirilen 7338 Sayılı bir düzenleme ile birlikte vergi incelemesine başlama tutanağı kaldırılmıştır. Vergi inceleme tutanağı kanun maddesinde yer verildiği üzere "*inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit olunabilir*". Anlaşıldığı üzere mükellef bu tutanak ile birçok durumdan bilgi sahibi olduğu açıkça ortadadır. Kaldırılmasında ise incelemenin daha hızlı bir şekilde yapılmasının gerekliliği öne sürülmüştür. Bu değişiklik ile birlikte mükellefin bilgi edinme hakkının etkinsizleştirileceği sonucu öngörülmektedir. Ancak kesin karar 01.07.2022 tarihinde değişikliğin uygulanması sonucunda netlik kazanacaktır.

Mükellef yapılacak olan vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasını isteme hakkı vardır. Ancak bu hak 7338 sayılı kanunla yapılan bir değişiklik ile vergi incelemesinde incelemeye yetkili olan mükellefin iş yerinde ve uzaktan da yapılabileceğine yer verilmiştir. Bu hak 01.07.2022 tarihinden itibaren etkin olarak kullanılırsa olumlu sonuçların yanında birçok olumsuz sonuçla da karşılaşılması beklenmektedir. İncelemenin uzaktan yapılacak olması fikri mükelleflerin kısa zamanda daha fazla denetime tabi tutulacaklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla yapılacak olan denetimlerin daha hızlı ve etkin bir şekilde devamlı hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Uygulamaya kanunda belirtildiği gibi başlanırsa inceleme için gerekli olan defter ve belgeler daireye taşınmadan sağlıklı bir şekilde dijital olarak muhafaza edilmesi sağlanmış olunacaktır.

İnceleme sırasında müşavir veya avukat bulundurma hakkı ülkemizde etkin kullanımına önem verilmesi gerekli bir alandır. Mükelleflerin idari çözüm yollarında hataların düzeltilmesi hususunda kendilerine yardımcı olacak bilgileri vergi dairesinden isteyebilirler. Bu sürecin iyi takip edilmesi ve kendilerine yardımcı olması için mali müşavir yetkilendirilmelidir. Çünkü mesleki donanımları ve tecrübeleri bir mükelleften daha fazladır.

Mükellef ve vergi idaresi arasında vergileme ilişkisinde üçüncü kişilerin duymasını istenmeyen bilgiler mahrem olarak nitelendirilmektedir. Son dönemde teknolojinin hızla artması sonucunda mükelleflerin özel yaşam alanları daralmaktadır. Dolayısıyla mahrem bilgilerine erişimi kolay olunca söz konusu bilgilerin mahrem kalma özelliği de mümkün olamamaktadır. Vergi mahremiyetine uyması gereken kişilerin kapsamı genişletilmelidir. Bu konuda ülkemizde vergi mahremiyeti hakkı konusuna ayrıca önem verilmesi doğru olacaktır. Ülkemizde var olan mükellef haklarımız geriye götürülüp yok edilmeden teknolojinin de gücüyle ileriye götürülmelidir.

KAYNAKÇA

Acar Atilla İbrahim, Merter Emin Mehmet(2019): "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu" *Maliye Dergisi.*

Acar Kürşat Osman(2018): " Dijital Çağda Bilgi Edinme ve Başvuru Hakkı: E-devlet ve Sosyal Medya Üzerinden Yapılan Başvuruların Kamu Çalışanları Açısından Değerlendirilmesi ", *Socıal Scıences Studies Journal*, Sayı:4.

Akbey Ferhat (2014): " Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1.

Akcan Melih (2018):" 7143 Sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi ", *Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:27, Sayı:2.

Akdoğan Nalan (1993): " Vergilemede Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Yeri, Önemi ve 3568 Sayılı Yasanın İrdelenmesi", *Gazi Üniversitesi Enstitüsü San. Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1, Haziran.

Akın Emrah(2006): "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı" *Yaklaşım Dergisi,* Sayı:167.

Alptürk Ercan(2009): "Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi ", *Maliye Postası.*

Aslan Abdullah(1997): "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", *Vergi Dünyası*, Sayı:185.

Bayram Mehmet(2019): "Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı", Sayı:241, Ekim.

Bayraklı Hasan Hüseyin, Sarısoy Taner(2021): "*Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı*", Vergi Raporu Araştırma Makalesi, Sayı:257.

Beşel Furkan(2017): " Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi" *Sayıştay Dergisi,* Sayı:107.

Bilen İnan Cumhur(2018): " Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I "

Bilgili Fatih, Demirkapı Ertan(2013): "*Hukukun Temel Kavramları*", Dar Yayınları, 8. Basım.

Buyrukoğlu Selçuk, Erasa İrem(2012): "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi ", Vergi Dünyası, Sayı: 375, Kasım.

Buzkıran Davut, Selçuk Buyrukoğlu(2016): "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi,* Cilt:5, Sayı:7.

Bozdoğan Mine Nur, Bıyık Gonca(2017): "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlenmesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi", *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt:6, Sayı:6.

Candan Turgut (2001): "*Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma* ", Yaklaşım Yayınları, Ocak Ankara,

Çağan Nami, Kumrulu Ahmet, Öncel Mualla(1997): "*Vergi Hukuku*", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:513, Döner Sermaye Yayınları No:25, 4. Baskı Ankara.

Çamalan Haydar(1995): " Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimleri Sırasında Müstahsil Mallarının Denetiminde Karşılaşılan Zorluklar ve Bir Öneri ".

Çelik Celal(2005): "Vergi Kaçaklığı ile Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler", *Vergi Dünyası*, Sayı:284.

Çetin Güneş, Gökbunar Ramazan(2010): "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi,* Cilt:17, Sayı:1

Dalkıran Akyüz, Taytak Mustafa(2019): "Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*.

Dilber Emircan, Belge Gökhan(2012): "Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi", *Vergi Dünyası*, Sayı:367.

Dumlupınar Serdar(2017): "Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılmasına Yönelik Olarak Vergilendirmede Yasallık İlkesinin Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirilmesi", İşletme ve Yönetim Bilimleri Uluslararası Kongresi, Eylül.

Durdu Muhammet(2019): "Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti" *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:27, Sayı:3

Durmuş Karataş Neslihan(2016): "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* Sayı:48, Temmuz- Aralık.

Düz Burhan(2017): "Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları", E. Gelirler Başkontrolü E. Vergi Başmüfettişi, İstanbul, Şubat.

Edited By Adıyaman Halil(2018): " Proceedings Book", İnternational Congress on Turkish Geography Social Sciences Research II, April.

Egeli Haluk, Dağ Mehmet(2012): "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı:163.

Emiroğlu Hande(2011): "Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları", Celal Bayar Üniversitesi, *Mali Hukuk Programı*.

Erdem Tahir(2011): "*6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikler Sonrasında Vergi İncelemesi* ", Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Ergun Rıfkı(1978): "Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi" *Maliye Dergisi,* Sayı:36.

Erol Ahmet(2010): "Vergi İncelemesi &Mükellef Hakları", İSMMMO Yayınları No: 133,

Fazlılar Arpazlı Tuğba, Oral Burcu Gediz, Koç Emre Gediz(2015): "Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu ", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:20.

*Gelir İdaresi Başkanlığ*ı 2018 Yılı Faaliyet Raporu

Gerçek Adnan, Gerger Çetin Güneş, Taşkın Çağatan, Bakar Feride, Güzel Simla(2015): "*Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*", Seçkin Yayıncılık.

Hepaksaz Engin(2020): "Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:15

Kaba Hacer, Beşel Furkan(2017): "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hakları Konusunda Mükelleflerin Farkındalığı", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt:4, Sayı:1, Mart.

Kaplan Recep(2013): "Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt:17, Sayı:4.

Karaboyacı Abdullah(2014): "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", *TBB Dergisi.*

Karaca Coşkun, Demirgil Bünyamin(2014): " Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları", *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:15, Sayı:1.

Karakoç Yusuf, Bayraklı Hüseyin Hasan, Akkaya Mustafa, Gerçek Adnan, Üyümez Erkan Mustafa(2018): "*Genel Vergi Hukuku*", Anadolu Üniversitesi Yayını NO:3780, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:2594.

Keskin Serkan Kemal(2012): "Yeni Düzenlemeler Işığında İşe Başlama ve İncelemeye Başlama", *Vergi Raporu*, Sayı:157, Ekim.

Kılınçkaya Leman, Ergen Zuhal(2014): "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, Sayı:21, Haziran.

Kırbaş Sadık(1997): "*Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*", Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim.

Kızılot Şükrü, Çomaklı Şafak Ertan(2004): "Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Kayıtdışı Ekonomi ile İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi", 19. Maliye Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını Mayıs Sayısı, Bursa.

Kocamış Uzun Tuğçe, Kekeç Muhammet H.(2017): "Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği", *Internatıonal Conference on Evrasıon Economıes, Session 4B: Finans II.*

Kumrulu G. Ahmet(1979): "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri".

Kükrer Ceyda(2017): "*Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları",* Atlas Akademik Basım Yayın Dağıtımı, 1. Basım, Aralık.

Mutlu Abdullah, Taşçı Kenan(2013): "Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:12, Sayı:45.

Nas Adil(2012): "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", AÜHFF.

Oğuztürk Sami Bekir, Ünal Kutay Ertuğrul(2015): "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Akademik Araştırmalar ve Çalışma Dergisi*, Cilt:7, Sayı:13.

Ozansoy Ahmet, Melih Orcan(2013): "İncelemeye Başlama Tutanağı Düzenlemesinin Hukuki Sonuçları", *Yaklaşım Dergisi*.

Öz Ersan, Yolcu Mehmet(2014): " Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması", *29. Türkiye Maliye Sempozyumu,* Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Mayıs.

Özker Niyazi A.(2002): "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", *Akdeniz İİBF Dergisi(4).*

Özpehriz Niyazi(2016): "Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması", Vergi Dünyası.

Pehlivan Osman(2016): " *Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Yayın No: VHUK 21,Şubat.

Pınar Burak(2016): "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler", *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi,* Cilt:1, Sayı:1

Pınar Burak(2017): "Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullandırılmaması Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler", *Maliye Sempozyumu.*

Saban Nihal(2009) :" *Vergi Hukuku* ", Beta Basım Yayıncılık, 5. Baskı

Sandalcı Ulvi(2020): " Mükellef Memnuniyetinin İdari Yönden Yapısal Eşitlik Modeli İle Analizi", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi,* Cilt:11, Sayı:2.

Savaşan Fatih, Ulupınar Aziz, Altundemir Emin Mehmet(2012): "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması", *Maliye Dergisi*, Sayı:162, Ocak- Haziran.

Somuncu Ahmet(2014): "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi,* Sayı:43.

Soydan Başar(2015): *"Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*", On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, Eylül.

Şahin Tayfun(2017): "Karşı Tespit ve Ön İnceleme Bir Vergi İncelemesi midir?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:296.

Şeker Nezih(1994): "*Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*", 1. Basım İstanbul Beta Yayım A.Ş.

Şenyüz Doğan, Kızılot Şükrü, Taş Metin, Dönmez Recai(2021): "*Vergi Hukuku*", Ekin Basım.

Tabiloğlu Derya, Yardımcıoğlu Fatih(2016): "Mükellefin Hakları Konusundaki Farkındalığı: Sakarya İli Örneği", *ICPESS(Internatıonal Congress on Politic, Economic and Social Studies,* Ağustos.

Taşdelen Aziz(2003), " Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt5 Sayı 2.

Torunoğlu Tahsin(2010): "Vergi İncelemesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Endüstrisi.

Tekin Ahmet, Özlem Sökmen Gürçam(2019): "Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları ve Bu Hakların Geliştirilmesi Amacıyla Yapılan Yasal Düzenlemeler".

Uçak Mesut (2013): " İncelemeye Başlama Tutanağı Düzenleme Tarihinin Pişmanlık Müessesesi Paralelinde Kaçakçılık Suç Ve Cezalarına Etkisi", *Vergi Raporu*, Sayı:168, Eylül.

Ürel Gürol (2003): "*Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*" Yaklaşım Yayıncılık.

Üstün Süleyman Ümit (2011): " Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:3

Üyümez Erkan Mustafa, Bişgin Aytül (2016): " A Comperative Analysis Of Taxpayer Rights In Turkey And The Usa", *Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:1, Sayı:2

Yardımcıoğlu Mahmut, Kütükçü Mehmet (2014): "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Sayı:11, Kasım.

Yavaşlar Başaran Funda(2008): "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", Marmara Üniversitesi, *İİBF Dergisi,* Cilt:25, Sayı:2.

Yazıcıoğlu Efsun Alara(2020): "Covıd 19 Salgınının Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yorumlanması ve Uygulanması Üzerinde Olası Etkileri", *İstanbul Hukuk Mecmuası* 78(2).

Yıldız Hayrettin (2013): " Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuk Analizi", *EÜHFD,* Cilt:17.

Yoruldu Mutlu, Zeybek Nilüfer(2016): "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme", *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1.

Yunt Ali(2016): "Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları Süreçleri ve Sonuçları ", *Mali Çözüm Dergisi,* Mayıs – Haziran.

Yurteri İsmet (2010): "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi "

Yücesoy Aslı Ayşe(2018): "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", Uludağ Üniversitesi, *TBB Dergisi*.

Zor Akın, Karkın Naci (2017): " Vatandaş İdare Etkileşimi Bağlamında Bilgi Edinme Hakkı: Bimer Örneği ve İdarede İnavasyon", *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1.