

VERGİ İNCELEME İŞLEMİNİN BİR İDARİ İŞLEM OLARAK UNSURLARI YÖNÜNDEN HUKUKİ ANALİZİ

*Arş. Gör. Hayrettin YILDIZ**

“İnsanoğlu iki şeyden kaçamaz, biri ölüm, diğeri vergidir”¹

ÖZET

Bu çalışma vergi hukukunda mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu tespit etmek ve ödenmesi gereken gerçek vergi miktarının ödenmesini sağlamak amacıyla yapılan vergi incelemesinin, hukuki mahiyeti itibariyle bir idari işlem olduğunu açıklama çabasına özgülülmüştür. Gerçekten de hem vergi hukukunda uygulanan tarh, tebliğ, tahakkuk tahsil işlemleri hem de vergi inceleme memurları tarafından yapılan vergi inceleme bir idari işlemdir. Bu yönüyle vergi inceleme işlemi, bir idari işlemin bütün özellik ve unsurlarını taşımaktadır. İdari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olarak sayılan unsurları ve bu unsurlardaki hukuka aykırılıklar vergi inceleme işlemi için de geçerlidir. Ayrıca bu işlem idarenin faaliyetleri bakımından bir ayrıma tabi tutulduğunda idari kolluk faaliyetinin özelliklerini taşıdığı görülecektir.

Anahtar Kelimeler: İdari İşlem, İdari İşlemin Unsurları, İdari Kolluk, Vergi İncelemesi, Vergi Denetimi

RESUME

Le contrôle fiscal est une mesure qui sert à déterminer l’exactitude de la déclaration de contribuable et assurer le paiement du montant réel des taxes qui doivent être payées. Le présent travail est effectué à fin de prouver que l’acte d’examen fiscal effectué par les agents de l’Etat, est un acte adminis-

* Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı.

¹ Nakleden Ömer Gören, “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 2012, Sayı 3, s. 417; Ayrıca, M. Peter STOFFER Kanada Parlamentosunda bu konu hakkında konuşurken yukarıdaki özdeyişi hatırlatmakta ve karikatüral bir biçimde “neyse ki ölüme vergi bağlanamamaktadır” demektedir. Bkz, <http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?DocId=2885545&Language=F&Mode=1&Parl=39&Ses=1> (27 Şubat 2014).

tratif ordinaire par sa nature juridique. De cet effet, les actes qui sont réalisés par les agents de l'administration à fin de calculer les taxes sont également des actes administratifs. En plus, les actes d'examen fiscal porte toutes les spécificités et caractéristiques des actes administratifs. Les non-conformités et les illégalités concernant les éléments des actes administratifs, tels que la compétence, la forme, le motif, l'objet et l'objectif, concernent également les actes de contrôle fiscal. Par ailleurs, si on fait une distinction à partir des activités de l'administration, il se fait claire que le contrôle fiscal peut être pris en considération comme une activité de police effectuée par l'administration.

Les mots-clefs: Acte administratif, Eléments des actes administratifs, Police administratif, Examen fiscal, Contrôle fiscal

GİRİŞ

Kamu hukukunun temel dallarından biri olan Vergi Hukuku, aynı zamanda İdare Hukuku ile de yakın bir ilişki içerisinde. Bu yüzden Vergi Hukukundan bahsetmek zorunlu olarak İdare Hukukundan da bahsetmeyi gerektirmektedir. İki dal arasındaki yakın ilişki ya da bağ, bu iki dala ait yargısal ve örgütsel alanda da devam etmektedir. Vergi yargısının idari yargı içerisinde örgütlenmiş oluşu, teorideki birlikteliği pratik alana da taşımıştır. Ayrıca, vergi teşkilatı bir bakıma idari teşkilatın kendisidir. Örneğin kişiler bakımından, vergi işlemlerini uygulayan idari personel ile idari işlemleri uygulayan idari personel arasında statü açısından bir fark yoktur. Keza işlemler bakımından, vergi borcunun oluşum ve uygulanmasına ilişkin olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi işlemler de birer idari işlem olmaları dolayısıyla idare hukukundaki idari işlemlerden herhangi bir farklılık arz etmemektedir². Buna ilaveten, vergi dairelerinin mükelleflere uyguladıkları vergi cezaları da birer idari işlem niteliğindedirler. Danıştay da bazı kararlarında vergi cezalarının birer idari işlem mahiyetinde olduğunu açıkça vurgulamaktadır: "... esasen özel usulsüzlük cezası ile işyeri kapatma cezası, gerek koşullarının ve unsurlarının tamamlanması, gerek nitelikleri itibarıyla birbirinden ayrı idari işlemler olduğundan..."³ ifadesi vergi cezalarının idari işlem niteliğine sahip olduğuna örnek verilebilir.

² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Ankara, 2010, s. 3.

³ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, E.1996/3, K.1997/264 (Nakleden- Bekir Baykara, Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2004, Sayı 278, s. 6 (baykaraymm.com-15 Mart 2014) .

Bizim kamu hukuku sistemimizde bütün idari işlemleri kapsayan genel bir idari usul yasası bulunmamasına karşın, tipik idari işlem özellikleri taşıyan vergilendirme işlemlerinde vergi idaresinin tabi olduğu usul kurallarını düzenleyen özel bir usul kanunu (*Vergi Usul Kanunu-VUK*) vardır; başka bir ifadeyle, idare hukuku kodifiye (tedvin)⁴ edilmemiş olduğundan idare hukukuna özgü genel bir usul kanunu bulunmamasına karşın, vergi hukuku bütünüyle kodifiye edilmiş bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkmaktadır⁵. Vergi denetim hukukunun usule ilişkin hükümleri de VUK'un 127-152'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre vergi denetimi 4 farklı kategoriye ayrılmıştır; yoklama, vergi incelemesi (VUK, 134-141), arama ve bilgi toplama. Bu çalışmada vergi denetim hukukunun kalbi olarak nitelenebilecek olan vergi incelemesi, bir idari işlem olarak unsurları üzerinden ele alınacaktır.

I. Vergi İnceleme İşleminin Kapsamı

Fasihi meşhur olduğu üzere Türk vergi hukuku rejiminde benimsenen sistem, beyana dayalı vergi sistemidir. Beyana dayalı vergi sisteminde ise mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından vergi dairelerine yapılan beyanın doğru olması esastır. Bu bakımdan vergi mükellefinin yaptığı beyan “ilk bakışta doğruluk karinesi”nden yararlanır⁶. Ancak karineler kesin norm veya kural niteliği taşımadıklarından hukuki birer hipotez olarak değerlendirilirler ve doğrulanmaya ihtiyaç duyarlar. Vergi hukukunda da mükellefin yaptığı beyan doğrulanmaya, test edilmeye ve ispata muhtaçtır. Beyana dayalı vergi sistemlerinde, vergilerin doğruluğunu ölçmek amacıyla, mükellef tarafından tutulan defter ve belgelerin kontrol edilmesi kaçınılmazdır⁷. İşte vergi incelemesi ile vergi idaresi tarafından bazı idari işlemler tesis edilerek beyanın doğruluğu karinesinin üstüne gidilmekte ve bu doğruluk sorgulanarak kendisine bir takım hukuki sonuçlar bağlanmaktadır. Bu yüzden de vergi incelemesi vergi yükümlüsü tarafından yapılan beyanların ve ödenmesi gereken

4 Metin Günay, *İdare Hukuku*, İmaj Yayınları, Ankara, 2010, s. 28.

5 Serkan AĞAR, “İdari İşlem Perspektifinden Verginin Tarhı”, (<http://idare.gen.tr-15Mart2014>).

6 Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2011, Cilt XV, Sayı 1-2, s. 1.

7 Servet Uçkan, *Türkiye’de Vergi İncelemesi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2010, s. 12 (Ulusal Tez Merkezi: tez.yok.gov.tr – 15 Mart 2014).

vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla vergi yükümlüsünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde derinlemesine yapılan bir araştırma olarak tanımlanabilir⁸.

Beyana dayalı vergi sistemlerinde mükellef tarafından yapılan beyana güven duyulması esastır. Güven esasının benimsendiği ülkelerde de sistemin düzgün bir biçimde işlemesi için vatandaşların vergileme işlemleri karşısında takındıkları tavır olarak nitelendirilen vergi zihniyeti, bilinci ve olgunluğunun gelişmiş olması gerekir⁹. Buna karşın, vergi verme bilincinin gelişmemiş olmasına, ulusal vergi mevzuatının eksikliğine veya mükellefin ihmaline bağlı olarak beyan görevi tam olarak yerine getirilmemiş olabilir. Vergi incelemesi sırasında yapılan işlemler ile bu eksiklikler bir ölçüde giderilebilmekte ve mükellefin vergi ödevini doğru bir şekilde yerine getirmesi sağlanmaktadır. Buna ilaveten bir bütün olarak vergi denetiminin temel amacı, vergi kaçırma olgu ve ihtimalinin ortadan kaldırılmasıdır¹⁰.

II. Vergi İnceleme İşleminin Hukuki Niteliği

Yukarıda vergi hukukundan doğan işlemlerin aynı zamanda birer idari işlem olduğundan bahsedildi. Vergi inceleme işlemi de aynı şekilde yetkili vergi daireleri ve personeli tarafından mükellefler üzerinde icra edilen bir bireysel idari işlemdir. Vergi incelemesi maddi açıdan tasnife tabi tutulduğunda ise mükelleflere bazı sorumluluklar getirdiğinden yükümlendirici; onların bireysel hukuki durumlarını değişikliğe uğrattığından dolayı da subjektif işlem olarak değerlendirilebilir¹¹. Bunun dışında vergi inceleme işlemlerinin dikkat çekici yönü bu işlemlerin daha ziyade icrai nitelik taşımayan hazırlık işlemi şeklinde ortaya çıkmasıdır. İcrai olmayan işlemler, idareden çıkmakla birlikte herhangi bir hukuki sonuç doğurmayan, hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açmayan işlemlerdir¹². Hazırlık işlemleri, karar almaya yetkili makamı bağlamayan, ama bu makamı bilgilendirici aydınlatıcı ve

⁸ Yerlikaya, *op.cit.*, s. 6.

⁹ Adil Nas, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2012, Cilt 61, Sayı 4, s. 1308.

¹⁰ A. Niyazi Özker, "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", *Akdeniz İİBF Dergisi*, Yıl 2002 Sayı 4, s. 173.

¹¹ Belirtmek gerekir ki, vergi inceleme işleminin bizzat kendisi değil, bu inceleme işlemi sonunda vergi mükellefine kesilen ceza subjektif işlem teşkil etmektedir. Zira müstakil bir işlem olarak vergi incelemesi tek başına mükellefin bireysel hukuki durumunda değişiklik meydana getirmemektedir.

¹² Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin yayınları, 14. Baskı, Bursa, 2013, s. 296.

yönlendirici nitelikteki işlemlerdir¹³. Hazırlık işlemleri aynı zamanda bir idari kararın alınmasından önce yapılan, asıl işlemin yapılması için hazırlık aşamasını oluşturan, nihai işlemin sebep unsurunu oluşturan işlemlerdir. Vergi inceleme işlemi, tek başına icrai nitelikte değildir. İdare hukukunda (keza vergi hukukunda) bir işlemin icrai niteliğinin belirlenmesi, söz konusu işleme karşı dava açılıp açılmayacağı bakımından önemlidir. Bir işlem icrai nitelikte değilse o işleme karşı dava açılmaz. İcrai işlemin ayrıca bireyin hak ya da menfaatini ihlal edici nitelikte olması gerekmektedir. Hazırlık işlemine karşı doğrudan dava açılmaz ama hazırlık işlemine dayalı olarak icrai bir işlemin tesis edilmesi durumunda, icrai işlemle beraber hazırlık işleminin de hukuka aykırı olduğu ileri sürülebilir. Sonuç olarak, vergi incelemesi hazırlık işlemi niteliğinde olduğundan bu işleme karşı dava açılmayacaktır ama inceleme işlemine dayalı olarak vergi mükellefi hakkında cezai bir işlemin uygulanması durumunda, cezai işlemin sebebinin oluşturduğu hazırlık işlemi niteliğindeki vergi inceleme işlemine karşı dava açılabilir.

Vergi incelemesinin idarenin faaliyetleri açısından ayrıma tabi tutulması durumunda ise kolluk faaliyetine benzediği görülmektedir¹⁴. Kolluk faaliyeti adli ve idari kolluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İdari kolluk önleyici nitelikte işlemler gerçekleştirirken adli kolluk bastırıcı nitelikte işlemler yapar¹⁵. Yani idari kolluk kamu düzeni bozulmadan önce gerekli müdahaleyi yaparak kamu düzenini tehdit etmesi mümkün ve kuvvetle muhtemel bir olayın gerçekleşmesini engellemeye çalışır. İdare kolluk faaliyetini gerçekleştirirken bireylerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlamakta, uyulması gerekli zorunlu kurallar koymakta, kamu düzenini bozacak davranışları denetim yoluyla engellemeye çalışmaktadır. Örneğin idari kolluk, trafik düzenini sağlamaya çalışırken sürücülerin alkollü olup olmadığını, trafiğe çıkmak için gerekli unsurların sürücüde bulunup bulunmadığını denetlemekte, hukuka aykırı bir durumun varlığı halinde ise sürücüye ceza kesmektedir. Buna mukabil adli kolluk, kamu düzenini bozan ya da suç sayılan fillerin gerçekleşmesini müteakip harekete geçerek, suçluları tespit eder ve adli makamlara teslim eder.

Soydan'a göre, vergi incelemesini gerçekleştiren personel her ne kadar örgütsel olarak idari teşkilata dahil olsa da görevlerinin niteliği ve amacı

13 *Ibid.*, s. 297

14 Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta yayınevi, 4. Baskı, İstanbul, 2006, s. 185.

15 Gözler, *op.cit.*, s. 577.

bakımından adli kolluk faaliyeti gerçekleştirmektedir¹⁶. Buna karşın, vergi denetim memurlarının yaptıkları inceleme işleminin adli kolluktan ziyade idari kolluk ile benzerlik gösterdiği görülmektedir. Çünkü adli kolluk faaliyeti adli makamların (savcılık) emri altında bir suçun soruşturulması kapsamında faaliyet gösterir. Halbuki vergi denetim memurları bir idari makam olan vergi dairesinin bünyesinde faaliyet göstermektedir. Bu kolluk faaliyeti çerçevesinde vergi denetim memurları mükellefin beyanının işletme envanterine uygunluğunu denetlemekte, evraklar ve belgeler üzerinde yapılan incelemeden sonra mükellefin eksik vergi ödediği saptanırsa kendisine ceza uygulamaktadır. Bu açıdan vergi denetim memurlarının bir idari kolluk faaliyeti gerçekleştirdiği görülmektedir. Anayasa Mahkemesi de bir kararında “*Vergi idarelerince verilen para cezalarının, teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu... hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebileceği*”¹⁷ şeklinde değerlendirmede bulunarak, vergi denetiminin mali kolluk faaliyeti olduğunu belirtmektedir. Anayasa Mahkemesinin görüşü, yapılan faaliyetin adli kolluk değil idari kolluk oluşunu destekler niteliktedir. Halbuki, vergi inceleme memurları, olağan bir denetim faaliyetini yerine getirmekte ve ödenen verginin doğru olup olmadığını tespit etmeye çalışmakta, gerçeğe aykırı beyanın varlığı durumunda da mükellefe ceza kesmektedirler. Bu durum trafik polisinin sürücünün belgelerini incelerken tespit ettiği eksikliklere ceza kesmesine benzemektedir. Bu bakımdan vergi inceleme işlemi bir idari kolluk faaliyeti olarak değerlendirilmelidir.

Vergi inceleme işlemi Cumhuriyet Savcılığının emri altında ve adli kolluk personeli ile bir suçun soruşturulması amacıyla yapılsaydı (örneğin vergi kaçakçılığı), bu durumda yürütülen faaliyetin adli kolluk ile benzerlik gösterdiği düşünülebilirdi. Burada bir parantez açmak gerekirse, VUK madde 367’ye göre, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini tespit eden vergi inceleme memurlarının doğrudan doğruya ya da bağlı oldukları makamlar aracılığıyla durumu Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmesi gerektiği düzenlenmiştir. Cumhuriyet savcısının kendisi de vergi kaçakçılığı teşkil eden fiillerin (VUK, 359) işlendiğine dair duyumlar alırsa kendisi de vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep edebilir. Ancak bu iki hal dahi, vergi inceleme işleminin adli kolluk olarak nitelendirilebilmesi için yeterli

¹⁶ Billur Yatlı Soydan, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos-Eylül-Ekim, 2000, s. 113 (Nakleden, Saban, *op.cit.*, s. 186) .

¹⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1990/29, K. 1991/ 37, T. 15.10.1991, *AYMKD*, C.27/93-2 (Nakleden: Saban, *Vergi Hukuku, op.cit.*, s. 185).

değildir. Çünkü hem birinci hem ikinci halde yürütülen işlem tipik vergi incelemesidir ve halen bu inceleme işlemini yürütenler idarenin vergi inceleme ajanlarıdır. Amacın vergi kaçaklığının tespiti olması durumunda dahi yürütülen faaliyetin adli kolluk olarak nitelendirilebilmesi için Cumhuriyet Başsavcısının bizatihi kendi inisiyatifi ve adli personeli ile suçun soruşturulmasını doğrudan takip etmesi gerekir. Örneğin vergi inceleme memurları tarafından vergi kaçaklığı suçu tespit edildikten ve bu durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirildikten sonra, suçun savcı tarafından soruşturulması adli kolluk faaliyetine girer. Zira bu kısımda idari personelin görevi sona ermiş adli personelin görevi başlamıştır.

III. Vergi İnceleme İşleminin Unsurları Yönünden Ele Alınması

Vergi incelemesinin kimler tarafından, nasıl bir usul izlenerek, nerede, ne zaman ve nasıl bir amaç güdülecek yapılabileceği ve bu incelemenin konusu yani neleri kapsadığının bilinmesi verimli bir denetimin gerçekleştirilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu unsurların bilinmesi vatandaşı (daha özelden vergi mükellefini) hukuka aykırı uygulamalardan koruma amacıyla beraber hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilmesine de hizmet eder. Buna binaen, bu başlık altında vergi incelemesinin yukarıdaki sorulara cevap niteliğinde olan unsurları ele alınacaktır. Bu unsurlar, doktrin ve içtihat tarafından kabul gören ve aynı zamanda İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinde yer alan yetki (A), şekil (B), sebep (C), konu (D) ve amaç (E) öğeleridir.

A. Yetki

Vergi inceleme işleminin yetki unsuru açıklanırken, bu yetkinin hangi idare makamı veya personeli tarafından (1), nerede (3) ve ne zaman (4) kullanılacağı ve bu yetkinin hangi işlemleri kapsadığı (2) konuları ele alınacaktır.

1. Kişi Bakımından (*Ratione Personae*) Yetki

Kamu hukukunda belli bir hukuki sonucu meydana getirmek amacıyla yapılacak olan irade açıklamasının herhangi bir kimse tarafından değil, idare adına irade açıklaması yapma yetkisine sahip kişiler tarafından yapılması gerekir. Keza İdare hukukunda “yetkisizlik asıl yetkili olma ise istisna”dır¹⁸. Yetkili olma durumu istisnai olduğu için de bir idari makamın belli bir konuda yetki sahibi olduğundan bahsedebilmek için bu yetkinin hukuk kuralla-

¹⁸ Kemal Gözler, “Yorum İlkeleri”, In Ozan Ergül, *Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2013, s. 73.

rıyla önceden belirlenmiş olması gerekmektedir. Nitekim bu hususun vurgulanması için Anayasanın 6. maddesinde “hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz” denmiştir. Vergi hukukunda da bir idari makamın işlem tesis edebilmesi için, söz konusu makamın kaynağını Anayasadan alan bir mevzuat hükmüyle yetkilendirilmiş olması gerekmektedir.

10 Temmuz 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetimi yapmaya yetkili kişilerin statülerinde değişiklik yapılmış ve bütün vergi denetim personeli “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” adı altında birleştirilmiştir¹⁹. Yeni düzenleme ile VUK’un 135. maddesi de değişikliğe uğramıştır. Değişikliğe uğrayan hükme göre “Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır”. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

VUK’ta sayılan kişilerin dışında Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) de kısmen vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları kabul edilmektedir. Bu bakımdan 3568 sayılı Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesi ile VUK’un 227’inci maddesi çerçevesinde YMM’ler tasdik raporu düzenleme yetkisine sahiptirler. YMM’lerin yetkisi sadece tasdik raporunun düzenlenmesini kapsadığından kısmi bir yetkidir. YMM’ler aynı zamanda, tasdik raporlarında yer alan bilgiler ve defter kayıtları dolayısıyla mükellefler ile beraber müşterek ve müteselsil sorumluluk altına da girmektedirler²⁰.

2. Konu Bakımından (Ratione Materiae) Yetki

Konu bakımından yetki, bir idari makamın karar almaya yetkili olduğu konuda irade açıklamasında bulunabilmesi ve işlem tesis edebilmesidir. Konu bakımından yetki idare hukukunda yatay ve dikey açıdan ikiye ayrılmaktadır²¹. Söz gelimi, aynı hiyerarşik yapı içerisindeki idari personel ve bürok-

¹⁹ Yerlikaya, *op.cit.*, s. 4. Değişiklikten önce vergi inceleme elemanları Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri şeklinde örgütlü olan dağınık bir yapı içerisinde faaliyet yürütüyorlardı (Gören, *op.cit.*, s. 420).

²⁰ Yerlikaya, *op.cit.*, s. 16.

²¹ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, *İdare Hukuku*, Cilt 1, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, 8. Bası, Ankara, 2011, s. 380.

ratlar arasındaki yetki dikey, farklı kamu tüzel kişiliğine sahip personel arasındaki yetki yataydır. Kamu görevlilerinin yetkili oldukları konuların dışında işlem tesis etmeleri yasaklanmıştır. Bu bakımdan, farklı kamu tüzel kişiliğine sahip kamu görevlilerinin birbirlerinin yetki alanına girerek işlemler tesis etmeleri durumunda “ağır ve bariz yetki tecavüzü”, bir idari makamın başka bir idari makamın yetkili olduğu alanda işlem tesis etmesi durumunda “yetki tecavüzü” söz konusu olur²². Ya da idareye tamamen yabancı ve idari hiyerarşinin dışında her hangi bir resmi sıfatı bulunmayan bir kişinin idarenin yetki alanında işlem yapması durumunda işlem “yetki gaspı” ile sakat olur²³. Örneğin, belli bir alanda vergi incelemesi yapmaya yetkili memurun başka bir memurun yetkili olduğu alanda inceleme yapması durumunda yetki tecavüzü, herhangi bir vatandaşın bir mükellefin defter ve evraklarını vergi incelemesi yapmak amacıyla incelemesi durumunda yetki gaspı söz konusu olur.

Konu yönünden vergi incelemesinin kapsamına genel olarak merkezi yönetim bütçesi adına toplanan vergiler girmektedir, belediyelere ait vergi, resim ve harçlar vergi incelemesinin dışında tutulmuştur²⁴. Dolayısıyla vergi inceleme yetkisi merkezi yönetim bütçesi adına toplanan vergilerin mükelleflerinin evrak ve defterleri üzerinde gerçekleştirilir.

3. Yer Bakımından (*Ratione Loci*) Yetki

Yer bakımından yetki, idari organ, makam ya da kamu görevlisinin yetkisini kullanabileceği yeri, coğrafi alanı ifade eder²⁵. Örneğin bakanlıklar bütün ülke genelinde yetkilerini kullanabilirken, yerel yönetimler (belediye, köy ve il özel idareleri) sadece faaliyet gösterdikleri coğrafi sınırlar içerisinde yetkilerini icra edebilirler. Bu yüzden bir idari makamın hukuk kurallarının kendisini yetkili kıldığı alanın dışında yetki kullanmaya çalışması “*ratione loci* yetkisizlik” sonucunu doğurur²⁶. *Ratione loci* yetkisizliğe, bir belediyenin başka bir belediyenin sınırları içerisinde kamulaştırma işlemi yapması örnek olarak verilebilir²⁷.

22 Gözler, *op.cit*, 323-324.

23 *Ibid.*, s. 322-323.

24 Nas, *op.cit*, s. 1316.

25 Gözübüyük ve Tan, *op.cit*, s. 381.

26 Gözler, *op.cit*, s. 319.

27 *Ibid.*

Vergi inceleme memurlarının yetkilerini icra edebilecekleri coğrafi sınır incelemeyi gerçekleştirecek memurların niteliğine ve statülerine göre değişmektedir. Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan vergi denetim memurları, yani vergi müfettişleri ile vergi müfettişleri yardımcıları bütün ülke genelinde vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler²⁸. Buna mukabil VUK'un 135. maddesinde sayılan diğer görevliler (ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri) prensip olarak sadece görevli buldukları yerlerde (illerde) yapabileceklerdir. Yer bakımından yetkinin uzantısı niteliğinde bir kural olan VUK'un 136. maddesine göre vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.

Kanunun 139. maddesi incelemenin nerede yapılacağını hükme bağlamaktadır. Buna göre vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları uygun görürlerse 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. Doktrinde, idarenin vereceği asgari sürelerin en az 15 gün olabileceğinden hareketle, verilecek mühletin en az 15 gün olması gerektiği düşünülmektedir²⁹.

4. Zaman Bakımından (*Ratione Temporis*) Yetki

Zaman bakımından yetki, bir idari organ, makam ya da personelin yetkisini kullanabileceği zaman dilimini ifade eder. İdari personelin yetkisini kullanma zamanı bazen Anayasa ve kanunlar tarafından sınırlandırılmış olabilir. Öncelikle bir kamu görevlisinin yetkisini kullanabilmesi için bu göreve atanmış olması gerekir³⁰. Bunun dışında, kamu görevlisi izinli olduğu zamanlarda görevinin gerektirdiği yetkilerden alelade bir vatandaş gibi

28 Nas, *op.cit.*, s. 1317.

29 Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2008, s. 124

30 GÖZÜBÜYÜK Şeref ve TAN Turgut, *İdare Hukuku*, Cilt 2, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, 8. Bası, Ankara, 2011, s. 425

yoksundur ve keza görevi azil ya da istifa gibi nedenlerle sona ermişse yetkilerini kullanamaz³¹. Ayrıca bazı kurul üyeleri sadece kurul halinde iken (il genel meclisi gibi) ve toplantı günlerinde görevlerinin gerektirdiği yetkileri kullanabilirler³². Bu üyeler yetkileri tek başlarına ya da toplantı günlerinin dışında kullanamazlar.

Vergi Usul Kanunu, vergi incelemesinin yapılma zamanı için mükellefin önceden haberdar edilmesini şart koşmamaktadır. Bu konuda VUK, takdir yetkisini inceleme memuruna bırakmıştır. Yükümlü tarafından inceleme yeri ve gerekli belgelerin hazırlığının yapılması için önceden haber vermenin sakıncalı olmadığı durumlarda, nezdinde inceleme yapılacak kişiye haber verilebilir³³. Buna mukabil, yükümlünün incelemeye ilişkin evraklarda hile yapma yoluna gideceğine ve bu yolla vergi kaçırabileceğine ilişkin ciddi emareler varsa ya da buna ilişkin bir ihtimal söz konusu ise mükellefe haber verilmemesi, verimli ve gerçekçi bir incelemenin gerçekleştirilebilmesi açısından daha iyi olacaktır. VUK madde 138'e göre inceleme işlemi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi (beş yıl) sonuna kadar her zaman yapılabilir. Bu yüzden inceleme beş yıllık zaman dilimi içerisinde geriye doğru olarak yapılabilir. Bir dönem inceleme yapılması veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması da daha sonra aynı dönem için yeniden inceleme yapılmasına engel değildir.

Vergi incelemesinin ne kadar süreğine de değinmek yerinde olacaktır. VUK'un 140. maddesine göre, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içerisinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Tam ve sınırlı inceleme Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin³⁴ 3'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; tam inceleme; bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini ifade eder. Hükmün devamında sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi şeklinde tanımlanmıştır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre

31 Gözler, *op.cit.*, s. 319-320

32 *Ibid.*

33 Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2009, s. 103.

34 Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih: 31/10/2011, Sayı 28101 (www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-10.htm-17 Haziran 2014).

talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.

B. Şekil

Özel hukuktan farklı olarak şekil unsuru idari işlemin temel unsurlarından biridir³⁵. Özel hukukta şekil serbestliği esas iken, idari işlemler kural olarak yazılı şekil şartına tabi tutulmuştur³⁶. Ayrıca belirtmek gerekir ki, şekil unsuru ile usul unsuru birbirinden farklı öğelerdir. Şekil idari işlemin formuna (yazılı veya sözlü) ilişkin iken, usul idari işlemin prosedürüne, bu işlemin yapılış sürecine ve aşamalarına ilişkindir. İdari Yargılama Usul Kanunu şekil unsurunu, usul unsurunu kapsayacak şekilde düzenlemiştir. Biz de vergi incelemesinin şekil unsurunu, usul unsurunu içeren veçhesiyle ele alacağız.

Saban'ın deyimiyle inceleme süreci, bir idari usul içerisinde gerçekleşmektedir³⁷. Gerçekten de her ne kadar vergi incelemesinde uyulacak şekil ve usul kuralları VUK'ta düzenlenmiş olsalar da, bu usuller esasında idarenin işlemler tesis ederken izlediği usullerden farksızdır. Vergi incelemesinde esas olan yazılı şekildir. Vergi inceleme işlemi bir tutanakla başlar ve bu tutanak mükellefe de imzalatılır. İnceleme tutanağı incelemenin başlama zamanını göstermesi bakımından önemlidir. Vergi incelemesinde hazırlık ve ön işlem niteliğindeki işlemler de şekil unsuruna dahildir. Bu işlemlerde eksiklik ve hukuka aykırılıklar da iptal nedenidir. Bir idari işlemin yapılması için uygulanması gereken şekil ve izlenmesi gereken usul kuralları mevzuatla tespit edilir. VUK'un 136 ve 140. maddelerinde ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te, inceleme sırasında uyulacak usul ve esaslar ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Biz burada bütün esasları saymamakla beraber önemli gördüğümüz birkaç hususa değineceğiz. Öncelikle henüz inceleme işleminin başlangıcında, vergi denetim memurları yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere göstermelidirler (VUK, 136). Daha sonra incelemeye tabi olan mükellefe inceleme mevzuu izah edilir ve incelemenin başladığına dair tutanak tutularak bir örneği nezdinde inceleme yapılan, bir örneği de ilgili

³⁵ Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", Yaklaşım Dergisi, Şubat 2004, Sayı 134, s. 3 (<http://baykaraymm.com>-15 Mart 2014).

³⁶ Gözler, *op.cit.*, s. 327

³⁷ Saban, *op.cit.*, s. 185.

vergi dairesine bildirilir. İnceleme, nezdinde inceleme yapılan mükellefin muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri içerisinde yapılır. İnceleme yazılı olarak başladığı gibi yazılı olarak da bitirilmeli ve incelemenin bitişini simgeleyen bir vesika nezdinde inceleme yapılabilmelidir (VUK, 140 vd).

C. Sebep

İdari işlemin sebep unsuru, idareyi bir işlemi yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenlerdir³⁸. İdari işlemlerde sebep ögesi nesnel bir nitelik taşır. Çünkü sebep ögesi, buna dayalı olarak işlem yapan idarenin iradesi dışında meydana gelmiştir³⁹. İdari işlemlerin amacı, idari görev ve hizmetlerin en iyi şekilde gerçekleştirilmesi olduğundan, idari işlemin yapılabilmesi için kamu yararını gerçekleştirmeye elverişli ve yeterli bir nedenin varlığı gereklidir⁴⁰.

İdareyi bir işlemi yapmaya sevk eden nedenler, fiili sebepler ve hukuki sebepler olmak üzere ikiye ayrılır. Fiili sebepler, idari işlemin nedenini oluşturan maddi fiiller (*fait matériel*) iken, hukuki sebepler idari işlemde önce yapılmış olan hukuki işlemlerdir (*acte juridique*)⁴¹. Örneğin Polis Vazife ve Salahiyet Kanununun 8. maddesine (A) bendine göre kumar oynanan umumi veya umuma açık yerler idare tarafından kapatılır⁴². Söz konusu örnekte, idari işlem olan kapatma işleminin yerine getirilebilmesi, bir maddi fiil olan kumar oynanması sebebine bağlanmıştır. Böyle bir olayda maddi fiil gerçekleşmeden, yani kumar oynanmadan kapatma işleminin gerçekleştirilmesi hukuka aykırı olacaktır. İdari işlemin nedeninin hukuki işlem olmasına örnek vermek gerekirse, 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanununun 33. maddesine göre, Türk vatandaşlığı iptal edilen kişilerin Türkiye'deki Hazine tarafından malları tasfiye olunabilir. Burada kanun hükmüne göre gerçekleştirilen tasfiye kararının sebep unsurunu, daha önce alınan vatandaşlıktan çıkarma kararı (hukuki işlem) teşkil etmektedir.

Vergi incelemesinin amacının ödenen vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğunu daha önce belirtmiştik. Vergi incelemesinin amaç ve sebep ögesi arasında sıkı bir ilişki vardır. Nitekim vergi in-

38 Gözler, *op.cit.*, s. 344.

39 İl Han Özay, *Günlükte Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 454-455 .

40 Günday, *op.cit.*, s. 153.

41 Gözler, *op.cit.*, s. 344.

42 Günday, *op.cit.*, s. 153 (Örneğin bütünü Günday'dan alınmıştır) .

celmesinin amacı ödenen verginin doğruluğunu araştırmak olduğuna göre, bu incelemenin ilk sebebi mükellefin beyanının gerçeğe aykırı olması olacaktır. Burada mükellefin maddi fiili, yani gerçeğe aykırı beyanda bulunması incelemenin sebebini oluşturmaktadır. Bundan başka, mükellefin gerçeğe aykırı beyanda bulunmuş olduğu bilgisi, ihbar yoluyla da edinilmiş olabilir. Vergi incelemesinin hukuki nedenini ise, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları ibraz ve muhafaza etmek zorunda olan mükelleflerin nezdinde inceleme yapılmasını öngören Vergi Usul Kanunu oluşturur. Vergi incelemesinin sebebini bizzat idare tarafından gerçekleştirilen bir işlem de oluşturabilir. Örneğin karşıt inceleme sırasında, ilgili oldukları gerekçesiyle defter ve evrakları üzerinde inceleme yapılan mükellefin dışında vergi memurları tarafından başka bir mükellefin evraklarına da bakılmasına ihtiyaç duyulabilir. İşte inceleme memurları tarafından yapılan inceleme sırasında bu mükellefin de evraklarında eksiklik veya beyanında gerçeğe ve hukuka aykırılık tespit edilirse, söz konusu mükellef de vergi incelemesine tabi tutulabilir. Dikkat edilirse burada ikinci inceleme işleminin sebebini bir hukuki işlem, başkasının üzerinde inceleme yapılması oluşturmaktadır.

D. Konu

Bir hukuki işlemin konusu, onun doğurduğu hukuki sonuç yani hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir⁴³. İdari işlemin de konusu hukuk alanında meydana getirdiği sonuç, yani idari işlemin bizzat kendisidir. Örneğin memur atama işleminin konusu, bir kimsenin memurluk statüsüne sokulması, idare tarafından gerçekleştirilen bir kamulaştırma işleminin konusu, özel mülkiyette bulunan bir taşınmazın kamu mülkiyetine alınmasıdır⁴⁴. Örneklerden anlaşılacağı üzere idari işlemin konusu bizzat idari işlemin kendisi ve içeriğidir, hukuk alanında meydana getirdiği sonuçtur.

Vergi inceleme işlemi ile vergi mükellefi nezdinde meydana gelen vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemler derinlemesine incelenerek, fiilen ödenen verginin ödenmesi gereken vergi olup olmadığı araştırılır⁴⁵. Vergi incelemesinin konusu da inceleme işleminin kendisidir. Vergi incelemesi, vergiyi doğuran olayla ilgili bütün hususlar üzerinde gerçekleştirilir⁴⁶. Bu inceleme çoğunlukla geriye dönük bir incelemedir, çünkü vergi incele-

43 Gözler, *op.cit.*, s. 348.

44 *Ibid.*

45 Kızılot *et al.*, *op.cit.*, s. 122.

46 Nas, *op.cit.*, s. 1317 .

mesi, işlem üzerinden belli bir süre geçtikten sonra, önceden yapılmış işlemler hakkında uygulanır⁴⁷. Vergi inceleme memuru, incelemeye başlarken ilgiliye incelemenin konusunu anlatır ve incelemenin başladığına dair bir tutanak tutulur. Vergi inceleme işlemleri sırasında nezdinde inceleme yapılacak olan mükellef, inceleme elemanına istenilen belge ve defterleri göstermek, talep edilen açıklamaları yapmak, inceleme memurunun lüzum görmesi halinde işyerini gezdirmek, envanter çıkarılması gerektiğinde de araç, gereç ve elemanlarıyla inceleme işlemine yardımcı olmak durumundadır⁴⁸. İnceleme memuru, incelediği evrak, defter ve belgelerde eksiklik bulur veya beyan edilen vergi miktarı ile ödenen vergi miktarı arasında fark olduğunu saptarsa cezai işlem uygulayacaktır. İşte bu cezai işlem de aynı şekilde vergi inceleme işleminin konu ögesini oluşturmaktadır.

Vergi incelemesi bütün vergi mükelleflerini kapsamadığı gibi, inceleme işlemi sadece vergi mükellefleri üzerinde de icra edilmez⁴⁹. VUK'a göre vergi incelemesine tabi olanlar, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu durum aslında vergi incelemesinin amacının mükellefin defter ve evraklarının, beyanı ile doğru orantılı olduğunun tespit edilmesini içermesinin doğal bir sonucudur. Örneğin defter ve hesap tutma zorunluluğu olmayan emlak vergi mükellefleri vergi incelemesine tabi değildir⁵⁰. Buna mukabil, defter ve hesap tutmak zorunda olmayan ama fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve vergi karnesi alma ve muhafaza etme yükümlülüğü olan kişiler vergi incelemesine tabidirler⁵¹.

E. Amaç

İdarenin yaptığı eylem ve işlemlerin genel amacı her halükarda kamu yararındır. Bununla beraber kanun koyucu tarafından bazı idari işlem ve kararlar için bu genel amacın yanısıra kanunla başka özel ve somut amaçlar da belirlenmiş olabilir. Bu özel ve somut amaçlar da kamu yararının belirginleşmiş ve ete kemiğe bürünmüş hallerinden başka bir şey değildir⁵². Vergi incele-

47 Nezir Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s. 34.

48 Kızılot *et al.*, *op.cit.*, s. 124

49 Oktar, *op.cit.*, s. 184

50 *Ibid.*

51 *Ibid.*, s. 185

52 Günday, *op.cit.*, s. 160

mesinin özel amacı da VUK'un 134. maddesinde düzene kavuşturulmuştur. Hükme göre vergi incelemesinin amacı, vergi mükelleflerinin ödemekle yükümlü oldukları vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu bakımdan inceleme işleminin amaç ögesinin üç aşamaya ayrılmış olduğunu görmekteyiz. Öncelikle *araştırma* esnasında mükellefin defter, belge ve envanteri üzerinde gerekli ayrıntılı inceleme yapılır ve bu belgelerde eksiklik bulunması yani *tespit* edilmesi halinde yaptırıma gidilerek doğru olan vergi miktarının ödenmesi *sağlanır*. Ödenmesi gereken verginin sağlanması, yapılan vergi incelemesi sırasında tutulan tutanağa göre hazırlanan vergi inceleme raporuna göre ilgili komisyon tarafından tarh edilen vergilerin tahsil edilmesi aşamasına sokulmasıdır⁵³.

Araştırma yapılmadan ya da belgelerin incelenmesinin mümkün olmadığı durumlarda sadece şüpheye dayanılarak yükümlü hakkında ek vergi ya da cezalandırmaya gidilmesi hukuka aykırı olur. Danıştay 7. Dairesi söz konusu hususa ilişkin bir kararında “*Defter ve belgelerin çalınması durumunda yetkili inceleme elamanlarınca, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi dikkate alınarak değerlendirme yapılmadan yapılan tarhiyat isabetsizdir*⁵⁴” şeklinde hükümde bulunarak defter, evrak, belge ve envanter üzerinde yapılan inceleme olmaksızın mükellef hakkında karar verilemeyeceğini belirtmektedir.

Vergi incelemesinde temel amaç vatandaştan daha fazla vergi alınması ya da vergi yükümlülüğünün kendisine bir yaptırım olarak uygulanması değil, doğru vergileme işleminin gerçekleştirilmesidir. Bu yüzden denetim yapılırken 2011 yılında yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 5. Maddesinde yer verilen temel ilkelere uyulması gerekmektedir. Maddenin f) bendinde yer alan hükme göre, amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğu daima göz önünde bulundurulmalı ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılması sağlanmalıdır. Dolayısıyla vergi incelemesi işlemi gerçekleştirilirken sadece mükellefin aleyhine olan hususlar değil lehine olan hususların da dikkate alınması gerekir.

Son olarak, vergi incelemesinde amaç, ödenen verginin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamaktır. Bu amaçtan başka bir gaye ile inceleme yapılması hukuka aykırı olur. İdari işlemlerin özgülendikleri amaç dışında başka

⁵³ Yerlikaya, *op.cit.*, s. 9.

⁵⁴ Danıştay 7. Dairesi Kararı, E. 1993/1276, K. 1994/2934, T. 31.05.1994, KBYİB. (Nakleden-Yerlikaya, *op.cit.*, s. 6) .

bir amaç güdülerek gerçekleştirilmesi amaç unsurunda sakatlık örneklerinden “yetki saptırması”na vücut verir. Yetki saptırması idari işlemin yetki değil amaç unsuruna ilişkindir. Çünkü yetki saptırması ile idare iradesini hukuken geçerli bir amaç ile değil bundan başka bir amaçla (siyasi, felsefi, kişisel) açıklamaktadır. Bu bakımdan örneğin, vergi incelemesinin ödenen vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla değil de, idareye sadece daha fazla gelir sağlamak amacıyla yapılması “yetki saptırması” sonucunu doğurur⁵⁵. Kuşkusuz hazineye gelir sağlanması vergi incelemesinin amaçlarından biridir. ama bu incelemenin temel amacı öncelikle doğru vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesidir. Ancak belirtmek gerekir ki, bağlı yetkinin varlığı durumunda, vergi inceleme memuru kişisel saikle inceleme yapsa da işlem hukuka aykırı olmaz. Örneğin incelemenin sonunda vergi mükellefinin ödediği vergi ile yaptığı beyan arasında tutarsızlık varsa, bu durumda vergi memurunun mükellefe ceza kesmesi zorunludur. Çünkü bağlı yetki söz konusudur ve bağlı yetki durumunda işlemin kişisel nedenlerle yapılması, hukuka aykırılık sonucunu doğurmaz.

IV. Vergi İnceleme İşleminin Hukuka Uygunluk Denetimi

Anayasanın 125. maddesinde hükme bağlandığı üzere idarenin bütün eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Vergi inceleme işlemi de özünde bir idari işlem olduğundan, bu işlem de yargısal denetime tabidir. Yukarıda bir idari işlem olarak vergi inceleme işleminin unsurlarından bahsettik. İşte bu unsurlardan herhangi birisinde sakatlık bulunması durumunda, yapılan işlem hukuka aykırı olacaktır. İdari işlemin unsurlarında sakatlık veya hukuka aykırılık söz konusu olduğunda esasında yargısal mekanizmaya ihtiyaç duyulmadan idarenin işlemdeki sakatlığı gidererek yaptığı işlemi hukuka uygun hale getirmesi gerekir. Ne var ki, bütün idari işlemler her zaman açık bir biçimde hukuka aykırı olmayabilir, idare yaptığı işlemin hukuka uygun olduğunu düşünüyor olabilir ya da hukuka aykırı olsa bile işlemi düzeltmekten imtina edebilir. Böyle bir durumda idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemlerine karşı yargısal korunma mekanizmaları öngörülmüştür.

İdari işlemin hukuka aykırı olması durumunda karşılaşılabilecek iki tür yaptırım söz konusudur: bunlar iptal (A) ve yokluktur (B). Aşağıda vergi inceleme işlemine uygulanabilecek olan bu iki yaptırım ele alınacaktır.

⁵⁵ Gözler, *op.cit.*, s. 368.

A. İptal

Hukuka aykırı bir idari işlemin yargısal denetime tabi tutulmasından sonra uygulanacak temel yaptırım iptaldir. İptal kararı ile yapılan işlemin geçersizliğine karar verilmekte, idari işlem ile menfaati ihlal edilen kişiye bu menfaat teslim edilmektedir. Böylece bir idari işlem iptal edildiğinde, iptal tarihinden itibaren idari işlem bütün hüküm ve sonuçlarıyla hukuk aleminden silinmektedir⁵⁶.

İptal davası idari işlemin bir veya birden fazla unsurunun hukuka aykırı olmasından dolayı açılabilir. Nitekim, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 2. maddesinde iptal davaları "idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan" davalar olarak tanımlanmıştır. Demek ki iptal davasının söz konusu olabilmesi için idari işlemin unsurlarından birinin hukuka aykırı olması gerekmektedir.

Vergi inceleme işleminin yetki ve amaç unsurlarında sakatlığa nadiren rastlanır. Çünkü vergi incelemesi yapmaya yetkili idare personeli usul kanununda açık bir biçimde sayılmıştır. Yetki tecavüzüne dayalı bir yetki unsuru sakatlık (örneğin astın üstün yerine geçerek işlem yapması) durumunda da işlem dava edilerek iptal edilebilir. Yukarıda bahsettiğimiz üzere idari personelin kamu yararı amacı dışında hareket ederek kişisel çıkarla ya da başkasına menfaat sağlamak amacıyla vergi incelemesi yapması durumunda da yetki saptırması söz konusu olacak ve işlem iptal davasına konu olabilecektir.

Şekil/usul unsuru konusunda VUK açık bir şekilde incelemenin tutanak tutmayla başlayacağını, bu tutanağın yazılı olacağını ve mükellefin imzasını taşıyacağını hükme bağlamıştır. Şekil unsurunda sakatlığa örnek verecek olursak; vergi incelemesi sırasında vergi mükellefinin vergi memurunun kendisine sunulmasını talep ettiği evrakları ibraz etmesi gerekir. Doktrinde vergi memurunun mükellefe bunun için en az 15 günlük *idari süre* tanınması gerektiği kabul edilmektedir⁵⁷. Ancak her halükarda incelemeye dair bir iptal davası açılmadan ya da konu yargıya taşınmadan bu ibrazın yapılması gerekir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da mahkeme sırasında ara

⁵⁶ *Ibid.*, s. 372.

⁵⁷ Nas, *op.cit.*, s. 1322; Öncel *et al.*, *op.cit.*, s. 111; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Genel Hükümler: Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınları, 24. Bası, Ankara, 2010, s. 79-80; Torunoğlu, *Vergi İncelemesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, s. 100 (Ulusal Tez Merkezi: tez.yok.gov.tr 15 Mart 2014).

karar verilerek belgelerin ibrazının talep edilmesini ve bu belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yapılmasını hukuka uygun bulmamaktadır:

“Hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının, daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemektedir.”⁵⁸

İptal davasının sebep ve konu unsurlarından kaynaklanması ihtimali daha yüksektir. İdare hukukunda konu unsuru ile sebep unsuru arasında illiyet bağı vardır⁵⁹. Söz gelimi sebep unsuru idarenin bir işlemi yapmasına etki eden hukuki veya fiili etken iken, konu unsuru bu sebebe dayanılarak alınan idari karardır. Sebep unsuru meydana gelmeden mükellef hakkında idari karar verilmesi hukuka aykırı olacaktır. Örneğin VUK’un 353. maddesinin 1 ve 2 no’lu bentlerinde sayılan belgelerin bir yıl içinde üç defa kullanılmaması 354. madde gereği işyeri kapatma cezası gerektirir⁶⁰. Söz konusu işlemde bahsi geçen belgelerin üç defa kullanılmaması idari işlemin sebep unsuru iken, işyeri kapatma cezasının uygulanması idari işlemin konusudur. Dolayısıyla kanunda geçen cezanın verilebilmesi için illiyet bağının varlığı şarttır.

Vergi denetim hukukunda vergi incelemesi sırasında denetim memurları tarafından ibrazı talep edilen defter ve belgelerin verilen mühlete rağmen daireye getirilmemesinin belirli yaptırımları bulunmaktadır. VUK madde 256’ya göre, bu kanuna göre defter tutma mecburiyeti olan gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257’nci madde ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin kayıtları ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmekle zorunlu kılınmışlardır⁶¹. Yine, VUK’un mükerrer

58 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E. 2010/707, K. 2012/618, T. 26.12.2012 (www.uyap.gov.tr- 21 Mart 2014)

59 Gözler, *op.cit.*, s. 352.

60 Baykara, “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, *op.cit.*, s. 4 .

61 Torunoğlu, *Vergi İncelemesi*, *op.cit.*, s. 92 (Ulusal Tez Merkezi: tez.yok.gov.tr 15 Mart 2014).

rer 355'inci maddesine göre, belirtilen ibraz yükümlülüğüne uymayanlara özel usulsüzlük cezasının kesileceği hüküm altına alınmıştır. Bu örnekte idari işlemin sebebi, vergi mükellefinin kanunda geçen belgeleri vergi memuruna teslim etmemesi, idari işlemin konusu ise bu teslim etmeme hususuna binaen verilen usulsüzlük cezasıdır.

Vergi inceleme hukukundan bir örnek verecek olursak, inceleme memurlarının mükellef hakkında karar vermeden önce belgeleri üzerinde gerekli incelemeyi yapmaları ve bu incelemeden sonra belgelerde hukuka aykırılık gördüklerinde ceza uygulamaları gerekmektedir. Danıştay söz konusu işlem yerine getirilmeden uygulanan cezaları hukuka uygun görmemektedir. Bu konuda Danıştay 4. Dairesi bir kararında faturaları düzenleyen firmanın adresinde bulunmaması gibi bir nedenle gerekli inceleme yapılmadan faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılmasını hukuka aykırı bulmuştur:

“Dava konusu tarhiyata esas alınan inceleme raporunda, davacının işlemleri ile ilgili olarak ayrıntılı tespitler yapılmayıp, sadece mal alımında bulunduğu firmalar hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundan hareketle, bu firmalardan yapılan tüm alımların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılmıştır. Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna göre, davacı adına yapılan tarhiyatta, sadece faturaları düzenleyen firmanın adresinde bulunmaması gibi nedenlerle o firmanın düzenlediği tüm faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılması mümkün değildir.”⁶²

Son olarak belirtmek gerekir ki, iptal davasına konu olacak işlemin İYUK'un 14. maddesine göre, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olması şarttır. Bu şart idari işlemin icraılığı ile ilgilidir. İcrai işlemler muhatabı açısından hukuki sonuç doğuran işlemlerdir. Bilindiği gibi vergi incelemesini yapan memurların inceleme sonunda VUK madde 140'a uygun olarak vergi inceleme raporu hazırlamaları gerekmektedir. Yaygın kanıya göre inceleme raporları idari işlemlerin sınıflandırılması açısından hazırlık işlemi niteliğinde olduklarından ve bu yönleriyle icrai nitelikte olmadıklarından iptal davasına konu olamazlar⁶³. Çünkü vergi inceleme raporları, vergi dairesinin yapacağı tarh işlemleri için hazırlık çalışması niteliğindedirler. Bu yüzden tek başlarına dava edilemezler. Bununla beraber, mükellef aleyhine yeni bir tarh işlemi yaratmayan ama mükellefin gelecekte olması muhtemel vergi yükümlülüklerini etkiler nitelikteki vergi inceleme raporları idari davaya konu ola-

⁶² Danıştay 4. Dairesinin kararı, E. 2006/4226K. 2007/224 T. 6.2.2007 (<http://uyap.gov.tr>-15 Mart 2014).

⁶³ Nas, *op.cit.*, s. 1312.

bilir⁶⁴. Çünkü bu durumda vergi inceleme raporu icrai bir niteliğe bürünmüş, başka bir deyişle icrailik vasfını kazanmış olmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da vergi inceleme raporlarının tek başlarına idari davaya konu olamayacaklarını, lakin inceleme raporuna dayanılarak tarh işleminin gerçekleştirilmesinden sonra dava açılmasının mümkün olabileceğini hükme bağlamıştır:

“...Tek başına vergi inceleme raporu dava konusu edilemez. Vergi inceleme raporunun mükellefe etkisi, rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatla söz konusu olacağından, bu tarhiyatın yapılması ile birlikte, dava açılması söz konusu olabilir. Bu itibarla, rapora istinaden, vergi dairesi müdürlüğünce yazılan ve yatırım indirimi tutarı ile devreden zarar tutarını aşığı çeken yazının, dava konusu edilmesi mümkün değildir.”⁶⁵

B. Yokluk

Genel olarak, bir hukuki işlemin maddi veya hukuki öğelerinin yokluğu o işlemin yok hükmünde (keenlemyekün) sayılması sonucunu doğurur⁶⁶. Aslında idari işlemlerin unsurlarından birinin eksikliği durumunda uygulanacak temel yaptırım iptaldir. İdari Yargılama Usulü Kanununda sadece iki dava türü düzenlenmiştir. Bunlar iptal ve tam yargı davasıdır. Yokluk ise Fransız idari yargısının aksine Türk idari yargısında bir dava türü olarak düzenlenmemiştir⁶⁷. Bununla beraber, Türkiye’deki idari yargı mercileri yokluk yaptırımını uygulayamasalar da kararın içeriğinde işlemin ağır sakatlıklar barındırması dolayısıyla yok hükmünde olduğunu belirtip iptaline karar verebilirler. Yokluk yaptırımı da zaten ancak istisnai hallerde ve çok ağır sakatlıklar bulunması durumunda uygulama alanı bulabilir. Örneğin, yetki ve fonksiyon gaspının, ağır ve bariz yetki tecavüzünün, fiili yol işlemlerinin (temel hak ve hürriyetlerin idare tarafından açık bir biçimde ihlali), yaş koşuluna uyulmadan yapılan atamaların varlığı halinde yapılan işlemler yok hükmündedir⁶⁸. Ayrıca kurul halinde alınması gereken bir kararın toplantı ve karar nisabına uyulmadan alınması yok hükmünde sayılabilir⁶⁹. Danıştay

64 *Ibid.*

65 Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı E. 1996/371, K. 1998/91, T. 22.05.1998 (Nakleden- Torunoğlu, *op.cit.*, s. 15, 48 no’lu dipnot).

66 Günday, *op.cit.*, s. 162.

67 Gözler, *op.cit.*, s. 374-375

68 Bkz. Gözler, *op.cit.*, s. 372 vd.

69 Günday, *op.cit.*, s. 167.

10. Dairesi de, benzer bir biçimde idari işlemin unsurlarında ağır ve açık sakatlıkları yok hükmünde saymaktadır:

*“İdare hukukunda kurucu unsurlarında derhal fark edilebilir nitelikte ağır ve açık sakatlıkları bulunan işlemler "yok hükmünde" olan işlemler olarak adlandırılmaktadır... İşlemin "varlık koşulları" oluşmamış olduğundan bizzat işlemin yokluğu sonucu doğmakta, işlem hiç doğmamış, var olmamış sayılmaktadır...”*⁷⁰

Vergi hukukunda fonksiyon gaspı dolayısıyla işlemin yok sayılması yüksek ihtimal dahilindedir. Fonksiyon gaspı, yasama, yargı ve idarenin birbirlerinin yetki alanlarına müdahale ederek, diğer bir ifadeyle birbirlerinin yerine geçerek kendi alanlarının dışında bir konuda karar vermeleridir. Bilindiği gibi Anayasanın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması öngörülmüştür. Dolayısıyla vergi koyma yetkisi münhasıran yasama organına aittir. Buna aykırı davranılarak, örneğin Bakanlar Kurulu tarafından yönetmelikle vergi konulması, fonksiyon gaspı sayılacak ve işlem hakkında “yok hükmündedir” kararı verilecektir.

İdarenin dışında bir kişinin vergi incelemesi yapması durumunda bu durum yetki gaspı olarak nitelendirilir. Yetki gaspı, idarenin tamamen dışında ve idare adına karar alma yetkisine sahip bulunmayan birisinin idare yerine geçerek onun adına irade açıklaması veya karar vermesidir. Nitekim bazen yazılı ve görsel basında tanık olduğumuz üzere kendini vergi müfettişi, vergi denetim memuru, SSK memuru, savcı, hakim olarak tanıtıp vatandaştan maddi çıkar temin etmeye çalışan kişiler bulunmaktadır⁷¹. Bu kişiler idarenin yetkisini gasp ederek çeşitli işlemler yapmaktadırlar. İşte böyle durumlarda bu gibi kişilerin yaptığı işlemlerin tümü yok hükmündedir. Böyle bir durum da zaten yetki gaspı fiilini icra eden işi suç işlemiş olur ve adli kovuşturmaya tabi tutulur.

SONUÇ

Genel olarak vergi hukukunda tesis edilen idari işlem, mükellefin hukuki statüsünü etkileyen ve bu yöndeki kabulüne ihtiyaç duyulmadan tek taraflı

⁷⁰ Danıştay 10.Dairesinin Kararı, E.2001/4040, K.2005/181, T. 8.6.2000 (Nakleden-Hüseyin Melih Çakır, *Danıştay Kararları Çerçevesinde Yokluk Teorisi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s. 14 (<http://academia.edu>-15 Mart 2014))

⁷¹ <http://www.haberdar.com/kendisini-vergi-memuru-olarak-tanitan-dolandirici-yakalandi-259935-haberi> (15 Mart 2014).

olarak doğrudan uygulanabilir nitelikteki bir işlemdir. Bu yönüyle bu işlemler mükellefin hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ve yenilik yaratarak hukuki sonuçlar doğuran irade açıklamalarıdır.

Vergi incelemesinin bütünsel olarak değerlendirilmesinden şöyle bir çıkarıma varmak mümkün gözükmemektedir: Tekil ve çoğul anlamda vergi incelemesini kapsayan bütün süreç, idari işlem ve işlemlerin sürecidir. Zira yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere vergi incelemesi bir idari işlemin barındırması gereken bütün unsurları ihtiva eden bir yapıya sahiptir. Bununla beraber vergi inceleme işlemi tek başına müstakil olarak dava konusu edilebilecek bir işlem değildir. Çünkü vergi inceleme işlemi “lazım-ül icra”, yani icrailik kabiliyetinden mahrumdur. Vergi inceleme işlemleri hazırlık işlemi niteliğinde olduklarından, icrai değildirler. Bu yüzden tek başına vergi inceleme işlemine karşı dava açılamaz, ama yapılan inceleme işlemine dayalı olarak mükellefe ceza verilmesi durumunda, hazırlık işlemi niteliğinde olan inceleme işleminin de hukuka aykırı olduğu ileri sürülebilir. Yine vergi inceleme işlemi sıradan bir idari işlemin bütün unsurlarını bünyesinde taşımaktadır. Bu yüzden vergi inceleme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından doğan sakatlık veya hukuka aykırılıklar da idari işlemin hukuka aykırılık ve sakatlıkları ile örtüşmektedir. Örneğin vergi dairesinin değil de valiliğin bir memurunun vergi incelemesi yapması *yetki tecavüzüne*, vergi inceleme personelinin bir yakınının rakibini sadece bu yüzden incelemeye alması *yetki saptırmasına*, sebep unsuru ile konu unsuru arasında illiyet bağının olmaması yapılan işlemin hukuka aykırılığına vücut verir.

Beyana dayalı vergi sistemlerinin vazgeçilmez kontrol mekanizmasını simgeleyen vergi inceleme işlemi yerine getiren personel de idarenin memurudur. Statü bakımından idari personel ile vergi denetim personelinin birbirlerinden herhangi bir farkları yoktur. Her ikisi de devletin bürokratıdır.

Vergi inceleme işleminin hukuki mahiyeti itibarıyla bir kolluk faaliyeti olduğu konusunda şüphe bulunmamaktadır. Nitekim yukarıda zikredilen Anayasa Mahkemesi kararında da (bkz. *supra*) vergi daireleri tarafından kesilen para cezaları (mali) kolluk faaliyeti olarak değerlendirilmiştir. Buna mukabil bu faaliyetin adli kolluktan ziyade idari kolluğun özelliklerini taşıdığı belirtilmelidir. Zira, inceleme memurları idari kolluk personeli gibi idari makamların emri altında faaliyet gösterir, faaliyetlerinde idare hukukuna tabidir ve bu personelin işlemlerine karşı adli yargıda değil idari yargıda dava açılır. Buna karşın, adli kolluk Cumhuriyet Savcısının emri altında bir suçun soruşturulması çerçevesinde faaliyet gösterir ve adli kolluğun faaliyetleri idare hukuku değil ceza hukuku çerçevesinde yerine getirilir. Ayrıca idari personel, birçok alanda faaliyet gösterirken, kurallara aykırı işlemler

yapan kişilere para cezası kesmektedir. Örnek olarak, trafik kurallarına aykırılık, izinsiz yakıt satışı, vergi levhasının olmaması yüzünden işyerlerine verilen para cezaları, zabitanın esnafa kestiği cezalar vs. sayılabilir. Vergi inceleme memurlarının raporlarına göre mükellefin beyanı ile ödediği verginin farklı olması durumunda da vergi idaresi para cezası kesmektedir. Bu işleme karşı da yine idare/vergi mahkemelerinde dava açılmaktadır. Bu bakımdan vergi inceleme işlemi idari kolluk faaliyeti olarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2009.
- BAYKARA Bekir, “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2004, Sayı 278 (baykaraymm.com-15 Mart 2014) .
- BAYKARA Bekir, “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2004, Sayı 134, (baykaraymm.com-15 Mart 2014) .
- Bilici Nurettin, *Vergi Hukuku*, Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınları, 24. Bası, Ankara, 2010.
- ÇAKIR Hüseyin Melih, *Danıştay Kararları Çerçevesinde Yokluk Teorisi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010 (<http://:academia.edu-15> Mart 2014)) .
- GÖREN Ömer, “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 2012, Sayı 3, ss. 416-427.
- GÖZLER Kemal, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin yayınları, 14. Baskı, Bursa, 2013.
- GÖZLER Kemal, “Yorum İlkeleri”, *In Ozan Ergül, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2013.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref ve TAN Turgut, *İdare Hukuku*, Cilt 1 ve 2, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, 8. Bası, Ankara, 2011.
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2008.
- NAS Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2012, Cilt 61, Sayı 4, ss. 1307-1335.
- OKTAR Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, 4. Baskı, İstanbul, 2009.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Ankara, 2010.
- ÖZAY İl Han, *Günışığında Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.
- ÖZKER A. Niyazi, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, Sayı 4, 2002 .
- SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta yayınevi, 4. Baskı, İstanbul, 2006.

ŞEKER Nezih, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1994.

TORUNOĞLU Tahsin, *Vergi İncelemesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010 (Ulusal Tez Merkezi: tez.yok.gov.tr 15 Mart 2014) .

Servet Uçkan, *Türkiye’de Vergi İncelemesi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2010 (Ulusal Tez Merkezi: tez.yok.gov.tr – 15 Mart 2014) .

YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2011, Cilt XV, Sayı 1-2, ss. 1-24.

Anayasa Mahkemesi, 15.10. 1991, 29/137, *AYMKD*, C.27/93-2 (<http://kazancı.com> - 28 Şubat 2014) .

Danıştay 4. Dairesinin kararı, E. 2006/4226, K. 2007/224, T. 6.2.2007 (<http://uyap.gov.tr>-15 Mart 2014) .

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, E. 2010/707, K. 2012/618, T. 26.12.2012 (<http://uyap.gov.tr>-15 Mart 2014) .

<http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?DocId=2885545&Language=F&Mode=1&Parl=39&Ses=1> (27 Şubat 2014) .

<http://www.haberdar.com/kendisini-vergi-memuru-olarak-tanitan-dolandirici-yakalandi-259935-haberi> (15 Mart 2014) .