



International Journal of Public Finance

E-ISSN: 2548-0499 DOI: 10.30927/ijpf.319849

Vol./Cilt: 1 | Issue/Sayı: 1 | (2016), pp. 23 – 60

journal homepage: <http://dergipark.gov.tr/ijpf>

Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler*

Evidence of Violations of Taxpayers Rights in Tax Investigation in View of Judicial Decisions

Burak PINAR¹

ARTICLE INFO

Received: 15.02.2016
Received in revised form: 08.04.2016
Accepted: 18.04.2016
Available online: 28.07.2016

JEL classification:
K34, K38, K49

Keywords:

Tax Analysis, Inspecting, Investigator, Ledgers and Documents, Fair Trial, Taxpayer Rights, Tax Audit Reports

ABSTRACT

The aims of tax audit are checking up the accuracy of the tax that must be paid, fixing and supplying them. With tax analysis, exactitude of taxpayer's declaration is investigated, determined and obtained. In fact, this situation arises out of its being a process, preparing basis for the imposition transaction that tax department will lay. Eventually, there is not a possibility to file an annulment action against a report to be compiled as a result of tax analysis. Analyses, in principle, will be made at taxpayer's working place, but if specific conditions occur, it will be made at the investigator's department. Analyses will be realized by investigators designated in Tax Procedure Law. Investigator will inquire into the real character of the event that brings forth the tax. The burden of determining of real property on taxation procedures belongs to tax administration. This situation is, in reality, a result of economical approach principle. Analyses done will be performed on especially on ledgers and documents; apart from that, it will be required to put forth tax assessments and assessment discrepancies found distinctly through evidences that will be obtained from the business firm and outside the business firm. So it has been being considered within the right of fair trial. Protection of taxpayer is a basic requirement for the democratic state of law. Administrative services must obey all the rules of setting an administrative act. The lawmaker and government have to give a lot of importance to protective laws and regulations so as to provide justice and equity in taxation.

* 15-19 Mayıs 2016 tarihleri arasında düzenlenen 31. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda sunulan metnin gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş hâlidir.

¹ Yrd. Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, pinarburak@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Alındı: 15.02.2016
Gözden geçirilmiş
alındı: 08.04.2016
Kabul: 18.04.2016
Yayın: 28.07.2016

JEL Kodu:

K34, K38, K49

Anahtar Kelimeler:

Vergi İncelemesi,
Denetleme, İnceleme
Elemanı, Vergi
İnceleme Raporları,
Defter Ve Belgeler,
Âdil Yargılanma,
Mükellef Hakları

Ö Z E T

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemeleri ile yükümlünün beyanlarının doğruluğu araştırmakta, tespit edilmekte ve sağlanmaktadır. İncelemelerin kural olarak yükümlünün iş yerinde; belli şartların oluşması durumunda ise inceleme elemanının dairesinde yapılması gerekmektedir. İnceleme yapmaya, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen inceleme elemanları yetkilidir. İnceleme elemanı, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini araştıracaktır. Vergilendirme muamelelerinde gerçek mahiyetin çıkarılması külfeti vergi idaresine aittir Bu durum aslında ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur. Yapılan incelemeler özellikle defter ve belgeler üzerinden yürütülecek, bunun dışında bulunan matrah ve matrah farklarının işletme veya işletme dışından temin edilecek delillerle açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Bu anlamda, pasif taraf olan yükümlünün idare karşısında korunması demokratik hukuk devletinin bir zorunluluğu olarak ortaya çıkmaktadır. İdare vergilendirme işlemlerini yaparken idari işlemler için gerekli tüm mevzuat kurallarına uygun davranmalıdır. Vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerine uygun davranılabilmesi ve vergi bilincinin yerleşmesi için kanun koyucunun ve idarenin yükümlüyü koruyucu düzenlemelere önem vermesi gerekmektedir.

1. Giriş

Kamu harcamalarının finanse edilmesi için başvuru gelir kaynakları olan kamu gelirlerinin önemli bir bölümünün elde edilmesi özel ekonomiden aktarma suretiyle gerçekleştirilmektedir. Söz konusu kamu gelirleri içinde, kamu gücüne dayanan ve karşılıksız (ve/ya da genel karşılığı olan) kamu geliri türü olarak vergiler ortaya çıkma ve en önemli finansman aracı olarak varlığını hissettirmektedir.

Kamu gelirlerinin kamu hizmetlerinin finansmanı açısından taşıdığı önem, tahsilât verimliliği ile örtüştüğü ölçüde anlam taşımakta; tahsilât verimliliğinin sağlanması da etkin bir denetim mekanizmasının varlığını zorunlu kılmaktadır. Zira Türk Vergi Sistemi yükümlülerin beyanına güven esasına dayalı olarak beyanname esasından hareketle şekillenmektedir. Söz konusu esas, yükümlülerin beyanlarının doğruluğundan hareketle finansman noktasında en önemli kaynak olan vergileri belirlemektedir. Buna bağlı olarak da yükümlüler, bir yük olarak gördükleri vergilerden kurtulma amacıyla eksik ve/ya da gerçeği yansıtmaktan uzak beyanda bulunma yoluna gidebilme imkan ve ihtimaline sahiptirler. Bu noktada da “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olan vergi incelemesi en önemli denetim mekanizması olarak kendini göstermektedir.

Denetim mekanizmalarının varlığı, taraflardan birine üstünlük tanımakta ve diğeri aleyhine hak ve yetkiler tanımaktadır. Nitekim şekli ve maddi içerikli vergi kanunlarıyla taraflar arasında kurulan zorunlu ilişki, özel hukuktakinin aksine, ortaklarının hukukî konumlarının eşit olmadığı bir ilişki olarak ortaya çıkmakta ve aktif (ve alacaklı) taraf olan devlet, denetimdeki hak ve yetkisini, gerektiğinde, temel hakları sınırlama şeklinde ortaya koymaktadır. Hukukî ilişkinin pasif (ve borçlu) tarafı olan yükümlüler ise, bu üstün güç karşısındaki konumu itibarıyla, zayıf ve korumasız olarak görünmekte; bu noktada “hukuk devleti” ilkesi, yükümlünün teminatı olarak kendini

göstermektedir. Söz konusu ilke sayesinde yükümlüleri, vergilendirme ilişkisinde sınırlayan her kural, aynı zamanda, söz konusu kamu gücü içerikli faaliyetlerin hukuk çerçevesinde kalmasını talep etme hakkı vermektedir. Bu bakımdan, Vergi Usul Kanunu da, gerçekte, yükümlülere, idare karşısında, vergilendirme faaliyetinin her aşamasına özgü haklar tanıyan kurallardan oluşmaktadır; Anayasa ve uluslararası sözleşmeler ile tanınanlar dışında, yükümlü hakları olarak adlandırılmaktadır. Buna göre, idarî usul kanunu niteliğindeki Vergi Usul Kanunu, (sadece) idare için değil, (aynı zamanda) yükümlüler için ve onları, güçlü vergi idaresinin hukuk dışı işlemlerinden korumak amacıyla ihdas edilmiştir. Hukukî ilişkinin her iki yönünü de düzenlemesi yönüyle Kanun, idarenin görev yetkileri ile yükümlülerin ödevleri konusunda da kurallar içermektedir. Söz konusu kurallar, Devlet olmanın gereği olarak, esasen var olan kamusal yetkisinin kullanılmasını belli yöntemlere bağlayarak düzene sokmaktadır. Vergi incelemesi de işbu düzenin sağlanmasında etkin bir rol oynamaktadır.

Vergi inceleme esas ve usulleri ile yükümlülere tanınan haklar, belirtilen düzenin gereği gibi sağlanmasında önem arz etmektedir. Bu şekilde ortadan kalkan eşitsizlik, vergi incelemesinin denetimi ile mümkün olmaktadır; söz konusu hakların tam ve hukuka uygun olarak işletilmesi ile sağlanmaktadır. Ancak uygulamada vergi incelemesinde yükümlülere, haklarının gereği gibi ve/ya da hiç kullandırılmadığı bilinmekte; yargı kararlarına karşılık hukuka aykırı işbu işlemler süreklilik arz etmektedir. İdarenin mevzuata ve yargıya direnen işbu tutumunun yargı kararları ışığında eleştirel bir yaklaşımla irdelenmeye çalışıldığı bu çalışmada, vergi incelemesi yoluyla sağlanan denetimde mevzuat tarafından tanınan temel hakların, vergi incelemesinin her adımında ihlal edilmesi, yargı kararları ile somutlaştırılmak suretiyle ortaya konulmaya çalışılacak; incelemenin sonunda ise genel bir değerlendirme ve sonuç ile çalışmaya nokta konulmaya çalışılacaktır.

2. Vergi İncelemesinin Amacı ve Yükümlü Hakları

2.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Kural olarak beyan esasının geçerli olduğu Türk Vergi Sistemi'nde yükümlüler kendi matrahını kendisi belirlemekte; hazırladıkları beyannameleri ilgili vergi dairesine vermektedir. Yükümlüler tarafından verilen beyanın gerçeğe uygunluğuna ilişkin vergi idaresi tarafından da işbu beyan esas alınmakta ve matrah bu beyana göre belirlenmektedir. Ancak yükümlüler, şekî ve maddî yükümlülüklerini gereği gibi ya da hiç yerine getirmemek suretiyle beyanını eksik gösterme ve/ya da gerçeğe uygun göstermeme yoluna gidebilmektedir. Bu durumda ise vergi eksik tahakkuk edecek ya da hiç tahakkuk etmeyecektir. Söz konusu durum, kanun hükümlerinin yanlış anlaşılması, yeterli ölçüde bilinmemesi veya maddî hatalar yapılması gibi iradi olmayan sebeplerle oluşabileceği gibi; yükümlülerin kasten matrahını gizlemesi/saklaması yoluyla da oluşabilecektir².

Kamu harcamalarının finansmanı olan vergilere ilişkin matrahların, vergi kaybına sebebiyet verecek şekilde beyan edilmesi halinde ise kamu hizmetlerinin

² Bkz. **Akdoğan**, Vergi İncelemesi, s. 4. Krş. **Karakoç**, Hukuki Nedenler, s. 92.

finansman eksilmesi sonucu aksaması söz konusu olacağı kuşkusuzdur. Vergilendirme işlemi ile kişilerin özel mülkiyetinde yer alan kasa ve keselerine el koyulduğu için bir hukuk devletinin en nazik uygulamalarından birini vergilendirme işlemi teşkil etmektedir. Bu bakımdan yükümlü beyanlarının gerçeğe uygunluğunun incelenmesi büyük önem arz etmektedir.

Vergi incelemesi ile devlet, kendisi ile yükümlüler arasındaki vergilendirme ilişkisi ile kurulan dengeyi sağlamayı amaçlamaktadır³. Ayrıca, vergi incelemesi ve sonunda yapılan tespit ve tarhiyatlara, yükümlüleri gerçek ve hukuka uygun bir beyanname tanzim etme yoluna götürme noktasında da önem ve zorunluluk arz etmektedir. Zira, vergi incelemesi, yükümlüler üzerinde idarenin zamanaşımı süresi içerisinde denetim görevini kullanabileceği bir baskı unsuru olarak yer almaktadır. Buna karşılık, idare üzerindeki baskı, *idarenin kanuniliği ilkesi* ile sağlanmakta, idarenin işlemlerinin ve eylemlerinin denetimi, idarenin yetkileri ile yükümlülerin hakları noktasında bilinebilirlik ve denetlenebilirlik ile sağlanmaktadır.

Vergi incelemesinin, Vergi Usul Kanunu'nda da belirtilen esas amacı olan *"ödenen vergilerin doğruluğu"*nun tespiti, yükümlülerin haklarının da korunması içerecek şekilde anlaşılmalıdır. Bu anlamda incelemeyi yapan vergi idaresi, doğruluğu ortay koymak açısından, yükümlünün aleyhine olan hususları yanı sıra lehine olan hususları da dikkate almalıdır; salt ceza sonuçlu işlem amaçlanmamalıdır⁴. Nitekim Kanun'un gerekçesinde de işbu husus;

"Modern vergi inceleme anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespiti matuf bilcümle araştırma, karşılaştırma ve iktisadî gerçekleri nazara alma ve bu olayın tespitinde her türlü delilleri değerlendirme gibi geniş bir muhteva kazanmıştır"

denilmek suretiyle ortaya konulmuş ve (maddî) gerçeğin ortaya konulması hususunda idareye kanunî bir yükümlülük yüklenmiştir⁵. Bu anlamda gerek lafzi gerek amaçsal gerek bilimsel yorum kapsamında yapılacak değerlendirme ile vergi idaresinin bu konuda yükümlülüğü vardır ve bu yükümlülüğe uygun işlem tesis etmek zorundadır; hazırlık işlemlerini de asıl işlemi sakatlamayacak şekilde gerçekleştirmelidir⁶. Aksi halde yapılan inceleme hukuka aykırı bir inceleme olacaktır. Zira vergi incelemesi, idarenin tek başına araştırma ya da tespiti yönelik bir işlemi olmayıp vergi ilişkisini gerçek duruma uygun şekilde tesis edilmeye yönelik zincir işlemin bir halkasıdır⁷. Söz konusu süreçteki her bir aşama, idarî işlemi takip eden bir *"gölge"* gibi *"olgun ve ideal"* bir işlemin yapılmasının garantisini oluşturmaktadır⁸. Bu anlamda, zincir(in) halkalarındaki

³ Soydan, s. 203.

⁴ Nezih Şeker, s.36. Ayrıca bkz. ve krş. Erdem, s.57.

⁵ Bkz. Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, s.568.

⁶ Akyılmaz, s.131-132.

⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, s.100; Karakoç, Genel Vergi, s.322; Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.169; Erdem, s.56; Soydan, s.229. Krş. Gözler, s. 708-709. Ayrıca bkz. Sezginer, s.55.

⁸ Zira zincir içinde yer alan her bir idarî işlem, kendine göre bir *icraî* nitelik taşımakta ve sonraki işleme hukukî dayanak oluşturmaktadır. Bkz. Erkut, s.121-123. Ancak burada işlemin muhatabı olan kişiye yapılan bildirim, dinlenilme gibi işlemlerin yapılması Kanun tarafından öngörüldüğünde gerçek anlamda dava konusu olabilecek kararlar değil, basit şekiller ve işlemin unsurları bulunur. Bu nedenle de iptal davası ancak nihâî işleme karşı açılabilir. Bu çerçevede, usulî işlemlerde yapılmış olan hukuka

açık kanuna aykırılıkların hukuken himaye görmeyeceği, vergi incelemesi özelinde, yargı kararlarıyla açıkça ortaya konulmuştur. Danıştay, Kanun'un gerekçesiyle ortaya konulan temel esası;

“Vergi incelemesi sırasında mükellefler lehine sonuç doğuracak bilgilerin de sonuna kadar incelenip araştırılarak aydınlatılması ve mümkün olduğunca gerçek bilgi ve belgelere dayanılarak incelemenin sonuçlandırılması gerekir.”

demek suretiyle karar vermiştir⁹. Oysa, geçmişten bu yana ortaya (yargı tarafından) konulan işbu temel esas¹⁰ idare tarafından yık sayılmak suretiyle işlemler tesis edilmekte ve yükümlülere konulan tanınan güvence ihlâl edilmektedir.

Söz konusu ihlâl, basit bir hukuka aykırılık olarak düşünülemez. Zira, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin *“mali güce göre vergilendirme”*yi hükme bağlayan ilk fıkrasının sağlanması da vergi incelemesi ile olmaktadır; vergi incelemesi, bu anlamda anayasal direktifin yerine getirilmesine hizmet etmektedir¹¹. Dolayısıyla vergi incelemesinin amacı, gerek anayasal açıdan gerek idarî açıdan bir hukukî düzenin sağlanması olarak anlaşılmalı; ihlâli kendisine yüklenen çifte işlevin yerine getirmesini önlemektedir.

2.2. Vergi İncelemesinin Amacını İhlâl Edilen Yükümlü Hakları

2.2.1. Genel Olarak

Vergi incelemesinin amacı, esasen işlemin sıhhatine ilişkin temel ilkeyi ortaya koymakta ve işlemin her iki tarafı açısından da *“ödenecek vergilerin doğruluğunu*

aykırılıklarda bir şekil bozukluğu olarak değerlendirilir ve nihaî işleme karşı açılan iptal davası ile birlikte ele alınır. Bkz. **Sezginer**, s.69. Krş. **Erdem**, s. 60.

⁹ Bkz. Dş. 9.D. 23.06.2009 gün ve E.2008/62, K.2009/2780, (Özel Arşiv). “Vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı, yükümlü nezdinde yaptığı incelemede Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği delil serbestisinden faydalanacaktır. Ancak delil serbestisi ilkesi, vergi inceleme elemanına tam bir serbestlik tanımamaktadır. Vergi inceleme sürecinde, inceleme elemanı, vergiyi doğuran olayı araştırırken Vergi Usul Kanunu'nca belirtilen birtakım kısıtlamalar ile istisnalar ile bağlıdır. Zira, Türk vergi hukuku sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Bu beyanların dayanağını ise yükümlülerin usûlüne uygun olarak tuttukları defter ve belgeler oluşturmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin ilk fıkrasında kanunda aksine hüküm olmadıkça üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerin belgelendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu hükümden hareketle Türk vergi sisteminin aynı zamanda belgeler sistemi olduğu söylenebilir. İnceleme elemanı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defter ve belgeleri inceleyerek matrah veya matrah farkını tespit etmek olacaktır”, (**Karakoç**, Delil Serbestisi, s.111 vd.).

¹⁰ Bkz. Dş. 4.D. 22.03.1982 gün ve 1982/752; Dş. 9.D. 23.02.1982 gün ve 1982/203, (**Kızılot**, Kararlar, s.525-527).

¹¹ Bkz ve krş. **Başaran Yavaşlar**, İnceleme, s.131-132; **Soydan**, s.204. “Mali güce göre vergilendirmenin bir anlamda ölçülülük ilkesine uygunluğu sağladığı düşünülse bile, ölçülülük ilkesinin düzenleme, uygulama ve yargılama aşamalarının tamamında dikkate alınmasında yarar vardır. Bu itibarla, hem mali yükümlülük koyarken, hem konulmuş olan mali yükümlülüklerle ilişkin uygulama yapılırken hem de uyuşmazlıkların çözümünde ölçülülük ilkesinin dikkate alınması şarttır. Bu bağlamda, kişilerin taşıyamayacağı mali yükümlülük konulmasına; kişilerin katlanamayacağı denetim ve tarhiyatların yapılmasına; taraf menfaatlerinin dengesinin bozulması sonucunu doğuracak ve kamu yararına aykırı hükümlerin verilmesine, bu yolla kısmen de olsa engel olmak mümkündür.”, Bkz. **Karakoç**, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, s.1283.

tespite çalışan” aşamalı işlemler ile sonuca varmaya çalışmaktadır. Söz konusu amaca ulaşılması sırasında, kamu gücüne kullanan idarenin talep hakkına karşılık, yükümlülerin de kendilerine, usul ve şekil kurallarının uygulanmasını talep etme hakları vardır. Bu başlık altında, somut anlamda talep hakkına karşılık gelen ve uygulamada ortaya çıkan sorunları içerecek şekilde ihlâl edilen yükümlü hakları, yargı bakış açısıyla ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

2.2.2. Tarhiyatın Dayanağı Olan Tutanak, Rapor ve Kararların İhbarnameye Eklenmemesi

Vergi Usul Kanununun 35’inci maddesinde, vergi ihbarnamesine; 366’ncı maddesinde de, ceza ihbarnamesine, **takdir kararının, inceleme raporunun ve cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanağın** eklenmesi zorunluluğu öngörülmüştür. Bu zorunluluk, yükümlülerin haklarında yapılan vergilendirme ve/veya ceza kesme işlemlerinin sebep unsuru bakımından bilgi sahibi olmalarını¹²; böylece, kanun yollarına başvurup vurmama konusunda karar verebilmelerini ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6’ncı, Anayasanın da 36’ncı maddesinde güvence altına alınan savunma haklarını gereği gibi kullanabilmelerini sağlamak amacıyla getirilmiştir. *Anılan maddelerde, inceleme raporunun eklerinin de ihbarname ile birlikte yükümlüye gönderilip gönderilmeyeceği konusunda bir açıklık yoktur.*

Yükümlü haklarının (ve özellikle) savunma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi, idare edilenlere, haklarındaki suçlamalardan bilgilendirme ve dosyaya ulaşma hakkı ile görüşünü açıklama olanağı ve bunun için makul süre verilmesine bağlıdır. Eğer ilgili, tarhiyata veya ceza kesme işlemine dayanak alınan olaydan ayrıntılı olarak bilgilendirilmezse veya bilgilendirilmekle birlikte, kendisine noksan bilgi verilirse, kimi bilgi ve/veya belgeler kendisinden gizlenirse ya da, gereği gibi bilgi verilmekle birlikte, değerlendirme için süre verilmezse veya verilen süre yeterli değilse, savunma hakkının gereği gibi kullanılması olanaklı olmaz.

Kanun’da açıklık olmamasına karşın, savunma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi için, inceleme raporu ile birlikte, içerdiği değerlendirmelere dayanak alınan eklerinin de, ihbarnameyle yükümlüye (ceza muhatabına) tebliğ edilmiş olması gereklidir. Tebliğ olmaksızın yapılan işlemin, usul ve şekil unsuru yönünden sakatladığı düşünülerek nihaî işlemin de hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmalıdır. Zira, savunma hakkının teminini içeren işbu usul ve şekil kuralı, sonradan giderilebilecek, esasa etkili olmayan (basit) bir hukuka aykırılık olarak kabul edilmemelidir. Uygulamada, yargı organlarının, söz konusu usul ve şekil kurallarına aykırılığı, ara kararı ile, gerekli ekleri idareden istedikten ve davacı yükümlüye süre verilerek, inceleme ve değerlendirme olanağı tanıdıktan sonra karar verdiği görülmektedir¹³. Oysa burada yükümlü haklarının

¹² İnceleme açısından hukukî dinlenilme hakkı için bkz ve krş. **Yaltı**, Dinlenilme Hakkı, s. 55. Yargılama açısından hukukî dinlenilme hakkı için bkz ve krş. **Pınar**, s. 4378.

¹³ “Bir olayda; inceleme elemanı, mükellefin kumarhanesinde kumar oynadığını ve büyük paralar kaybettiğini söyleyen kişilerin ifadelerine dayanarak, katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasını ve vergi ziyayı cezası kesilmesini önermiş; ancak, inceleme sırasında, istemesine karşın, bu ifadeleri içeren

idare tarafından ihlalinin yargı organı tarafından değerlendirilmesi yerine yargı organı tarafından giderilmesinin sağlandığı görülmektedir. Bu durumun kabulü mümkün değildir. Her şeyden önce yargı aşamasına gitmeyen/gidemeyen yükümlüler bu haktan/imkândan mahrum kaldıkları gibi yargı organlarına başvuran yükümlüler ise sadece savunmaya cevap dilekçelerinde, “kısıtlanmış bir şekilde” haklarındaki isnatlara cevap verebilmektedir(ler). Söz konusu durum, açıkça vergi incelemesinin amacının ihlali niteliğindedir.

Adil yargılanma hakkının alt unsuru olan savunma hakkının ihlalinin hukukî etkisinin ne olacağı konusunda ise, Danıştay dava daireleri arasında bir görüş birliği mevcut değildir. Bu konuda, kararlara geçen iki farklı görüş vardır¹⁴;

Söz konusu görüşlerden ilkinde göre; vergi ihbarnamesine, ihbarname ile duyurulan tarhiyatın dayanağı olan, takdir kararının, vergi inceleme raporunun ve vergi tekniği raporunun eklenmemiş olmasının, tarhiyatı hukuken sakatlaması mümkün değildir. İhbarname ile tarhiyatı birbirinden ayırmak gereklidir. İhbarname, tarhiyatın şekil unsuru değil, duyuru (tebliğ) aracıdır. Bu nedenle; *ihbarnameye, anılan dayanakların eklenmemiş olması, yalnızca tebligatı hükümsüz kılar ve bu nedenle, idari dava açma süresi işlemez*. Açılacak idari davada, mahkemece, ihbarnameye eklenmesi gereken karar veya raporun, ara kararı ile idareden getirtilerek, davacıya tebliği ve süre verilerek görüşünün alınmasıyla, savunma hakkının ihlalinin giderilmesi olanaklı bulunmaktadır.

Görüşlerden ikincisine göre ise; savunma hakkının ihlali, Vergi Usul Kanununun 108’inci maddesinde sözü edilen anlamda basit şekil noksanlığı olarak nitelendirilemez. *Mahkemece, savunma hakkının ihlali sebebiyle, dava konusu tarhiyatın iptaline karar verilmelidir*.

Nitekim Danıştay’ın niteliği itibariyle dairelerini bağlayıcı olan ancak yerleşik biçimde uygulanmayan, Dava Daireleri Kurulu’nun kararı da ikinci görüş yönündedir¹⁵;

tutanakları mükellefe vermemiştir. Tarh ve ceza kesme işlemlerinin iptali istemiyle açılan davada, davacının, inceleme elemanınca bilgisine başvuru olan kişilerin kimler olduğunu; gerçekten, söyledikleri miktarda parayı kumarda kaybetmelerine mali durumlarının elverişli olup olmadığını, kendisiyle bir husumetinin olup olmadığını bilmeden, kendisini savunamayacağını iddia etmesi üzerine, bu kişilere ait tutanaklar, davaya bakan vergi mahkemesince istenilmiş; ancak, vergi dairesince, tutanaklar, ifade verenlerin isimleri silinerek, gönderilmiştir. Vergi dairesi, bunu, ifade sahiplerinin can güvenliği nedeniyle yaptığını söylemiştir. Vergi mahkemesi de, bu tutanaklara dayanarak, davayı reddetmiştir. Bu karara karşı yapılan temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Dava Dairesi ise, Anayasanın 36’ncı maddesinde öngörülen savunma hakkı ile İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin adil yargılanma hakkı ile ilgili içtihadına gönderme yaparak, ***ifade verenlerin isimleri olmaksızın, oyun salonuna girip girmedikleri, kaybettiklerini ileri sürdükleri meblağı karşılayacak mal varlığına sahip olup olmadıkları, isimlerinin oyun salonuna giriş defterinde yazılı olup olmadığı, davacı ile husumetlerinin bulunup bulunmadığı konularında değerlendirme yapılamayacağını; dolayısıyla, davacıya söz konusu değerlendirme olanağı tanınmadan verilen kararın, Anayasa ve Sözleşme hükümlerinde anlatımını bulan savunma hakkı ile ilgili yargılama hukuku kurallarına açık aykırılık oluşturduğu*** gerekçesiyle, dava hakkında karar verilmeden önce yapılması gereken inceleme ve araştırmayı da göstermek suretiyle, temyize konu kararı bozmuştur.”, (Candan, Mükellef Hakları), (Erişim Tarihi:01.05.2016).

¹⁴ Candan, Mükellef Hakları, (Erişim Tarihi:01.05.2016).

“Vergi Usul Kanununun 34’üncü maddesinin, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarname ile tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35’inci maddesinin ikinci fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Buradan, yükümlülerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan yükümlü adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanunun “Vergi Mahremiyeti” başlıklı 5’inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı yükümlü adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esasını incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir.”

Belirtilen kararın uygulamada yaygınlık kazanması gerekmesi yanında içerik olarak, yukarıda da belirtildiği üzere, söz konusu usul ve şekil unsuruna yönelik hukuka aykırılığın, (anaysal nitelikli) savunma etkisi dikkate alınarak sonuca varılması gerekmektedir. İdarî işlemin usul ve şekil unsuruna yönelik hataların esasa etkili olması, işlemin muhatabının hukukunun etkilediği ölçüde işlemin sıhhatini etkilemektedir. Bu anlamda vergi incelemesinin amacının, her iki tarafın hukukunu dikkate alarak sonuca varılması yönünde olduğu düşünüldüğünde, yükümlü haklarına etkili her türlü usul ve şekil unsurundaki hukuka aykırılığın, işlemin geçerliliğine etkisi olduğu kabul edilmelidir.

2.2.3. Tarhiyata İlişkin Mevzuat ve Yargı Kararlarıyla Öngörülen Usulün Uygulanmaması

2.2.3.1. Genel Olarak

Beyan usulünün geçerliliğine ilişkin ilk görünüş karinesinin mevzuata aykırılık yönünde şüpheler oluşturması durumunda, idare tarafından tarhiyat usullerinin uygulanmasına geçilecek ve vergi incelemesi yoluyla yapılacak denetim ile vergi incelemesinin amacı dikkate alınarak, her iki taraf açısından da maddî gerçeğin tespiti sağlanmaya çalışılacaktır.

Kanunî idare ilkesi çerçevesinde idarenin matrah takdirinde başvuracağı tarhiyat usulleri üç tane olmakla birlikte, beyanın doğruluğunu tespiti açısından, mevzuatın muğlak düzenlemesinden de yararlanarak re’sen tarhiyat yoluyla denetimin sağlanması, genel olarak, tercih edilmektedir. Ancak burada mevzuatın, Vergi Usul

¹⁵ Bkz. Dş. VDDK. 18.6.2014 gün ve E. 2014/304, K. 2014/563, (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi:01.05.2016).

Kanunu'nun 30'uncu maddesi ile tarhiyat usulüne seçmede idare lehine sağladığı tercih avantajının, sebeplerin varlığını ortaya koyma yönünde yüklediği ispat külfeti ile birlikte değerlendirilmesi zorunluluğu nedeniyle idareyi sınırladığı göz önünde bulundurulmalıdır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre re'sen vergi tarhi,

“vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tesbitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır”¹⁶.

şeklindeki tanımıyla idareye re'sen tarha başvururken, sebeplerini de somut biçimde ortaya koyma külfetini yüklemekte, bu anlamda yükümlüye de re'sen tarh usulünün mevzuat ve yargı kararlarını dikkate alarak uygulanmasını talep etme hakkı vermektedir. Bu yönüyle tanınana yükümlü hakkının özünü, esasen savunma hakkı oluşturmayla birlikte, bu hakkın inceleme aşamasında etkin biçimde kullanılmasının sağlanması yoluyla da işlemin hukuka uygunluğunun sağlanması gerekmektedir. Yapılacak denetimde ortaya konulacak hukuka uygunluk, vergi incelemesinin amacının gerçekleştirilmesi de sağlayacaktır.

2.2.3.2. Mevzuata Aykırı Taleplerde Bulunulması

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendine göre, *“tutulması gereken defterlerin hepsinin veya bir bölümünün tutulmaması, tasdik ettirilmemesi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi”* halinde vergi matrahı re'sen tarh edilir¹⁷. Bunun yanında, Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesine göre, *“defter tutmak mecburiyetinde 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 mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar”¹⁸.*

Yukarıda belirtilen söz konusu hükümlerden, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin üç numaralı bendi anlamında ibraz, yalnız *“tutulması mecburi defterlerin*

¹⁶ “Takdir sebeplerinin bulunduğu durumlarda vergi inceleme elemanı re'sen tarhiyat talep ettiği matrahı ne şekilde belirlediğini açıklamak durumundadır.” Bkz. **Özbalcı**, s. 221 vd. Krş. **Gerçek**, s.136-137.

¹⁷ “İkinci sınıf tüccarların, emtea mevcutlarını işletme defterlerinde göstermeleri halinde, envanter defteri tutmak zorunlulukları yoktur. Ancak envanter defteri tuttuklarında, bu defterleri tasdik ettirmeleri mecburidir. Aksi halde tasdiki mecburi olan defterlerden birinin tasdik ettirilmemiş olması nedeniyle dönem kazancı resen takdir suretiyle tayin olunur.”, (Dş. 4.D. 03.11.1971 gün ve E. 1970/6128, K. 1971/7237), (**Özbalcı**, s. 234).

¹⁸ “Yükümlülerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneleri, muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmemeleri halinde, re'sen tarh nedeninin bulunduğu”, (Dş. VDDK. 18.02.2005 gün ve E.2004/186, K.2005/27), (www.danistay.gov.tr), (Erişim Tarihi: 28.12.2015).

ibrazını” ifade etmektedir¹⁹. Bu bakımdan vergi inceleme elemanınca defter dışında diğer bilgi ve belgelerin istenmesine rağmen ibraz edilmemesi, 30’uncu maddenin üçüncü bendi uyarınca re’sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir. Bu yönüyle yükümlü, tâbi olacağı usulün kendisine uygulanmasını isteme hakkına sahip olacağı gibi söz konusu hakkın ihlâli de işlemi sakatlayıcı nitelik taşımaktadır.

Vergi inceleme elemanları ibrazı istenilen belgeleri muhafaza müddeti içerisinde isteyebilir. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 253’üncü maddesi uyarınca, *“bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur”* tutulmuşlardır. Dolayısıyla muhafaza müddeti sona erdikten sonra inceleme elemanı tarafından istenilen defterlerin ibraz edilmemesi/ibrazından kaçınılması re’sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir²⁰. Bu anlamda yükümlü, tâbi olacağı usulün kendisine uygulanmasını isteme hakkına sahip olması nedeniyle ileri süreceği savunma sebeplerinin karşılanmaması söz konusu hakkın ihlâli niteliğinde sayılarak işlemi sakatlayıcı nitelik taşımaktadır.

Yükümlüler, deftere kayıt yaparken ya da bunlara ilişkin tevsik edici belgeleri hazırlarken Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen usule uymak zorundadır; buna ilişkin Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan genel tebliğlerden de yararlanırlar. Kural, bu olmakla birlikte usul konusunda yapılmış hataların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân verip vermediği her somut olaya göre ayrı ayrı tespit edilmelidir²¹. Örneğin Danıştay, vermiş olduğu bir kararda faturada müşteri isim, adres ve vergi sicil numarasının bulunmamasının, faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektireceğinden bahisle usûl konusunda yapılan temel eksikliklerin bir re’sen tarh sebebi olduğu sonucuna varmıştır. Benzer şekilde kanunda geçerlilik unsuru olarak kabul edilen birtakım usûlü işlemlerin yerine getirilmemiş olması da bir re’sen tarh sebebi oluşturmaktadır²². Bu anlamda da yükümlünün, tâbi olacağı usulün kendisine uygulanmasını isteme hakkına sahip olması nedeniyle, ileri sürdüğü savunma sebeplerinin karşılanmamasını yargı organlarına taşıyarak söz konusu hakkın ihlâli gerekçesiyle işlemin hukuka aykırılığını tespitini isteme hak ve imkânına sahip olacaktır.

¹⁹ Yanlış defter tutulması halinde, Vergi Usul Kanunu’nun aradığı anlamda defter tutma yükümlülüğü yerine getirilmiş olmayacaktır. Bkz. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 70; “İşletme defterinin sağlıklı bir vergi incelemesine yeterli olmadığı yolunda herhangi bir tespit yapılmadan bilanço esasına göre defter tutulmadığından bahisle re’sen takdir olunan matraha itibar edilemeyeceği hk.” DŞ. 4. D. 04.01.1985 gün ve E. 1984/1112, K. 1985/243, (**Özbalcı**, s. 262).

²⁰ Beş yıllık muhafaza süresi geçtikten sonra istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re’sen takdir nedeni olmadığı hk.” DŞ. 11. D. 07.01.1997 gün ve E. 1995/5333, K. 1997/54, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 87 dp 91).

²¹ “Bazı makbuzların farklı tarih ve sayı ile defter kayıtlarına geçirilmesi ve düzeltilmesi olanaklı hesap hatalarından kaynaklanan gider ve hasılat tutarındaki farklılığın, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde noksanlık, usûlsüzlük ve karışıklık sayılarak, vergi matrahının re’sen takdir olunamayacağı hk.” DŞ. 3.D. 16.02.1986 gün ve E. 1984/4089, K. 1986/376, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 98 dp 103).

²² DŞ. 3. D. 14.06.1988 gün ve E. 1987/1993, K. 1988/1718, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s.103 dp 108).

2.2.3.3. Somut Tespit Olmaksızın Cezalı İşlem Tesis Edilmesi

2.2.3.3.1. Vergi Ziyayı Kabahati Açısından

Vergi incelemesi sürecinde idarenin bağlı yetki çerçevesinde işlemine esas aldığı ve işlemin sebep unsurunu oluşturan hüküm Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesidir. Dolayısıyla idarenin işlemlerinin tesis edilmesi sürecinde yükümlünün söz konusu kanun hükmünün gereğini kendisine uygulanmasını talep etme hakkı doğmaktadır. İşbu talep hakkı çerçevesinde, tarafların birisinin iddiasının ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymaması ya da olayın özelliğine göre normal ve alışılmış bulunmaması halinde ispat yükü bunu iddia eden tarafa ait olacaktır²³. Bu anlamda ispat yükünün muhatabı “ekonomik, ticari ve teknik gereklere aykırılığı” somut tespitlerle sağlamaktır. Söz konusu somut tespit, soyut itham ve varsayımlara göre değil, delillere bağlı olmalı ve aykırılığı ileri süren vergi dairesini iddialarını delile dayalı somut tespitlere dayandırmalıdır. Oysa idare, genellikle, ispat yükünü yerine getirmeksizin soyut ithamlarla işlem tesis etmektedir.

Kanunilik ilkesinin, “kanunî idare” yoluyla kendini gösterdiği vergi hukukunda idare, salt varsayımdan ve soyut ithamlardan hareketle vergilendirmeye ve buna bağlı olarak ceza keme işlemi yoluna gidemez. Bu anlamda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği somut delillerle vergi dairesi tarafından ortaya konulması gerekir; cezalı işlem ancak somut ve kesin tespitler mevcut ise ve iddiaların delillerle ispatı halinde mümkün olabilir.

Öncelikle idare, tarh işlemini yaparken dayandığı sebep ya da sebepleri göstermek; gösterdiği sebep ya da sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu da ispatlamak zorundadır. Her bir tarh işleminde ceza kesme işlemi de bulunduğu varsayım ve karineden hareketle vergi ve ceza kesme işlemi tesis edilemez²⁴. Buna göre

²³ İspat yükü ve ispat yükünün paylaşımı konusunda bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s.926, 928 vd.

²⁴ “Ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun <Vergi Mahremiyeti> başlıklı 5. maddesi de bu düşüncüyü destekler niteliktedir. Bu nedenle bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşmak suretiyle yapılacak yorum, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır. Olayda, her ne kadar (K.) Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşku bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, (K.) Ltd. Şti.'nin beyannameleri vermesi, faturalarının anlaşmalı matbaaya bastırması, faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilafli yıllarda yapılmış yoklamaların bulunmaması karşısında, davacı şirketin ödemelerini nakit yaptığı, (K.) Ltd. Şti.'nin mal alış faturaları sahte olduğundan satışlarının da sahte olduğu sonucunun ortaya çıktığı ve vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediği hususlarına dayanarak anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve

yükümlü, söz konusu sebeplerin gerçek ve hukuka aykırılığını kesin ve somut delillerle gösterilmesini talep etme hakkına sahiptir. Soyut ithamlara dayalı olarak düzenlenen vergi inceleme raporu suç oluşturan bir fiil için temel alınamaz²⁵. Öte yandan gerek vergi gerekse de ceza hukukunda maddî gerçeğin araştırılması, bulunması ve buna göre karar verilmesi, işlem yapılması gerekmektedir. Varsayıma, açık ve kesin şekilde ortaya konulmayan verilere dayanılarak işlem tesis etmek; öncelikle usulden, giderek esas açısından işlemi sakat hâle getirmektedir. Nitekim Danıştay, yaygın ve yerleşik içtihatları yoluyla idareyi bu yönde işlem tesis etmeye zorlamakta ve aksi yöndeki işlemlerin iptali yoluna gitmektedir²⁶. Özellikle vergi kaçakçılığını gerektiren fiillerle

muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır.” (Dş. 9 D., 20.01.2010 günve E. 2008/3402, K. 2010/84); “...şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin yükümlü adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, K. Ltd. Şti.’nin beyannameleri vermesi, faturalarını anlaşmalı matbaaya bastırması, faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilafı yıllarda yapılmış yoklamaların bulunmaması karşısında, davacının ödemelerini bir kısmını nakit yaptığı K. Ltd. Şti.’nin mal alış faturaları sahte olduğundan satışlarının da sahte olduğu sonucunun ortaya çıktığı ve vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediği hususlarına dayanarak anılan şirketin yükümlü adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır.” (Dş. 9.D.,18.12.2009 gün ve E. 2008/1565, K. 2009/4934); “...anılan şirketlerin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de anılan şirketlerin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, beyannameleri verdiği, faturaların anlaşmalı matbaaya bastırıldığı anlaşılan,..., şirketin faaliyetine devam ettiği, işyerinde alım satımını yaptığı emtianın bulunduğu ve işçi çalıştırdığı görülmesi karşısında anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır.” (Dş. 9.D., 16.04.2009 gün ve E. 2008/3445, K. 2009/1801); “...davacıya düzenlediği faturaların izinli bastırıldığı, bir kısım alışlarının sahte olduğunun ileri sürülmesi davacı adına düzenlenen faturaların sahte olduğunu göstermeyeceği,... sahte fatura düzenlediği iddia edilen şirketler hakkında yeterli ve somut tespitler içermeyen inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.” (Dş. 9. D., 15.04.2009 gün ve E. 2007/6199 E., K. 2009/1745), (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi: 5.3.2016).

²⁵ “...anılan şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.” (D. 9.D., 24.10.2013 gün ve E. 2013/6993., K. 2013/8837); “...davacı şirkete fatura düzenleyen ... Ltd. Şti hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda mükellefin davacıya düzenlediği faturaların sahte olduğu konusunda somut bir saptama bulunmadığından...dava konusu cezalı tarhiyatta da hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” (Dş.9.D., 16.04.2009 gün ve E.2008/3139, K. 2009/1799); “Sahte fatura kullanılması nedeniyle yapılacak tarhiyat ve ceza kesme işleminin; sahte fatura düzenlediği iddia edilen şirket veya şirketler hakkında yeterli ve somut tespitlere dayanması gerekmektedir.” (Dş. 9. D., 15.04.2009 gün ve E. 2007/6199 E., K. 2009/1745); “... anılan şirket tarafından davacı şirkete düzenlenen faturalar yönünden yapılan tespitler, bu faturaların sahte olduklarını ispatlamak için yeterli görülmediğinden ve hukuken geçerli ve somut nitelikte herhangi bir tespit de bulunmadığından, söz konusu faturalar nedeniyle davacı şirket adına salınan vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin iptali gerekirken...” (Dş. 9.D., 04.02.2009 gün ve E. 2008/179, K. 2009/617), (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi: 5.3.2016).

²⁶ “(...)’nin, davacıya fatura düzenlediği (...) yılında faal olduğu, adreste bulunmadığına ilişkin tespitlerin yükümlüye fatura düzenlendiği yıldan sonra yapıldığı, davacıya düzenlediği faturaların izinli

vergi ziyana sebebiyet verildiğine yönelik isnatlarda Danıştay, ceza kesme işleminin hukuka uygunluğunun denetiminde “*somut tespit*” ölçütünü belirli esaslara bağlayarak, söz konusu esasların varlığını işlemin sıhhati açısından aramaktadır. Buna göre emtia dengesi, işçi sayısı, stok durumu, deposunun olup olmadığı, yoklama esnasında işyerinde bulunup bulunmadığı, ödemelerin yapılaş şekli gibi hususların irdelenmesi, tüm bu hususlar hakkında olumsuz bir durumun bulunması ve somut olarak tespit edilmesi gerekir. Bu hususlar tespit edil(e)meden somut tespit ölçütü sağlanamaz. Zira suçta ilişkin bir fiilin kesin olarak tespiti vergicilik ilkeleri ve vergi hukukunun gereğidir.

2.2.3.3.2. Usulsüzlük Kabahati Açısından

Vergi Usul Kanunu’nun 171’inci maddesi gereği defter ve belgeler, yükümlünün vergi ile ilgili servet sermaye ve hesap durumunu, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muamelelerini belirlemek; yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve yükümlünün hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek amacıyla tutulmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 352’nci maddesinin ikinci fıkrası ise Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması gereken defterlerden birinin tutulmaması halini, usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren bir hal olarak düzenlemiştir. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu’nun 171’inci maddesindeki amaçların gerçekleştirilebilmesi, defterlerin usûlüne uygun tutulmalarına bağlıdır. Bu kapsamda defterlerden birinin tutulmaması, hem re’sen tarh sebebi hem de usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmiştir. Defter ve belgelere ilişkin bu husus, aynı zamanda re’sen takdir sebebi de teşkil edeceğinden kesilecek usûlsüzlük cezası iki kat olarak uygulanacaktır (VUK m. 352/1). Bununla birlikte yükümlünün defterlerini temin etmemesi, defterlerin temin edilmekle birlikte bunlara hiç kayıt yapılmamış olması ya da yanlış defter tutulması da bir usûlsüzlük cezası halidir. Zira, bu hallerin gerçekleşmiş defterlerin hiç tutulmadığı anlamına gelmektedir. Bu bent uyarınca usûlsüzlük cezasının kesilebilmesi için faaliyete ilişkin “*kayıtların tümünün kayıt dışı bırakılmış olması*” gerekmektedir. Dolayısıyla yükümlünün, açık düzenleme uyarınca

bastırıldığı, (...) yıllarına ilişkin defterlerinin tasdikli olduğu, işe başlama yoklamalarında işçisi ve demirbaşı bulunduğu tespit edildiği, (...) yılına ilişkin kurumlar ve katma değer vergisi beyannamelerini verdiği, (...)’nin davacıya fatura düzenlediği (...) yılı için hakkında bir olumsuzluk bulunmadığı, (...) tarihli yoklamada işyerinin (...) m2 olduğu, işyerinde demirbaş ve malzeme bulunduğu tespit edildiği, (...) yılına ilişkin defterlerinin tasdikli olduğu, davacının fatura düzenlediği dönemde faal olup katma değer vergisi beyannamelerini verdiği, hakkındaki olumsuzlukların ve adreste bulunmadığına ilişkin tespitlerin (...) ayından sonraya ait olduğu anlaşıldığından, sahte fatura düzenlediği iddia edilen şirketler hakkında yeterli ve somut tespitler içermeyen inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararının bu şirketlere ilişkin kısmında isabet görülmemiştir.” (D. 9.D., 28.10.2011 gün ve 2008/1603 E.,2011/7262 K.); “Fatura alınan mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; defter ve belgelerin incelenmesi sonucu işletmenin emtia dengesinin mevcut olmadığı, belgesiz alım satımın bulunduğu belirlendiği, alış faturalarının tamamına yakının sahte olduğu, yüksek hasıllata rağmen karlılık oranlarının çok düşük olduğu, işyerinin kiralık deposunun bulunmadığı, bir dönem hiç işçi çalıştırmadığı, bunun dışında 1-2 işçisi bulunduğu, stok devir hızının yüksek olduğunun tespit edilmesi gerekir.”(Dş. 9.D., 20.01.2010 gün ve E. 2008/8815, K. 2010/115), (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi: 5.3.2016).

kabahatin muhatabı olabilmesi için, söz konusu durumun tespiti hususunda talepte bulunması savunma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gereken bir yükümlü hakkı olup aksi yönde tespit yokluğu işlemin geçerliliğini etkileyecektir.

Defterlerin usûlüne uygun ve eksiksiz bir şekilde tutulması yükümlü açısından bir zorunluluktur. Bunun için de defter kayıtları ve kayıtların dayanağı olan belgelerin kanunun aradığı şekilde tutulmaları gerekmektedir. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların re'sen tarha konu olmamaları için, Kanun'un açık hükmü çerçevesinde", "*vergi matrahının tesbitine elverişli yani noksansız, usûlüne uygun ve karışık olmamaları*" gerekmektedir. Defterlerin bu hali sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli değilse yükümlüye usûlsüzlük cezası kesilecektir (VUK m. 352/1-3). Vergi incelemesini elverişli hale getirmeme sonucu doğuran haller usûlsüzlük cezasına sebebiyet vermektedir. Ancak söz konusu hüküm, idareye, "*vergi incelemesine elverişli olmadığına tespiti*" yükümlülüğü yüklemekte; aksi durum sebep unsure yönünden işlemin geçerliliğine etki etmektedir. Hatta, birtakım unutkanlık ya da hata hallerinin bulunması ikmalen tarh ile giderilebilir nitelikte olduğundan re'sn tarhiyat yoluna da gidilmesi, vergi incelemesinin amacını gerçekleştirmeye yönelik bir işlem tesis edilmediği sonucunu ortaya koymakta ve işlemi hukuka aykırı kılmaktadır²⁷.

Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde, yükümlünün kabahatin muhatabı olabilmesi için, usûlsüzlük fiilinin tam ve somut olarak tespit edilmesini ve bu konuda etkin inceleme yapılmasını talep etme hakkı bulunmaktadır. Nitekim söz konusu ihlaller yargı organları tarafından, "*soyut ve varsayımdan hareketle işlem tesis edildiği gerekçesiyle*" korunmamakta ve yerleşik içtihat çerçevesinde iptal yaptırımına tâbi olunmaktadır²⁸. Somut tespit ve delillerin ortaya konulmasını talep etme, temel yükümlü hakkı olan savunma hakkı çerçevesinde değerlendirilmekte ve ihlâli yargı organları tarafından himaye görmemektedir.

2.2.3.3.3. Özel Usûlsüzlük Kabahati Açısından

Vergi Usul Kanunu, usûlsüzlük cezası yanı sıra bazı fiillere ilişkin olarak özel usûlsüzlük cezası öngörmüştür. Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesine göre; "*verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusûlası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi*" halinde özel usûlsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiştir. İnceleme eleman, yapmış olduğu incelemede bir belgenin verilmediği,

²⁷ Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların noksan, usûlsüz veya karışık olmasına rağmen vergi incelemesi yapılmasına engel bir hali bulunmasa bile, 352'nci maddenin ikinci derece usûlsüzlük suçunu düzenleyen son bendine göre ikinci derece usûlsüzlük cezası kesilebilecektir. Bu kapsamda ilgili bende göre hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmayacak şekilde bazı evrak ve vesikaların bulunmaması ya da bunların ibrazından kaçınılması ikinci derece usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir.

²⁸ "Olayda ise gerçeği yansıtmadığı kabul edilen faturalara dayanılarak alış kaydedilen emtianın müstahsilden alındığı ve müstahsil makbuzu düzenlenmediği görüşüyle ceza kesilmiş olup, yükümlünün müstahsilden alış olduğu dair somut, bir tespit yapılmadan kesildiği anlaşılan özel usûlsüzlük cezasının kaldırılması yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.", (Dş. VDDGK. 11.06.1999 gün ve E. 1998/419, K. 1999/338), (Uyap Mevzuat Programı).

alınmadığı ya da gerçek meblağların farklı değerlerde olduğunu tespit ederse inceleme raporunda özel usulsüzlük cezası kesilmesini talep edecektir²⁹.

Vergi inceleme elemanı, inceleme sırasında incelediği defter ve dayanak vesikaların gerçek durumu yansıtip yansıtmadığını değerlendirirken, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinden hareket edecek ve vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini esas alacaktır. Uygulamada zaman zaman muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ya da sahte belgelerin kullanıldığı görülmektedir. Söz konusu belgeler gerçek duruma uygun olmadıkları için tevsik edici olarak kabul edilmezler. Bu hususlara ilişkin olarak özel usûlsüzlük cezası kesilebilmesi için "*belge düzenlenmesini gerektiren bir durumun varlığına rağmen belge düzenlenmemesi*" gerekir³⁰. Söz konusu durumun tespiti, somut olarak gerekirken, söz konusu tespitinde, soyut ve varsayım yoluyla değil, somut ve deliller yoluyla sağlanması gerekir. Yükümlünün bu yöndeki isnatlara karşı, suçlamanın delile dayandırılmasını talep etme hakkı bulunmakta; savunma hakkı içinde mütalâa edilmektedir.

Danıştay, bazı kararlarında cezayı gerektiren genel ceza hukuku ilkesi olan suçun tüm unsurlarıyla oluşması halini özel usûlsüzlük cezaları bakımından da aramış ve eksik incelemeye dayalı cezalı tarhiyatların iptal edilmesi gerektiğine karar vermiştir³¹. Buna göre belge vermeme ya da almama eylemlerinin "*tüm unsurlarıyla birlikte ve somut olarak tespit edilmesi*" gerekmektedir.

Özel usulsüzlük fiillerinin kabahat olarak yaptırıma bağlanmasının temelinde yükümlülerin defter ve belge düzeninin sağlanması; vergilendirme dönemindeki işlemlerinin kayıt ve belge düzenine uygun olması amacı yatmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatine ilişkin tespitler bakımından öncelikle bu hususun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu kapsamda davalı idarece ilgili hükümden hareketle bir işlem tesisi için fatura alınmadığı ve verilmediği hususunun somut ve geçerli tespitlerle ortaya konulması gerekmektedir. Bununla birlikte yine ilgili hükümden hareketle işlem tesis edilebilmesi, faturanın verilmediğinin, alınmadığının veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verildiğinin bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanlarla birlikte hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir. Ayrıca aşağıda ayrıntılarıyla belirtildiği üzere, hükmün getiriliş amacından hareketle usulsüzlüğün aynı takvim yılı içerisinde tespit edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile özel usulsüzlük kabahati;

- fatura almamaya/düzenlememeye ilişkin somut ve geçerli tespitler bulunması,

²⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre ... "*düzenlenmeyen her bir belge*" ifadesi, "*her bir işlem için düzenlenmesi gereken belge sayısını*" ifade etmektedir. Ancak Danıştay, düzenlenmeyen birden çok belgenin tek bir tespitte yer alması halinde sadece bir defa ceza kesileceği görüşündedir. Açıklamalar ve karar için bkz. DŞ. 4. D. 12.04.2001 gün ve E. 2001/657, K. 2001/1510, (Özyer, s. 877-878).

³⁰ "Gerçekte emtia aldığı kişilerden belge almayan; alımlarını sahte faturalarla belgelendiren davacı adına belge almama eyleminden dolayı kesilen özel usûlsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı hk." DŞ. 7. D. 05.11.2001 gün ve E. 2000/5780, K. 2001/3407, (Candan, Vergi Suçları, s. 275 dp. 352).

³¹ DŞ. 4 D. 20.01.1992 gün ve E. 1991/1687, K. 1992/112; DŞ. 4.D. 22.11.2006 gün ve E. 2006/2998, K. 2006/2299, (Uyap Mevzuat Programı), Aynı yönde karar için bkz. DŞ. 4 D. 22.11.2006 gün ve E. 2006/3000, K. 2006/2297, (<http://www.danistay.gov.tr>), 13.12.2015.

- fatura alma/düzenleme zorunda olan kişiler hakkında birlikte bir tespit yapılması,
- aynı takvim yılı içerisinde bir tespit bulunması,

koşullarının bir arada bulunması ve tespiti halinde uygulanabilir. Bu anlamda belirtilen unsurlar kabahatin unsurlarını ortaya koymak bakımından önem taşımakta, eksikliği kabahatin unsur yokluğu olarak yaptırım tesisini önleyecektir³².

Uygulamada hesap döneminin kapanmasından sonra³³ ve somut tespitler olmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezalarının hukuka aykırı olduğu kabul edilmektedir. Danıştay, yerleşik içtihatlarında hesap döneminin kapanmasından sonra kesilen özel usulsüzlük cezalarının,

“fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı

³² “Özel usulsüzlük cezası ile ilgili olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353.1 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için maddede sayılan belgelerin, verilmediğinin, alınmadığının veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verildiğinin bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanlarla birlikte hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir. Olayda ise, belirtilen hükme göre, kesilen cezanın uygulanmasında böyle bir tespit olmadığından özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar bir arada gerçekleşmemiş olduğundan, İdari cezalar içinde geçerli olan "ceza gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım yada kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanımaması yönünden, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezası usul ve yasaya uygun değildir.” (Dş. 4.D., 05.02.2002 gün ve E.2000/5151, K. 2002/397); “Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle sayılan belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit mevcut olması gerekmektedir. Cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları gerçekleşmeden fail cezalandırılmaz.”, (Dş. 4. D., 16.10.2000 gün ve E. 1999/3530, K. 2000/4076), (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi:12.12.2015).

³³ “Vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporunda, verdiği hizmet için fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi, maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden davanın reddine ilişkin ısrar kararında yargılama usulüne ve hukuka uygunluk görülmemiştir.” (Dş. VDDK., 07.05.2010 gün ve E. 2009/271, K. 2010/218); “2003 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporunda, <...> isminin kullanım hakkının devri karşılığında fatura düzenlenmediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin getiriliş amacına uygun düşmediğinden özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararı sonucu itibarıyla hukuka uygun görülmüştür.” (Dş. 4.D., 29.06.2011, E. 2010/712, K. 2011/5838); “...fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353'üncü madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir. 2004 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 03.12.2008 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda taşınmaz satışları için fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin getiriliş amacına uygun düşmediğinden, Mahkeme kararının bu hususa ilişkin gerekçesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” (Dş. 4.D., 27.05.2010 gün ve E .2010/1235, K. 2010/3644)”, (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi:12.12.2015).

anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353'üncü madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir... vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra ... düzenlenen vergi inceleme raporunda ... satışları için fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin getiriliş amacına uygun düşmediğinden, Mahkeme kararının bu hususa ilişkin gerekçesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.”

demek suretiyle cezanın getiriliş amacına aykırı olduğundan³⁴ ve;

“belli belgelerin verilmemesi ve alınmaması usulsüzlük eylemi olarak kabul edildiği ve cezaların miktarı belgede yazılması gereken meblağa göre belirlendiğinden, bu eylemlerin olay anında tüm unsurlarıyla somut olarak saptanması gereklidir. Sonradan yapılacak değerlendirme ve varsayımlarla belli sayıda belgenin düzenlenmediği sonucuna ulaşılmaması, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yeterli değildir.”

somut tespit içermediğinden bahisle usulsüz olduğuna ve iptali gerektiğine hükmetmektedir³⁵. Dolayısıyla özel usulsüzlük fiillerinin de vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinde olduğu gibi “*somut tespit*” olmaksızın yaptırıma esas alınmaları mümkün değildir. Zira aksi durum, otomatik bir ceza kesme sürecini beraberinde getirmekte ve inceleme sonucunda vergi ziyayı kabahatine ilişkin bir yaptırıma

³⁴ Dş. 4.D., 27.05.2010 gün ve E.2010/1235, K. 2010/3644; “2003 takvim yılına ilişkin işlemler nedeniyle davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 16.02.2007 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporuyla hasılatının bir kısmı için fatura da düzenlemediği sonucuna ulaşılarak 353. maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden Mahkeme kararında yasaya aykırılık görülmemiştir.”, (Dş. 3.D., 29.11.2011 gün ve E. 2009/4244, K. 2011/7230); “2003 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporunda, “...” isminin kullanım hakkının devri karşılığında fatura düzenlenmediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin getiriliş amacına uygun düşmediğinden özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar veren Vergi Mahkemesi kararı sonucu itibarıyla hukuka uygun görülmüştür.” (Dş. 4. D. 29.06.2011 gün ve E. 2010/712, K. 2011/5838), (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi:12.12.2015).

³⁵ Dş.VDDK, 24.12.1999 gün ve E. 1999/195, K. 1999/654; “Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, fatura alınmadığı ve verilmemesi hususunun somut ve geçerli bir şekilde tespit edilmesi gerektiği halde bu yönde bir saptama yapılmadığı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kaldırılmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi, fatura veya benzeri belge verilmemesi, alınmaması ve diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına dair özel usulsüzlükler ve cezalarını düzenlemektedir. Sözü edilen 353. maddede öngörülen bu düzenleme ile mükelleflerin vergilendirme dönemindeki işlemlerinin kayıt ve belge düzenine uygun yürütülmesinin sağlanması amaçlanmıştır. 2003 takvim yılına dair işlemler sebebiyle davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 16.2.2007 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporuyla hasılatının bir kısmı için fatura da düzenlemediği sonucuna ulaşılarak 353. maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden Mahkeme kararında yasaya aykırılık görülmemiştir. (Dş. 3. D., 29.11.2011 gün ve E. 2009/4244, K. 2011/7230); “Fatura düzenlenmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, faturanın verilmemesinin ve alınmadığının belirlenmesi ve faturayı vermeyen ve almayanların, hukuken geçerli bir belge ile saptanması gerekmektedir”, (Dş. 4.D., 27.03.2001 gün ve E. 2000/4028, K. 2001/3575), (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi:12.12.2015).

hükmedilmesi yönünde kanaat oluştuğunda (vergi ziyayı kabahati tesisinde olduğu gibi) somut tespit olmaksızın özel usulsüzlük kabahati uygulanması yoluna gidilmektedir³⁶.

2.2.3.3.4. Zaman Yönünden Yetkisizliğin Takdir Komisyonu'na İntikal Yolu ile Aşılması

Vergi incelemesinin amacına aykırılık oluşturan ve incelemenin sıhhatini etkileyen, uygulamadaki en yaygın sorun ise zamanaşımı süresince işletilmeyen denetim sürecinin, zamanaşımı süresinin dolmasına yakın bir suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılmasıdır. Bu durum, kanuna uygun davranma yükümlülüğü altında olan ve işlemleri hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idarenin “*kanuna dolandığını sanarak*” işlem tesis etmesi suretiyle sonuçlanmakta ve hukuk devleti ilkesinin en temel unsuru ihlâl edilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre; “*vergi alacağına doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıl içerisinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır*”. Dolayısıyla vergi incelemesinin, bu beş yıllık süre içerisinde gerçekleştirilmiş olması gereklidir. Ancak uygulamada takdire sekin zamanaşımını durdurucu etkisinden yararlanmak amacıyla, vergi incelemesine başlandıktan sonra inceleme devam ederken, inceleme raporunun yazılması ve tebliği sürecinde zamanaşımı ihtimalinin ortaya çıkması üzerine, inceleme elemanı tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk talep edilmekte; vergi dairesince dosyanın takdir komisyonuna sevki üzerine de, inceleme raporu matrah ya da matrah farkı da belirtilerek düzenlenip, takdire veri olmak üzere takdir komisyonuna gönderilmekte; takdir komisyonunca da, başkaca inceleme ve araştırma yapılmaksızın, raporda yazılı rakamlar aynen alınmak suretiyle dönem matrahının re'sen takdirine karar verilmekte; böylece, zamanaşımına uğramadan denetim süreci gerçekleştirilmekte ve inceleme sonuçlandırılmaktadır³⁷. Hukuk devletini açıkça ihlâl eden işbu durumun kabul edilmesi

³⁶ Kaldı ki idarede aynı görüşte olmasına rağmen uygulamalarında bu hususu dikkate almamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-666 sayı ve 08.06.2011 tarihli özalgede yedi günlük süre geçtikten sonra da fatura düzenlenebileceği; bu hususun ispata ilişkin bir husus olduğu şu şekilde belirtilmiştir; “*...faturası daha evvel düzenlenmiş bir mal teslimine ilişkin bedelin tamamının veya bir kısmının bilahare nakden veya kredi kartı ile tahsil edilmesi halinde bu tahsilat için ayrıca bir fatura düzenlenmeyecektir. Ancak yetkililerce izahat istenildiğinde ... daha önceki bir tarihte tanzim olunmuş bir belgeye ilişkin olduğunun tarafınızca ispatlanması gerektiği tabiidir*”.

³⁷ “Danıştay Dokuzuncu Dairesi, bir kararında, bu yolla yapılan tarhiyatı, takdir komisyonunca, takdire sekin tarihten sonra düzenlenen inceleme raporunda belirtilen matrahı aynen takdir edilmesinin ve takdire sekin salt zamanaşımını kesmek amacıyla yapıldığının dosyada bulunan yazışmalardan anlaşılması karşısında; tarhiyatın vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirildiği, takdire sekin bu durumda bir değişiklik yaratmadığı gerekçesiyle iptal eden vergi mahkemesi kararını onayarak, bu uygulamanın kanuna uygun olmadığını göstermiştir. Gerçekten de; böyle durumlarda, takdir komisyonunca, Vergi Usul Kanununun 75'inci maddesinde kendisine verine vergi incelemesi yapma yetkisi kullanılarak, matrah takdiri için herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmaksızın, incelemeyi yapan elemanca düzenlenip takdire veri olarak takdir komisyonuna gönderilen inceleme raporunda belirtilen matrah ya da matrah farkı aynen re'sen matrah ya da matrah farkı olarak takdir edilmektedir. Oysa; vergi inceleme raporunda belirtilen matrah ya da matrah farkı, Vergi Usul Kanununun 30'uncü maddesinin yukarıda sözü edilen fıkrası uyarınca, esasen, re'sen takdir edilmiş matrah ya da matrah farkıdır. Kanun gereği re'sen takdir edilmiş sayılan matrah veya matrah farkının ikinci kez takdir komisyonunca takdiri, gereksiz

mümkün olmamakla birlikte incelemenin amacı da sağlanamamakta; “ödenecek vergilerin doğruluğu” sağlıklı olarak tespit edilememektedir.

Takdir komisyonlarının görev ve yetkileri açıkça mevzuatta düzenlenmektedir³⁸. Buna göre matrahının re’sen takdiri için önşart; Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesinin ikinci fıkrasında yazılı sebeplerden birinin bulunması ve sebeplerin varlığının ispatlanması gerekmektedir. Oysa önşart gerçekleşmeden komisyona sevk, tarhiyat iradesinin sonucudur. Ancak vergi incelemesine başlanıldığı tarihte matrahın re’sen takdirini gerektiren sebeplerin varlığı, henüz tespit edilmemiştir; ancak vergi incelemesi sonunda ortaya çıkabilecektir. Nitekim, vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek inceleme raporunda, bir yandan, re’sen tarh sebebi ortaya konulurken; diğer yandan da, matrah ya da matrah farkı da hesaplanıp miktar itibarıyla belirtilmiş olacaktır. Buna göre, kaunî idare ilkesini ihlâl ederek ve Kanun’a dolanarak başta savunma hakkı olmak üzere, onun bir alt başlığı olan etkin soruşturulmayı talep etme hakkı ve idarenin mevzuata uygun davranmasını bekleme yönündeki yükümlü hakkı/hakları ihlâl edilmiş olacaktır.

2.2.3.3.5. İbrahim Yükümlülüğünün İhlâlinin Vergi İncelemesi Yapılmaksızın Doğrudan KDV Reddi ve Ceza Kesme Sonucu Doğurması

Kanun koyucu, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin yaptırımlarından biri olarak KDV indiriminin reddi olarak öngörmüştür. Oysa KDV indirimlerinin hangi şartlar dahilinde kabul edileceği Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29 ve 34’üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29’uncu maddesinin ilk fıkrasına göre *yükümlüler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanun’da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetle- rine ilişkin olarak yine Kanun’da belirtilen vergileri indirebilecekleri; üçüncü fıkra- sında ise, indirim hakkının kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olayın vuku buldu- ğu takvim yılının aşılmasıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği* hüküm altına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 34’üncü maddesinin ilk fıkrasında ise, *yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi’nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanunî defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği* düzenlenmiştir. Buna göre KDV indirimi için;

- Yükümlünün, gerçek bir mal teslimi ya da hizmet ifası yapmış olması,
- İndirim konusu yapılacak katma değer vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi,
- Defter ve belgelerin defterlere kaydedilmesi,
- Defter ve belgelerin kayıt edilmesinde, vergiyi doğuran olayın gerçek- leştiği takvim yılının geçirilmemesi

yapılan ve herhangi bir hukuksal etkisi olmayan yararsız bir uğraştır.”, Bkz. **Candan**, Mükellef Hakları, (Erişim Tarihi:01.05.2016).

³⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç**, Delil Sistemi, s.206 vd.

gerekmektedir³⁹.

Bir vergi incelemesi sürecinde yükümlünün KDV indirimi konusunda beyanlarının gerçekliğinin tespit edilebilmesi için defter ve belgelerinin inceleme elemanınca incelenmesi gerekmektedir. Zira, indirim şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ancak yapılacak bir vergi incelemesi ile tespit edilebilecektir⁴⁰. Bunun sonucu olarak da ibraz edilmeyen defter ve belgelere ilişkin olarak gereken inceleme ve araştırma yapılamayacak ve yükümlünün katma değer vergisi indirimleri reddedilecektir. Böyle bir durumda hem KDV açısından matrah takdiri hem de indirilecek vergilerin tespiti gerekli olacaktır. Bu hususa ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre,

"fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften" isteneceği; akabinde de "belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen yükümlülere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği; bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, alışlarını belgeleyemeyen yükümlü adına re'sen tarh edilip, tarhiyata vergi ziyayı cezasının uygulanacağı"

düzenlenmiştir.

Defter ve belgelerin ibraz edilememesi hali ikili bir ayırmda değerlendirilmelidir. Öncelikle mücbir sebep halinde defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinin irdelenmesi gerekir. Mücbir sebep halleri, Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kişinin şahsında gerçekleşen ve defter ve belgelerin zayi olmasına sebep olan mücbir sebep halleri bulunmaktadır. Kişinin şahsında gerçekleşen mücbir sebep hallerinde yapılacak olan inceleme elemanınca yükümlüye mücbir sebebin geçmesine kadar uygun bir süre vererek, sürenin sonunda defter ve belgelerin ibrazını istemektir. Diğer durum olan zayi hallerine ilişkin mücbir sebep hallerinde ise, örneğin yaygın bir felaket olması durumunda, zayi olan defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde Maliye Bakanlığı, yükümlülere KDV indiriminden yararlandırabilecektir. Zira, bu durumda incelenen yükümlünün iş yapmış olduğu yükümlülerin de defter ve belgelerinin zayi olma imkan ve ihtimali bulunmaktadır. Bununla birlikte münferit mücbir sebepler söz konusu olduğunda inceleme elemanı, zayi olan defter ve belgelere ait gider belgelerinin, belgeyi düzenleyen yükümlülerden temin edebilir. Bu durumda yükümlü, zayi belgesine ilişkin ilâm çerçevesinde KDV indiriminden yararlandırılabilir⁴¹. Zira bu durumda nezdinde inceleme yapılan yükümlünün defter ve belgeleri zayi olsa bile işlem yaptığı kişilerin defter ve belgelerinden tespit yapılabilme imkan ve ihtimali vardır.

Uygulamada sıklıkla hatalı olarak ve yapılan işlemleri sakatlayacak nitelikte, KDV indirimlerinin vergi incelemesi sonucu reddi yerine takdir komisyonları eliyle reddi yolu

³⁹ Berksoy, s. 37.

⁴⁰ Vural, KDV indirimi, s. 34; Kızılot, KDV indirimi, s. 23; Taşdelen-Kılıç, s. 120.

⁴¹ Vural, KDV indirimi, s.35; Budak, s. 106-107. Krş. Acar, s.76; Altunsabak, s. 226.

işletilmektedir. Takdir komisyonunun inceleme elemanı gibi indirim reddi yetkisi yoktur. Dolayısıyla bu şekilde yapılan indirim reddi ve tarhiyatlar, hukuka aykırı hale gelmekte ve yargı kararıyla iptal edilmektedir. Danıştay;

“İdari işlem ve tasarruflarla kişilerin hukukunda haricen değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip olan idarenin, bu yetkisini kullanırken öncelikle yetkinin kullanılmasına ilişkin şekil ve koşullarının belirlendiği usul kanunlarının kendi üzerine yüklediği görevler çerçevesinde hareket etmesi gerekir. Zira Anayasa’da yer alan hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu da idarenin işlem ve eylemlerini, hukuk kuralları çerçevesinde ve yine bu kuralların yüklediği görev ve yetki kapsamında yürütmesidir. Bu nedenle yukarıda belirtilen mevzuat uyarınca, davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.”

şeklinde kararlar vermektedir⁴². Buna göre yetki aşımı yoluyla ve inceleme yolu ile ödenecek vergilerin doğruluğu araştırılmadan/tespit edilmeden, doğrudan KDV reddi ve ceza kesilmesi şeklinde tesis edilen işlem yoluyla, hukuka uygun davranmakla yükümlü ve görevli idarenin, etkin soruşturulma hakkını ihlâl ettiği sonucuna varılmaktadır. Bu şekilde hukuka uygunluk karinesinin sağladığı yetki ile gerçekleşen isnadların tespiti, temelde savunma hakkını ihlâl etmekte ve yükümlüyü yükümlendirici işlem tesisi ile idarî çözüm yolları ya da yargı yoluna başvurma zorunda bırakmaktadır. Ancak karinenin varlığının temelinde kanuna uygunluk yatmakta ve aksi durum idarenin sorumluluğunu gerektirmektedir.

3. Vergi İncelemede Hukukî Niteliği ve Yükümlü Hakları

Beyan esasının geçerli olduğu durumlarda beyanın doğruluğunun idarece bir denetime tabi tutulması, kanuni idare ilkesi gereği, zorunluluk olarak değerlendirilebilir. İşbu zorunluluk, denetim yollarının ortaya çıkması ve Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmesi ile somutlaşmaktadır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu’nun “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının yedinci kısmı “Yoklama ve İnceleme” kenar başlığını taşımaktadır. Bu kenar başlığında ise yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama müesseseleri yer almaktadır. Söz konusu sistematik, aramanın vergi incelemesinden ayrı bir denetim yöntemi olduğu izlenimini vermekte ise de; kısım başlığının yalnızca “Yoklama ve İnceleme” olması ve yoklama ve vergi incelemesi bölümlerinde ayrı bir maksat maddesi olmasına karşın üçüncü bölümde böyle bir maddenin bulunmaması, bu denetim yönteminin, bu iki müesseseden birine dâhil olmasını içerecek şekilde anlaşılmasını gerektirdiğini düşündürmektedir. İkinci bölüm başlığının çoğul yazılması ve 142’nci maddede yapılan açıklamalar, aramanın, ayrı bir

⁴² Dş., 9. D., 24.10.2013 gün ve E. 2013/6993, K.2013/8837, (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası), (Erişim Tarihi:11.12.2015).

denetim yöntemi değil, bir vergi incelemesini tamamlayıcı bir denetim yöntemi olduğunu göstermektedir⁴³.

Vergi incelemesi/leri, hukukî niteliği itibariyle, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bir (idari) denetim mekanizmasıdır. Nitekim, vergi incelemeleri ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta, tespit edilmekte ve sağlanmaktadır (VUK m. 134/1). Bu bağlamda, yapılan inceleme sonunda bir matrah farkı bulunması halinde, bulunan matrah farkları ve kesilmesi gereken vergi cezaları hakkında incelemeyi yapan inceleme elemanınca bir vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Esasen bu yönüyle vergi incelemesi, şeklî ve maddî vergi yükümlülüklerin kontrol ve denetimini sağlamakla şeklî ve maddî vergi ilişkisinin ve yükümlülüğün(ün) uzantısını oluşturmaktadır; vergi ödevinin bir kısmı olarak kendini göstermektedir⁴⁴.

Vergi incelemesi, belge ve kayıtların biçimsel doğruluğuna itibar edilerek yapılan vergilendirme işlemleri yönünden bir denetim yöntemi; bu denetim sonucunda ikmalen veya re'sen yapılması gereken tarhiyatlar bakımından, bir ön hazırlık çalışması; yapılacak ceza soruşturması bakımından da bir kolluk çalışması niteliğindedir. Bu yönüyle, Kanun'da açıkça belirtilen amacın gerçekleştirilmesi, sonraki aşamaları etkileyeceğinden bu aşamadaki hukuka aykırılıklara bağlanan sonuçların tespiti büyük önem arz etmektedir. Bu aşamanın yükümlü hakları bakımından önemi, "i. Vergi İncelemesinin Amacı ve Yükümlü Hakları" başlığında da belirtildiği üzere, zincirin halkalarının nihaî işlem üzerindeki etkisidir. Zira bu aşamalarda gereği gibi ve/ya da hiç kullanılmayan haklar, nihaî işlemin tek taraflı yaklaşımla ve mağdur etme olasılığı yüksek bir şekilde ortaya çıkmasını sağlayacak ve mali sonuçlar(ı) yanında hapis cezası tehdidini de beraberinde getirecektir.

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde, "Vergi alacağı'nın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idarî muameledir." şeklinde ifade bulmuştur. Tanımdan da anlaşılacağı gibi verginin tarhı idarî bir işlemdir; kesin, yürütülmesi gereken ve icraî niteliklidir. Türk vergi hukuku sisteminde vergilendirme süreci içerisinde ortaya çıkan ve bu nitelikte olan ilk işlem tarh işlemi olmaktadır⁴⁵. Tarh işleminin öncesindeki işlemler ise hazırlık işlemleri olarak kabul edilmekte ve icraî nitelikte olmadıklarından iptal davasına konu olmamaktadır⁴⁶. Bu anlamda vergi incelemeleri de tarh işlemine hazırlık niteliğindeki işlemler olarak kabul edilebilir⁴⁷. Zira, yapılan inceleme sonucunda hazırlanan rapor, denetim işlemlerinden geçtikten sonra gerekli tarhiyatın yapılması için ilgili vergi dairesine gönderilmektedir.

⁴³ Bkz. ve krş. Burak Pınar-Yıdırım Taylar, "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", (Ceza Hukuku Dergisi, Sayı: 21, Nisan 2013), s. 139-180.

⁴⁴ Erdem, Vergi İncelemesi, s.57; Soydan, s. 210.

⁴⁵ Kaneti, s. 111.

⁴⁶ İptal davasına konu olabilecek idarî işlemlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu (icraî) işlemler olması gerekmektedir. İdarî işlemin kesinliğinden kasıt, idarî prosedürün son aşamasının da geçirilmiş olması, ayrıca başka bir idarî merciin onayına ihtiyaç duymaması; yürütülmesinin zorunlu olması ise hukuk düzeninde değişiklik meydana getirecek şekilde uygulanmasıdır. Açıklamalar ve yargı kararları için bkz. Kaya, s. 257.

⁴⁷ Erdem, Uzlaşma, s. 17; Baykara, İnceleme, s. 14.

Vergi inceleme raporları tek başına idari davaya konu olabilecek nitelikte değildir. Ancak hazırlanan vergi inceleme raporu, vergi idaresinin yapacağı tarh işleminin dayanağını oluşturmuşsa, tarh işlemine karşı açılacak bir iptal davasında vergi inceleme raporunun hukuka aykırılığı da ileri sürülebilmektedir⁴⁸. Nitekim Danıştay, yükümlülük tesisine ilişkin işlemlerin, vergi yargısı bakımından *ön işlem*⁴⁹ niteliğinde olduğuna, idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde bulunmadıklarından tek başlarına bir iptal davasına konu edilemeyeceklerine hükmetmiştir⁵⁰. Oysa bu aşamada yargısal denetime konu edilmemekle birlikte, inceleme raporunda belirtilen tespitlerin, yükümlü hakkındaki başka bir rapora (ki genelde bu vergi tekniği raporudur) ve dolayısıyla başka bir yükümlüye atıfla düzenlenmektedir. Bu durumda yükümlünün beyanının doğruluğunun araştırılmasında gerekli bilgilendirmeler yapılmaksızın, bazen zamanaşımına uğramaması adına, bazen de tarhiyatın süratle tamamlanıp eldeki işin bitilmesi adına, sürecin tamamlanıp idari ve yargısal başvuru yolları adres olarak gösterilmektedir. Dolayısıyla kendisine yapılan isnatların maddi dayanakları bilinmeksizin inceleme sürecinde maddi gerçekleri ileri sürebilmesi mümkün ol(a)mamakta ve gereği gibi savunma hakkını kullanabilmesi önlenmektedir.

4. Vergi İncelemede Muhatap ve Yükümlü Hakları

Nezinde vergi incelemesi yapılacak olan muhataplar, Vergi Usul Kanunu'nda gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesi, incelemeye tabi olacılara ilişkin hüküm içermektedir. Hükme göre nezinde inceleme yapılacak olanlar, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir⁵¹.

⁴⁸ “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 aşağı çeken yazının, dava konusu edilmesi mümkün değildir.” DŞ. VDDGK. 22.05.1998 gün ve E. 1996/371, K. 1998/91, (Kızılot/Kızılot, s. 316).

⁴⁹ Nezih Şeker, s. 409-410; Arslan, s. 243.

⁵⁰ DŞ. 4. D. 18.04.1988 gün ve E. 1986/2004, K. 1988/1564, (Kaya, s. 265).

⁵¹ Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinde yapılan tanımın yetersiz olduğu ileri sürülmüştür. Söz gelimi, adi ortaklıkların, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerin, iş ortaklıklarının herhangi bir gerçek veya tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte bunlar vergi hukuku yönünden yükümlüdürler ve vergi incelemesine tâbidirler. Bu hususta bkz. Sakıp Şeker, s. 53. Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin ilk fıkrasında aksine bir hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgeye dayanması gerekmektedir. Aynı şekilde ikinci fıkrada ise defter tutmak mecburiyetinde olmayan yükümlülerin vergi matrahı ile ilgili giderlerini belgelendirmeleri gerekmektedir. Anlaşıldığı gibi defter tutmakla yükümlü olmayanlar, vergi matrahının tespitinde dikkate alınan giderlerini belgelendirmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesi, defter tutma mecburiyetinde olan yükümlüleri, 173'üncü maddesi ise defter tutma mecburiyetinde olmayan yükümlüleri düzenlemiştir. 172'inci maddenin dışında olan yükümlüler ile 173'üncü madde kapsamına giren yükümlülerin giderleri dışında kayıt tutma ve bunları belgelendirme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, bunların defter ve hesap tutma zorunlulukları olmadığı gibi belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu da bulunmamaktadır. Bu bakımdan bu

Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesi defter tutmakla yükümlü olan kişileri göstermiştir. Buna göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmakla yükümlüdür. Defter tutma yükümlülüğü olan kimseler, genellikle ticari ve tarımsal kuruluşlar ile serbest meslek erbabıdır. Zira defter tutmanın amacı, yükümlünün vergi ile ilgili servet, sermaye, hesap durumunu, faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek; yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemektir. Bu yönüyle defter tutma yükümlülüğü bulunanların yukarıda bahsi geçen gerçek ve tüzel kişiler olması tabiidir.

Vergi incelemesinin muhatabı defter tutmakla yükümlü olanlardır. Defter tutma yükümlülüğü olan kimselerin ayrıca bu defter ve belgeleri muhafaza yükümlülükleri de bulunmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 25'üncü maddesi, defter tutmak zorunda olanların tuttukları defterlerle, bu defterlere dayanak belgelerin ilgili buldukları yılın başından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi yükümlülüğü getirmiştir. Defter tutma mecburiyeti olmayanlar ise Vergi Usul Kanunu'nun 232, 234 ve 235'inci maddeleri uyarınca almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını muhafaza etmekle yükümlüdürler.

Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanlara kanun koyucu birtakım başka ödevler yüklemiştir. Söz konusu ödevler Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre öncelikle defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanların vergi incelemesi ile inceleme elemanına yer temin etmeleri gerekir. Zira kural olarak inceleme yükümlünün işyerinde yapılır. Yükümlü tarafından inceleme elemanına işletmenin durumuna göre bir çalışma yeri gösterilmeli ve resmi çalışma saatlerinde memurun görevini yerine getirebileceği bir çalışma ortamı sağlamalıdır. Bununla birlikte vergi inceleme elemanı tarafından istenilen bilgilerin verilmesi gerekir. Bu husus, Vergi Usul Kanunu'nun 148'nci maddesi gereği aynı zamanda bir zorunluluktur. Vergi inceleme elemanının sözlü olarak istediği bilgiler verilmezse, inceleme elemanınca yazı ile bilgiler istenebilecektir. Aynı zamanda inceleme elemanı, duruma göre işyerini gezip görmek de isteyebilir. Bunun da sağlıklı bir inceleme için yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi inceleme elemanları, lüzum görüldüğü takdirde işletmeye dahil iktisadî değerlerin fiili envanterinin çıkarılmasına karar verebilir. Bu durumda işletme sahibinin, araç, gereç ve personeliyle inceleme elemanına her türlü kolaylığı göstermesi gerekir. Zira incelemenin uzamaksızın bitmesinde yükümlünün de menfaati vardır.

yükümlüler, muhtemel bir vergi incelemesi kapsamına da girmemektedir. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinde defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan yükümlüler nezdinde inceleme yapılacağı düzenlenmiştir. Geniş açıklamalar için bkz. **Demirci-Kartal**, s. 47 vd.; Nezdinde inceleme yapılamayan yükümlülerin vergi ziyana sebebiyet verdikleri anlaşıldığında bunlar hakkında vergi inceleme raporu yazılamayacak; fakat bunlar hakkında yapılacak re'sen ya da ikmâlen tarhiyat yetkili vergi dairesince yapılacaktır. Bkz. **Saraç**, s.140.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesine göre, Maliye Bakanlığı, tutulması veya düzenlenmesi zorunlu defterlerin, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye; bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini kullanması durumunda getirilen zorunluluklara tâbi olan yükümlüler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (VUK m. 256).

Vergi Usul Kanunu'nun belirtilen tüm düzenlemeleri incelendiğinde, vergi incelemesinin “ödenen vergilerin doğruluğunu” tespit edebilmek için idareye (ek yetkiler tanındığı ve “maddî gerçeğin” tespiti için ödevler yüklediği görülmektedir. Buna göre tüm bu düzenlemeler, yükümlünün sağlıksız ve özensiz (dolayısıyla usulsüz ve hukuka aykırı) bir inceleme sonrası isnatla karşı karşıya bırakılmaması ve etkin soruşturma yürütülmesi sonrası, suçlamaları ortadan kaldıracak hukukî durumun sağlanması gerekmektedir. Bu da, yükümlülüğün şekli değil maddî açıdan tespiti ile mümkün olabilir. Bu şekilde hem vergilerin doğruluğu madden belirlenir ve Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde hükmünü bulan, “hukuka aykırı fiilleri işleyen” tespit edilmiş olur ve hukuka aykırı isnadların muhatap yönünden önüne geçilmiş olur.

5. Vergi İncelemede Zaman ve Yükümlü Hakları

5.1. Vergi İncelemesinin Başlama Zamanı

Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesine karşılık, başlama zamanına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamış; Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddelerinde de açıklayıcı bir hükme yer verilmemiştir.

Vergi incelemesinin başlama zamanı ile ilgili olarak düzenleme, 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun'un⁵² 4'üncü maddesi ile 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun⁵³ 5'inci maddesinde yer almaktadır. Her iki yasal düzenleme de incelemenin başlama zamanına ilişkin olarak benzer düzenleme getirmiştir. Bu hükümlerde de incelemeye başlama zamanına ilişkin açık ve net açıklamalar getirilmemiş; aşağıdaki haller, incelemeye başlandığını gösterir haller olarak düzenlemiştir⁵⁴;

- Yükümlü nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi ya da alınması,
- Yükümlüye davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliği,

⁵² RG. 3.4.1992-21191.

⁵³ RG. 27.02.2003-25033.

⁵⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Çavuşoğlu, s. 115 vd. Defter ve belge ibrazı ile incelemenin başlayacağı hk. bkz. Şin, s. 173; Demirci, s. 15.

- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması.

Ancak söz konusu haller, incelemenin başlama zamanına ilişkin olarak değil de incelemeye başlandığında ilişkin halleri göstermektedir. Aynı şekilde 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁵⁵,un 9'uncu maddesine göre, vergi inceleme elemanları, vergi incelemesine başladıklarını gösterir bir tutanak düzenleyerek, bir örneğini yükümlüye, bir örneğini bağlı buldukları birime, bir örneğini de ilgili vergi dairesine göndermekle yükümlü olduğu yükümlüdür. Bu da, yukarıda da belirtildiği üzere, incelemenin başlama zamanını değil; vergi incelemesine başlandığını gösterir bir tespit niteliğindedir⁵⁶.

Vergi incelemesi, mahiyeti itibarıyla ve esasen, yükümlülerin beyanlarının (doğruluğunun) denetlendiği bir denetim mekanizmasıdır. Bu anlamda, yükümlünün hukukî ve maddî durumu üzerinde etkide bulunabilecek incelemenin, başlangıç zamanının düzenlenmesi, incelemenin amacına hizmet etmeyeceği gibi, vergilerin doğruluğunun tespit edilmesini mümkün kılmayacaktır. Bu nedenle yükümlü hakları açısından, idarî işlemin temelini oluşturması hasebiyle, usul ve şekil açısından incelemeye başlamaya ilişkin esasların tespitine ilişkin düzenlemelerin varlığı gerekli ve yeterli olup işlemin denetimi ve kişilerin kendilerine uygulanacak kuralların bilinmesinin sağlanması gerekmektedir. Hukuk devletinin alt unsuru olan *belirlilik* ilkesi de bunu gerektirmektedir.

5.2. Vergi İncelemesinin Bitirilme Zamanı

Vergi incelemesi, yükümlüler nezdinde tam ve sınırlı inceleme olarak yapılmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁵⁷,e göre tam inceleme; *"bir yükümlü hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini; sınırlı inceleme ise tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini"* ifade eder (m.3/ğ-h).

Vergi Usul Kanunu'nun 140'ncü maddesine göre; vergi incelemelerinin *tam inceleme* yapılması halinde *en fazla bir yıl*; *sınırlı inceleme* yapılması halinde ise *en fazla altı ay* içinde bitirmeleri esas kabul edilmiştir. Bunun yanında, sürenin yetersiz olması halinde vergi inceleme elemanı, bağlı olduğu birime başvurarak ek süre talep edebilecektir⁵⁸. Ek süre konusundaki karar, vergi inceleme elemanının bağlı bulunduğu birim tarafından değerlendirilerek altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Ancak, durumun nezdinde inceleme yapılana bildirilerek incelemenin bitirilmesine engel olan nedenlerin açık bir şekilde izah edilmesi gerekmektedir. Zira, vergi inceleme

⁵⁵ RG. 01.08.2010-27659.

⁵⁶ Vergi incelemesine başlanıldığını gösterir tutanak ile beraber yükümlünün, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesindeki pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanma imkânı kalmayacaktır.

⁵⁷ RG. 31.10.2011-28101.

⁵⁸ Belirtilen süre içinde incelemenin bitirilememesi durumunda, durumun ne olacağı konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. (Doğrusöz, Esaslar, Üzeltürk, Denetim).

elemanının bağlı olduğu birim, incelemenin zamanında bitirilmesi hususunda gerekli önlemi almakla yükümlü kılınmıştır⁵⁹.

Belirtilen süreler, idarî işleme ilişkin usul ve şekil kuralları niteliğinde olduğundan, şekil ve usul kurallarına uygun yapılmayan bir inceleme, hukuka aykırı hale gelecek ve yapılan tarhiyatların iptali sonucunu doğurabilecektir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinin beşinci bendindeki açık düzenleme gereği, "Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler". Bu anlamda, sürelerle ilişkin sınırlamalara uygun davranmayan/davranamayan idare, işlem tesis etme yetkisini yitirecektir. Bu durumda yargı organlarınca kanuna uygun davranmakla görevli idarenin, yukarıda "d. Zaman Yönünden Yetkisizliğin Takdir Komisyonu'na İntikal Yolu ile Aşılması" başlığı altında belirtildiği üzere, kanuna dolanmasının önüne geçmesi gerekmektedir. Bu yönüyle kanuna uygun işlem yapılması yönünde hakkı bulunan yükümlünün savunma hakkının gereği gibi sağlanabilmesi açısından zaman yönünden yetkisini yitirmemiş idare tarafından soruşturulması/denetlenmesi gerekmektedir.

6. Vergi İncelemede Yer ve Yükümlü Hakları

6.1. Genel Açıklama

Vergi incelemeleri, kural olarak, inceleme hakkında inceleme yapılanın iş yerinde⁶⁰ yapılmalıdır (VUK m. 139/1)⁶¹. Vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti önemli olduğuna göre, incelemelerde önceliğin iş yerinde olması tabidir. Zira vergi incelemesinin amaçlarından biri de beyanın doğruluğunu araştırmadır. Bu yönüyle vergiyi doğuran olayın iş yerinde gerçekleşmiş olması ve incelemenin verginin doğduğu yer olan işyerinde yapılması, beyanın doğruluğunun araştırılmasına da hizmet etmektedir. İncelemenin iş yerinde yapılması ile beyana esas delillere ilk elden ulaşma imkanı sağlanacaktır. Zira, defter, kayıt ve belge dışındaki kanıtlayıcı diğer belgelerin iş yerinde temini daha kolaydır. Ayrıca işyerinde yapılan incelemelerle defter ve belgelerin dairede ibrazına ilişkin bürokrasi ve hukukî sorunlar da ortadan kalkacak yükümlü ile idare arasında karşılıklı bir ilişki/iletişim sağlanarak inceleme yapılmaktadır.

Belirtilen esas(lar), idarî işleme ilişkin usul ve şekil kuralları niteliğinde olduğundan, şekil ve usul kurallarına uygun yapılmayan bir inceleme, hukuka aykırı hale gelecek ve yapılan tarhiyatların iptali sonucunu doğurabilecektir. Yukarıda

⁵⁹ Değişiklik öncesi dönem hakkındaki açıklamalar için bkz. **Irmak-Hanedan**; Ayrıca bkz. **Baykara**, s. 17-18.

⁶⁰ İş yeri tabiri ile neyin ifade edilmek istendiği hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesine bakmak gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesi "iş yeri" başlığını taşımaktadır. Bu düzenlemeye göre iş yeri, "ticârî, sınıai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticârî, sınıai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerleri" ifade etmektedir. Ayrıca bkz. Dş. 4. D. 11.10.1995 gün ve E. 1994/4263, K. 1995/3877, (Ürel, s. 262).

⁶¹ Bkz. ve krş. **Özyer**, s. 257; **Üstün**, s. Takdir Yetkisi, s.159; Yurtdışında vergi incelemesi konusunda bkz. **Karadeniz**, s. 23 vd.

belirtildiği ve burada tekrarlandığı üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesinin beşinci bendindeki açık düzenleme gereği, "Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler". Bu anlamda, incelemenin yapılacağı yere ilişkin sınırlamalara uygun davranmayan/davranamayan idare, diğer yönlerden doğru olsa bile, işlem hukuka aykırı işlem tesis etmiş olacaktır. Bu durumda kanuna uygun işlem yapılması yönünde hakkı bulunan yükümlünün savunma hakkının gereği gibi sağlanabilmesi açısından, usul ve şekil kurallarına uygun davranan ve kanunî idare ilkesinin gereğini yerine getiren idare tarafından soruşturulması/denetlenmesi gerekmektedir.

6.2. İncelemenin İşyerinde Yapılmasının İstisnaları

Kural olarak vergi incelemesi, işyerinde yapılır. Ancak istisnaların tespiti halinde inceleme dairede de yapılabilir (VUK m. 139/2) Bu husus ise, *işyerinin müsait olmaması* halinde söz konusu olmaktadır. İş yerinin müsait olmaması, iş yerinin sağlıklı bir incelemeyi gerçekleştirmek için yeterince büyük ya da inceleme elemanına verilecek bağımsız ve anahtarı bulunmayan bir odanın bulunmaması şeklinde anlaşılabilir⁶². Bununla birlikte kişinin ölümü de incelemenin iş yerinde yapılmasına engel teşkil edecektir (VUK m. 139/2). Ayrıca inceleme yapılacak bir iş yerinin bulunmaması da zorunlu diğer bir sebep olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle ortada incelemenin yapılacağı bir iş yerinin bulunmaması, incelemenin dairede yapılmasını gerektirecektir. Örneğin, hakkında inceleme yapılan yükümlünün işini terk ya da yükümlülüğünün re'sen terkinde incelemenin işyerinde yapılmasına engel teşkil eder (VUK m. 139/2). Böyle bir durumda ortada inceleme yapılabilecek bir işyeri olmadığı için işini terk eden yükümlüye ait defter ve belgeler dairede inceleme altına alınacaktır.

Uygulamada denetim elemanı tarafından yükümlülere defter belge isteme yazısı ile birlikte incelemeye ilişkin yazı gönderilmekte; bu yazıda yükümlülerden işyerinin müsait olması şartıyla, incelemenin işyerinde yapılmasının mümkün olduğu bildirilmektedir. Bununla birlikte buna ilişkin talebin de 15 günlük süre içerisinde başkanlıklarına yazılı olarak bildirilmesi istenilmektedir. Bu yönüyle istisnanın kural olması yolu açılmış olmaktadır. Zira "şartıyla" ve "bildirim" gibi kanunda yer almayan iki halin yükümlülere bir zorunluluk gibi sunulması bu görüşümüzü desteklemektedir. Vergi idareleri, uygulamada dairede incelemeyi kural; iş yerinde incelemeyi ise istisna olarak benimsemiş durumdadırlar.

Yükümlülerin defter ve belgelerini daireye getirmeleri de incelemenin dairede yapılmasını kabul ettikleri şekilde yorumlanmaktadır. Ancak, her ne kadar yükümlüye bu yönde bir seçim hakkı tanınmış olsa inceleme elemanı tarafından iş yerine gidilip durum tespiti yapılması ve iş yerinin müsait olmaması halinde incelemenin dairede yapılması yoluna gitmesi kanunun amacına uygun olacaktır. Zira, birtakım şartların gerçekleşmesi ya da nezdinde inceleme yapılacak olanın talebi olmadan dairede inceleme yapılamayacaktır⁶³. Ölüm, işin terki gibi şartlar oluştuğunda, zaten, işyerinde

⁶² Nezh Şeker, s. 161.

⁶³ Danıştay bir kararında KDV idelerine ilişkin incelemenin yalnızca defter ve belgeler üzerinde yapılacağından, incelemenin işyerinde yapılmamasının tarhiyatı kusurlandırmayacağına karar

inceleme yapma imkânı ortadan kalkmaktadır. Ancak yukarıda açıklandığı üzere, vergi daireleri tarafından yükümlülere yazı gönderilmesi Kanun'un dolanılmasından başka bir anlama gelmemektedir. Bu durumda incelemenin yapılacağı yere ilişkin kurallara uyulmaması usulî bir eksiklik olarak kabul görmekte ve bozma sebebi teşkil etmektedir⁶⁴.

Tüm bunların yanında yükümlünün, incelemenin dairede yapılması şeklinde bir talebinin bulunması durumunda, inceleme iş yerinde yapılamayacaktır (VUK m. 139/2)⁶⁵. Bu durum ise yükümlü ya da sorumlunun yazacağı bir yazı ile veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanak ile tespit edilecektir⁶⁶. Ancak tutanakta işyerinde yapılmamasının/yapılamamasının gerekçesinin ortaya konulması gerekmektedir. Bu anlamda, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumların varlığını ispat yükü, idareye aittir. Bu nedenle, ispat yükünün gerçekleştirilmesi ve denetlenebilmesi için ayrıntılı ve gerekçeli tutanak tutulmalıdır. İşyerinin vergi incelemesine müsait olmadığına dair tutanağın, incelemeyi yapacak olan inceleme elemanınca, bizzat işyerine gidilerek, yapacağı gözlemlere göre düzenlenmiş olması ve hangi nedenle müsait olmadığına tutanakta gösterilmiş bulunması gereklidir. Danıştay, herhangi bir sebep olmamasına karşın defter ve belgelerinin daireye getirilmesi istenilen yükümlünün itiraz etmemesini, incelemenin dairede yapılmasını istediği şeklinde yorumlamakta; araştırılan hususun yalnızca defter ve belgelerden görülebilir olması halinde de, işyerine gidilmeden dairede inceleme yapılabileceğini kabul etmektedir⁶⁷. Ancak kanun koyucunun, incelemenin amacı ve yerine ilişkin düzenlemeyi açıkça tanzim etmek suretiyle iradesini ortaya koyması karşısında bu içtihadı anlamak ve hukuka uygun bulmak mümkün değildir. Kanun koyucunun açık iradesini re'sen ve yetkisini aşacak ve görev gaspına yol açacak şekilde genişleterek "*esasa etkili olma/olmama*" ölçütüne bağlaması kabul edilemez. İdarî işlemlerde, açık düzenleme olmadığı sürece, esasa etkililik ölçütü aranmaz. Kanunî idare ve idarî işlem teorisi bunu gerektirir. Nitekim Yargıtay, bu konudaki hükme aykırılığın, suçun unsurunu ortadan kaldıracığını hükme bağlayarak, Danıştay'ın aksine, idarî işlem teorisinin gereklerini ceza hukukuna uygulamak suretiyle kanun koyucunun amacına uygun hüküm tesis etmiştir⁶⁸.

vermiştir. Dş. 11.D., 19.03.1997 gün ve E. 1996/381, K. 1997/1042); Benzer bir karar için bkz. Dş. 11.D. 16.09.1997 gün ve E. 1996/4490, K. 1997/2781, (**Baykara**, s. 17).

⁶⁴ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 89; **Baykara**, s. 17.

⁶⁵ Yükümlünün, iş yerinin müsait olduğunu bildirmesi ve defterlerin iş yerinde ibraz edileceğini bildirmesi halinde inceleme elemanının iş yerine gidip defterleri teslim alması gerekmektedir. Bu hususta bkz. "Şeker fiyat farkının tespiti amacıyla istenen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlünün işyerinin incelemeye müsait olduğunu idareye bildirmesine rağmen dikkate alınmayarak KDV 'si indirimleri kabul edilmemek suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya uygunluk bulunmadığı hk." DŞ. VDDGK. 08.11.2002 gün ve E. 2002/275, K. 2002/411, (www.danistay.gov.tr), 05.12.2015.

⁶⁶ **Akdeniz**, s. 145.

⁶⁷ Bkz. Dş. 4.D., 29.4.2010 gün ve E. 2009/5837 K. 2010/2349. Aynı yönde Dş. 3.D., 25.2.2003 gün ve E. 2000/5119 K. 2003/921. Danıştay'ın söz konusu görüşü, "**İncelemenin işyerinde yapılmamasının tek başına tarhiyatı kusurlandırmayacağı**" yönündeki içtihadına dayanmaktadır. (Dş. VDDGK, 25.01.2002 gün ve E. 2001/468 K. 2002/45). Kararlar için bkz. (www.kazancı.com), (Erişim Tarihi:01.05.2016).

⁶⁸ "Dosyada mevcut vergi suçu ve vergi inceleme raporlarında sanığın yetkilisi olduğu şirketin faaliyetine devam ettiğinin belirtilmesi, defter ve belgelerin ibrazı için çıkartılan yazının işyeri adresinde

Yukarıda da belirtildiği üzere, incelemenin işyerinde yapılması kural; dairede yapılması ise istisnadır. Dairede inceleme şartları oluşmaksızın defter ve belgelerin daireye istenilmesi hukuka aykırıdır. Aksi halde yükümlü aleyhine ibraz edilmeyen defter ve belgelere ilişkin herhangi bir tarhiyat yapılamaz. Bu hususta Yargıtay⁶⁹ ve Danıştay⁷⁰ görüş birliği içerisindedir. Bu durumda hakkında inceleme yapılacak olandan, inceleme için gerekli defter ve vesikaları daireye getirmesi yazılı olarak istenerek, kendisine belli bir süre verilecektir (VUK m. 139/3)⁷¹. Aynı zamanda yükümlüden istenilen defter ve belgelerin de usulüne uygun bir yazı ile istenilmesi ve Vergi Usul Kanunu'nun tebliğe ilişkin hükümlerine riayet edilerek tebliğ edilmesi bir gerekliliktir. Aksi halde, istenilen defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması re'sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir⁷². Bunun bir sonucu olarak incelemenin yapılacağı yerle ilgili bulunan kurallara uyulmaksızın doğrudan doğruya yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali re'sen takdir sebebi olarak kabul edilmeyecektir.

6.3. Defter ve Belge İbraz Etmemenin Yaptırımı

Usulüne uygun olarak talep edilmesine karşılık, haklı bir mazerete dayanmadan, ibraz isteğini yerine getirmeyen yükümlü, defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılır (VUK m. 139/4-ilk cümle). Ancak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi belirli bir elde olmayan sebebe dayanmaktaysa, bu sebebin de belirtilmesi gerekmektedir. Haklı bir mazeretin ileri sürülmesi durumunda inceleme elemanı, yükümlüye defter ve

çalışanına tebliğ edilmiş olması sebebiyle faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa 213 S.K.'nin 139/2. maddesinde öngörülen istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden yapılan tebligatın hukukî geçerliliği bulunmadığı cihetle, yüklenen suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi”, (Yrg. 19. CD., 16.12.2015, E. 2015/14689 K. 2015/8676). “213 Sayılı Kanunun 139/2. maddesinde incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerden birinin varlığı önceden belirlenmeden faaliyetini sürdüren mükelleflere defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatların hukuken geçerli olmayacağı cihetle, dosya arasında bulunan vergi suçu raporu ve ekindeki belgelerden defter ve belge istenmesine dair yazının tebliğ edildiği 8.4.2009 tarihi itibarıyla sanığın işyerinin faal olduğunun anlaşılması karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi açısından, incelemenin dairede yapılmasına imkan veren 213 Sayılı Kanunun 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenip belirlenmediğinin incelemeyi yapan vergi denetmeninden sorulup, buna dair bir tespiti varsa belgesini dosyaya ibrazının istenmesi aksi takdirde, yapılan tebligatın hukukî geçerliliği bulunmayacağından atılı suçun yasal unsurlarının oluşmayacağı gözetilmeden eksik incelemeyle yazılı şekilde hüküm kurulması”, (Yrg. 11. CD., 22.01.2015 gün ve E. 2013/5314, K. 2015/960). Kararlar için bkz. (www.kazancı.com), (Erişim Tarihi:01.05.2016).

⁶⁹ YCGK. 03.11.1999 gün ve E. 1998/2304, K. 1998/964, (Akdeniz, s. 145 dp. 3).

⁷⁰ DŞ. 4. D. 30.06.1994 gün ve E. 1993/2661, K. 1994/4051, (Akdeniz, s. 145 dp.2).

⁷¹ Belli bir süre konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde bir açıklık bulunmamaktadır. Sadece son fıkrada belli edilen zamanda defter ve belgelerin mazeretsiz olarak getirilmemesinden bahsedilmektedir. Bu konuda yine Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesi hükmünden hareket etmek faydalı olacaktır. 14'üncü maddenin ikinci fıkrasına göre süre, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla tebliği yapacak olan idare tarafından belirlenecektir. O halde inceleme elemanı, durumun özelliklerine göre 15 günden az olmayan bir süre belirleyecektir. (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 89).

⁷² Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 88; Aykın, s. 48.

belgelerini ibraz için uygun bir süre verir. Süre verip vermeme veya sürenin uzunluğu kısalığı noktasında takdir yetkisi inceleme elemanıdır.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, kanun koyucu tarafından yaptırımlara tabi tutulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesine 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 mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmekle zorunlu kılınmışlardır. Yine, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesine göre, belirtilen ibraz yükümlülüğüne uymayan yükümlülere özel usûlsüzlük cezasının kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu yükümlülüğü belirlenen sürelerde yerine getirmeyenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidilecektir. Ancak bunun için yapılacak tebliğlerde defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağını yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir (VUK mük. m. 355/2). Bununla beraber cezai müeyyidenin kaleme alındığı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin ilk fıkrasının a/2 bendinde defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir.

İbraz etmeme/gizleme fiilleri, iki farklı yönden değerlendirmeye tâbi tutulmakta ve hukukî yorum gerektirmektedir. Bunlar susma hakkı ve yargısal makamlara ibraz.

İlk olarak ibraz etmeme fiilinin, iradî bir davranış çerçevesinde gerçekleştirilerek denetim mercilerine sunulmamasının ya da sunulmaktan kaçınılmasının susma hakkı kapsamında yer alıp almayacağı değerlendirilmelidir. Kişinin kendini (ve yakınlarını) suçlayıcı beyana zorlama yasağını susma hakkı kapsamında kabul etmeyen görüş, Anayasa Mahkemesi'nin görüşü ile paralellik arz etmekte olup Kanun ile getirilmiş bir ödevin yerine getirilmemesinin bu kapsamda düşünölemeyeceğini ileri sürmektedir⁷³⁷⁴. Anayasa Mahkemesi'ne göre;

⁷³ Bkz. **Karakoç**, *Sistemsizlik*, s. 1198; **Üstün**, *Susma Hakkı*, s.387. Ayrıca bkz. **Başaran Yavaşlar**, *Suç ve Cezalar*, s.149 vd.

⁷⁴ Bu konudaki ilk başvuru defter, kayıt ve belgeleri gizleyenlere hapis cezası uygulanmasının anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Ankara 7. Asliye Ceza Mahkemesi'nce yapılmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi, "kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırımdır. ... Diğer taraftan iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanması idarî bir uygulama sonucu olmayıp, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırımdır. ... Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörölen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürölmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasanın 38. Maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezalarında yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur" gerekçesiyle "defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler" yönünden hapis cezası

“Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek **zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmeye birbirinden farklı durumlardır.** Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası’nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa’nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.”, (Any. Mah. 31.1.2007 gün ve E.2004/31, K. 2007/11), (RG. 18.05.2007-26526).

Buna karşılık, susma hakkı kapsamında kabul eden aksi görüş Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarından ve Anayasa hükmünden yola çıkarak ibraz etmeme fiillerinin susma hakkı kapsamında yer aldığını ileri sürmektedir⁷⁵.

Karma görüş olarak nitelendirilecek bir diğer görüş ise, vergi suçu işlediği şüphesine yol açan delillerden hareketle defter ve belgelerin istenmesiyle, programlanmış vergi denetimlerinde istenmesi arasında nitelik farkının bulunduğu belirtilmektedir. Buna göre vergi idaresinin denetim yetkisiyle kişinin susma hakkı arasında bir dengenin kurulması gerektiği ileri sürülmektedir. Bu dengenin kurulması için de susma hakkının, defter ve belgelerin ibrazının istenmesinden önce vergi kaçırıldığı şüphesinin bulunması ve bu sebeple incelemeye başlanmış bulunması hali ile sınırlı olarak uygulanması gerektiği belirtilmektedir⁷⁶.

Doktrinde ileri sürülen yukarıdaki görüşlerden, ibraz etmeme fiillerinin kamusal ödev kaynaklı yükümlülük olduğundan bahisle susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği yönündeki ilk görüşün, vergi ödevinin niteliğine de bağlı olması dolayısıyla kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Şüphesiz burada yaptırıma ilişkin yeni bir düzenleme zarureti kuşkusuzdur. Ancak mevcut haliyle susma hakkı kapsamında yer alamayacağı; Anayasa’ya aykırılık taşımadığı yönünde kanaatimiz mevcuttur. Söz konusu görüşü benimsemekle, Anayasa Mahkemesi’nin kararına karşı oyda ileri sürülen gerekçelerin de haklı olduğu belirtilmelidir;

“Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen ve suçu oluşturan diğer eylemlerden farklıdır. Anılan maddede sayılan diğer tüm hallerde (defter ve belgelerin yok edilmesi dahil) suç, icrai davranışlarla gerçekleştirilmektedir. Bu davranışlar yanıltma ve gerçeğe aykırı kayıt veya belgeler oluşturma kastı ile yani özel kastla gerçekleştirilebilir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi ile pratikte aynı sonucu doğuran, 359. maddenin (b) fıkrasının (1) numaralı bendinde düzenlenmiş olan “defter, kayıt ve

uygulanmasına yönelik kuralın Anayasa aykırı olmadığına oy birliği ile hükmetmiştir. (AyM., 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8, RG., 16.12.2003, S. 25318).

⁷⁵ Bkz. **Yaltı**, Yükümlü Hakları, s.144, 149; **Yaltı**, Susma Hakkı, s.29-30. Aynı yönde görüş ve Anayasa’ya uygunluk yönünde değerlendirme için bkz. **Şenyüz**, s.39; **Donay**, s.135.

⁷⁶ Bkz. **Candan**, İlkeler, s. 276 vd.

belgeleri yok etme” eylemi de, birtakım icrai davranışlar gerektirmektedir. Uygulamada yaygın şekilde başvurulmuş, işyerine hırsız girmiş, su basmış veya yangın çıkmış süsü verilerek defter veya belgelerin yok edilmesi, özel kast ile işlenen suçlardır. Buna karşılık, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, aynı maddede düzenlenen ve yukarı haddi üç yıl olan hapis cezasıyla cezalandırılan diğer hileli ve yanıltıcı eylemlerin ihmali davranışlarla gerçekleştirilen bir çeşidi olmayıp; genel kastla işlenmesi ve yarattığı tehlikenin (vergi incelemesinin uzaması, vergi kaybı olasılığı) büyüklüğü açısından farklılık gösteren bir eylemdir. **Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi**, cürüm niteliği taşıdığına kuşku olmayan hileli işlemlerde bulunmak, sahte belgeler düzenlemek gibi eylemlerden ziyade, **mahiyet itibariyle daha ziyade yaptırımı sadece idari para cezası olan, meslek ve sanatın icrası için işyerinde belli belge veya ruhsatların hazır bulundurulması ya da duvara asılması, bunların denetimlerde ilgililere ibraz edilmesi, sürücü belgesinin trafik kontrolünde gösterilmesi gibi kural ve emirlere uymama eylemlerine benzemektedir. Bir hukuk devletinde, mahiyet ve sonuçları itibariyle benzerlik gösteren eylemlerin benzer yaptırımlara bağlanması gerekir. Yasa koyucu, burada sınırsız takdir yetkisine sahip değildir.** Dolayısıyla, iptali istenen kuraldaki eylemi(defterleri ibraz etmeme) gerçekleştiren mükellefin konumu da 359. maddede sayılan diğer eylemlerde bulunan kişilerle aynı olmadığından, bu kişilerin tümüne aynı cezanın öngörülmesi Anayasa’nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Gözden kaçırılmaması gereken çok önemli bir gerçek de, mevzuatımızda, ekonomik ve ticari faaliyette bulunduğu halde hiç defter tutmayan, belge saklamayan ve vergi mükellefi kaydı da olmayan kişilere hürriyeti bağlayıcı ceza verilmediğidir. Tutulması kanuna göre zorunlu olan defterlerin hiç tutulmaması cürüm oluşturmamakta, “usulsüzlük” sayılarak, idari yaptırımla cezalandırılmaktadır. Kuşkusuz, çağdaş hukukta geçerlilik kazanan “ekonomik suçlara ekonomik ceza” ilkesi gereğince, kayıtdışı ekonomik faaliyetlerden dolayı hapis cezası öngörülmesi uygun olmayacak ve kayıtdışılık sorununa esasen çözüm de getiremeyecektir. Ancak, **mevzuata göre tutması gereken defterleri hiç tutmayan kişi için hapis cezası öngörülmezken iyi-kötü defter tutan, tasdik ettiren, fakat inceleme sırasında göstermeyen/gösteremeyen kişiye üst sınırı üç yıla varan ağırlıkta bir cezanın öngörülmesi**, bir hukuk devletinde mevzuatın muhtelif kuralları arasında bulunması gereken denge, adalet ve ölçülülük hususlarına uygunluk taşımadığından, Anayasa’nın 2. maddesine de aykırıdır.”

Yukarıda belirtilen karşı oy, yeni bir düzenleme yapılmasının kaçınılmaz olduğunu ortaya koymakta; “ibraz etmeme” fiili açısından, kabahat niteliğinde bir yaptırım tesis edilmesinin ve hapis cezası yaptırımının ortadan kaldırılmasının daha uygun olduğu düşünülmektedir.

İkinci olarak ise, ibraz etmeme durumunda yargısal makamlara ibraz edilmesi durumuna nasıl davranılacağı konusu değerlendirilmelidir. Zira burada yargısal makamların söz konusu durumda verecekleri kararın etki ve sonuçları da yeni soru ve sorunların varlığını beraberinde getirecektir. Buna göre, defter ve belgelerin yargı aşamasında ibrazı halinde nasıl davranılacağı akla gelen ilk sorudur. Burada yapılan ibrazın doğrudan olumlu etkisi, en iyi ihtimalle, ceza yargılaması bakımından hüküm ifade edebilecektir. Zira ceza yargılaması kapsamında, fiilin oluşumuna etki edebilecek “usulüne uygun talep” edilme ön şartının ihlâli halinde yargı makamına sunulacak

defter ve belgelerin suçun oluşumunu önleyecektir. Buna karşılık, vergi yargılaması bakımından ise, ibraz ödevine aykırılık dolayısıyla tesis edilen cezalı tarhiyatın kaldırılması yargılamasında, “gerçek mahiyetin tespiti”nde etkisi olacak; bunun dışındaki durumlar ise doğrudan tarhiyatın iptali sonucunu doğurmayacaktır. Zira, aksi durum savunma hakkının gereği gibi kullanılmasını önleyecektir. Çünkü söz konusu işlemlerin temelinde yer alan katma değer vergisi, yükümlülerin hasılatları; yani matrahları ile ilgili olmayıp harcamalarıyla ilgilidir. Vergilendirmenin hukuka uygunluğu için re’sen tarh nedeninin varlığı da yeterli değildir. Esasen re’sen tarh nedeninin bulunması, sadece vergilendirmenin idarece yapılmasını gerektirdiği halde, yapılan vergilendirmenin hukuka uygunluğunun saptanması için indirim konusu yapılan vergilerin, belgelerde ayrıca gösterilip gösterilmediğinin ve gerçekten yüklenilip yüklenilmediğinin araştırılıp incelenmesini gerekli kılmaktadır. Belirtilen ve çoğaltılabilecek nedenlerle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek yapılan bir vergilendirmeye karşı açılan, davanın ibraz ödevi ile indirimin belgelendirilmesini öngören mevzuat düzenlenmelerin öngörülüş amacı ve uygulamaları alanları ihmal edilerek çözümlenmesi vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini belirlemeden hüküm kurulmasına yol açar. Bunun yanında re’sen tarh yetkisi sınırsız bir yetki değildir. Bu yetki, vergiyi doğuran olayın veya hukukî durumun gerçek mahiyeti esas alınarak ve buna uygun kullanılmalıdır. Salt re’sen tarh nedeninin varlığı vergilendirmeyi hukuka uygun kılmaya yetmez. Resen tarh yetkisine dayanılarak yapılan vergilendirmenin vergi idaresi yönünden vergi alacağı yaratan ve vergi borcu oluşturacak nitelik taşıyıp taşımadığının araştırılması gerekir. İdarenin de bu yönde bir araştırma belirtisi/belgesi olması ispat külfetini sağlaması açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle gerçek mahiyetin sağlanmasına hizmet edecek şekilde değerlendirme yapılarak ibrazın yargı organlarına sağlanması ile ne yükümlü ispat külfetini yerine getirmiş olur ne de yargı organı doğrudan bilirkişi incelemesi yaptırarak idare yerine bir işlem tesis eder ya da etmez. Söz konusu durum savunma hakkının etkin uygulanmasının en belirgin örneğini oluşturmakta olup bu vesileyle adil yargılanma yapılmasına hizmet eder.

7. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Türk vergi sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, yükümlü matrahını kendisi hazırlamakta ve vergi dairesine beyan ederek, tarhiyatın vergi dairesince yapılması sağlamaktadır. Vergiyi bir yük olarak gören ve bu hususta eğilimleri olan bir toplum yapısında beyan esasının denetime ihtiyacı olduğu tabiidir. Bu denetim mekanizmalarından en önemlisi vergi incelemesidir.

Vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme elemanı tarafından vergi inceleme raporu düzenleyecektir. Bu rapor ile inceleme esnasında oluşturduğu kanaati ve önerdiği tarhiyatları belirtecektir.

Vergi incelemelerinin vergi dairesince yapılacak olan beyanın gerçeği yansıtmaması halinde re’sen ya da ikmalen tarhiyata yardımcı hazırlayıcı bir işlevi bulunmaktadır. Hazırlayıcı işlem olmasından dolayı vergi inceleme raporları doğrudan iptal davasının konusunu oluşturmamaktadır. Açılacak dava vergi dairesinin inceleme raporu doğrultusunda tarh işlemini yapması ve yükümlüye tebliğ edilen vergi/ceza

ihbarnameleridir. Açılacak davada vergi inceleme raporu da denetlenmiş olacaktır. Bunun dışında herhangi bir tarhiyat içermeyen, tenkit niteliğinde olan inceleme raporları yükümlünün hukuki durumunu doğrudan etkilediği için doğrudan iptal davasına konu olamayacaktır.

Nezdeinde inceleme yapılacak olanlar defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikalarını muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişii yükümlülerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesi uyarınca defter tutma mecburiyetinde olan yükümlüler dışında kalanlar ile 173'üncü madde kapsamına giren yükümlülerin hem defter ve hesap tutma zorunlulukları hem de tuttıkları defter ve belgeleri ibraz mecburiyetleri bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, Vergi Usul Kanunu'nda geçen yükümlü ifadesi, vergi sorumlularını da kapsadığı için vergi sorumluları nezdinde de inceleme yapılabilecektir.

İncelemenin bir denetim mekanizması olmasından hareketle inceleme zamanının yükümlüye haber verilmemesi gerekmektedir. Vergi dairesi, incelemeyi tarh zamanışımı süresi sonuna kadar her zaman yapabilir. Ancak sınırlı inceleme altı ay; tam inceleme bir yıl içerisinde tamamlanmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesi uyarınca, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren şartlar oluşmadıkça, incelemenin iş yerinde yapılması kuraldır. Yükümlünün istemesi ya da kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi sonucunda incelemenin dairede yapılması istisnası devreye girebilir.

Yükümlünün, vergi inceleme raporu sonucu yapılan tarhiyata karşı açtığı iptal davasında ispat yükü, ileri sürdüğü iptal sebeplerinden haklar çıkararak taraf olarak, kendisine düşmekte ve iddiasını kanıtlamada gereken ispat faaliyetini yerine getirmesi beklenmektedir.

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında yükümlünün, hangi amaç ve niyetle hareket ettiği ekonomik yaklaşım ilkesi ile ortaya çıkarılabilecektir. Nitekim vergi inceleme elemanı, gerçek ekonomik sonuçların neler olduğu konusunda delil olabilecek her şeyi değerlendirmek zorundadır. Defter ve belgeler de, bu sürecin en önemli ispat araçlarını oluşturmaktadır. Ancak inceleme elemanınca bu süreç içerisinde vergi hukukunda yemin deliline yer verilmemesinden ötürü bu yola başvurmamayıacaktır.

Vergi incelemesinde idare tarafından kamu gücü kullanılmaktadır. Bu kapsamda yükümlülerin korunması da gerekmektedir. Dolayısıyla vergi incelemesiyle ilgili olarak yükümlülere tanınan birtakım haklar bulunmaktadır. Vergi inceleme elemanınca bu hakların yükümlülere tam ve sağlıklı bir şekilde kullandırılması gerekmektedir. Zira aksi halde yapılan inceleme sonucu düzenlenen tarhiyatlar hukuka aykırı hale gelebilecektir. Uygulamada özellikle yükümlülere bu hakların kullandırılmadığı; ya da sınırlı bir şekilde kullandırıldığı görülmektedir. Örneğin yükümlülere incelemenin dairede yapılması bir zorunluluk gibi yansıtılmakta; kendisi ile ilgili bilgi ve belgeler verilmemekte; savunma hakkı kısıtlanmakta; tebliğ usullerine uyulmaksızın hak ihlallerine sebebiyet verilmektedir. Yapılan her bir usulsüzlük ise incelemeyi sakatlamakta ve hukuka aykırı hale getirmektedir. İdarece, yükümlülere tanınan hakların kullanılabilmesi adına gerekli tüm önlemler alınmalıdır. Aksi halde vergi incelemesinin yargısal denetimi noktasında bu husustan olumsuz etkilenen idare olmaktadır.

KAYNAKÇA

- ACAR** Mustafa Gürhan, “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi”, (Vergi Dünyası, S. 296, Nisan 2006, s. 75-79).
- AKDENİZ** Kurtuluş, “Vergi İncelemedesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 151, Temmuz 2005, s. 145-146).
- AKDOĞAN** Abdurrahman, Vergi İncelemesi (Doktora Tezi), (AİTİA Yayın No: 127), Ankara 1979, (Vergi İncelemesi).
- AKYILMAZ**, Bahtiyar, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000.
- ALTUNSAK** Murat, “Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 172, Nisan 2007, s. 224-232).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-3”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 330, s. 46- 49).
- BAŞARAN YAVAŞLAR** Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, (Danıştay Ve İdari Yargı Günü, 138. Yıl, 11 – 12 MAYIS 2006), (Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76), (Ankara 2008), s.131-178), (Suç ve Cezalar)
- BAŞARAN YAVAŞLAR** Funda, “Türk Hukuku’nda İnceleme”, (İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Alexander von Humboldt Vakfı, “Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi” Başlıklı Uluslararası Sempozyum, 26-27 Nisan 2010, İstanbul), s.394-425), (İnceleme).
- BAYKARA** Bekir, “Vergi İncelemesi”, (Vergi Dünyası, S. 313, Eylül 2007, s. 10- 20).
- BERKSOY** Hidayet, “Fatura ve Benzeri Belgelerde Yer Alan Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Yasal Defterlere Kayıt Şartına Uyulmamış Olması İndirim Hakkını Ortadan Kaldırır mı?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 178, Temmuz 2003, s. 36-47).
- BUDAK** Atilla, “TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazı ve Bazı Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s.103-108).
- CANDAN** Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s. 245-297), (İlkeler).
- CANDAN** Turgut, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, (II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi, 21 Ocak 2016), İzmir 2016, (Erişim Tarihi:01.04.2016), (Mükellef Hakları).
- CANDAN** Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2010, (Vergi Suçları).
- CANDAN** Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006, (Vergilendirme Yöntemleri).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Vergi Denetimin Yeni Esasları-2”, (Referans, 10.06.2010).
- ÇAVUŞOĞLU** Mehmet Akif, “Vergi İncelemesine Sevk İşlemi Vergi İncelemesine Başlama Olarak Değerlendirilebilir mi?”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2007, S. 38, s. 115-123).

- DEMİRCİ** Azmi, “‘Pişmanlık ve İslah’ Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 331, Mart 2009, s. 11-17).
- DEMİRCİ** Azmi-**KARTAL** Zihni, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, (Vergi Dünyası, S. 211, Mart 1999, s. 41-53).
- DONAY** Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008.
- ERDEM** Tahir, 6009 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi İncelemesi, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2011.
- ERDEM** Tahir, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma, (Türmob Yayınları-311), Ankara 2007, (Uzlaşma).
- ERKUT**, Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdarî İşlemin Kimliği, ANKARA 1990.
- GERÇEK** Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2006.
- GÖZLER**, Kemal, İdare Hukuku Cilt 1, (İkinci Baskı), (Ekin Basım Yayın), Bursa 2009.
- IRMAK** Ramazan-**HANEDAN** Türksal, “Vergi İncelemesi Sonucunda Tarh Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Gecikme Faizi Mükellefin Kabusu Oldu”, (e-Yaklaşım, Yıl: , S. 172, Nisan 2007).
- KANETİ** Selim, Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- KARADENİZ** Salim, “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”, (Vergi Dünyası, S. 335, Temmuz 2009, s. 23-26).
- KARAKOÇ** Yusuf,, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S.), 2013, s.1259-1308 (Basım Yılı: 2014), (s.1259-1308), (Anayasal Vergileme İlkeleri).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs 2004, s. 90-114), (Hukukî Nedenler).
- KARAKOÇ** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).
- KARAKOÇ** Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Bası, (DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 77), İzmir 1997 (Delil Sistemi).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Vergi Sistem(sizliğ)inden Kesitler”, s. 1187-1214, (Ejder Yılmaz’a Armağan, Cilt:2), (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Sistemsizlik).
- KAYA** Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcraî Olmayan İdarî İşlemler”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IX, S. 1-2, Haziran-Aralık 2005, s. 253-285).
- KIZILOT** Şükrü, “İncelemeye ve Vergi Mahkemesine İbraz Edilmeyen Belgenin Danıştay Aşamasında İbrazında KDV İndirimi”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 188, Ağustos 2008, s. 21-24), (KDV İndirimi).
- KIZILOT** Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), (Yaklaşım Yayınları), C. 2, Ankara 1994, (Kararlar).
- KIZILOT** Şükrü/**KIZILOT** Zuhul, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 20. Baskı, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2012.

- ÖNCEL** Mualla/**KUMRULU** Ahmet/**ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku, 22. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013.
- ÖZBALCI** Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2012.
- ÖZYER** Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, Mart 2008,
- PINAR** Burak, “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenme Hakkı (Teori - Uygulama ve Sorunlar)”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 4355-4397 (Basım Yılı: 2015) Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan).
- PINAR** Burak-**TAYLAR** Yıdırım, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, (Ceza Hukuku Dergisi, Sayı: 21, Nisan 2013, s. 139-180).
- SARAÇ** Osman, “Vergi İncelemesi-2”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 435, s. 138-141).
- SEZGİNER**, Murat, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000.
- ŞEKER** Sakıp, “Vergi İncelemesi Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, (Yaklaşım, Mayıs 1993, S. 5, s. 53).
- ŞEKER** H. Nezi, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, (Beta Yayınları), İstanbul 1994.
- ŞENYÜZ** Doğan, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, s.29-40 (Basım Yılı: 2014).
- ŞİN** Sevil, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Yapılan İdari İşlemler, İTO 2005.
- SOYDAN** Başar, Türk Vergi Hukuku’nda Vergi İncelemesi, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2015.
- TAŞDELEN** Davut-**KILIÇ** Ayhan, “Yasal Defter ve Belgelerin Vergi İncelemesine Yetkililer Yerine Yargılama Safhasında Mahkemelere İbrazi Konusunun Değerlendirilmesi”, (Vergi Dünyası, S. 345, Mayıs 2010, s. 117-123).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XV, Y. 2011, S. 3, s.363-390), (Susma Hakkı).
- ÜSTÜN** Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007, (Takdir Yetkisi).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Vergi Denetiminde Değişiklikler”, (6News, 15.06.2010),
- VURAL** Mahmut, “Defter ve Belge İbrazi Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi”, (Vergi Dünyası, S. 236, Nisan 2001, s. 33-47), (KDV İndirimi).
- YALTI** Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)”nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, (Vergi Dünyası, S. 285, Mayıs 2005, s. 24-33), (Susma Hakkı).
- YALTI** Billur, “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 332, Mayıs 2016, s. 52-57), (Dinlenme Hakkı).
- YALTI** Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Yayınları), İstanbul 2006, (Yükümlü Hakları).