

MÜKELLEFÇE GÖSTERİLEN KİŞİ BEYANLARININ VERGİ İNCELEME TUTANAKLARINDAKİ YERİ

Recep KAPLAN*

ÖZET

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan vergi incelemeleri esnasında, lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanak ile tespit edilebilmekte ve belgelendirilebilmektedir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğinden bu tutanaklar, gerekli koşulların oluşması halinde, delil olarak kullanılabilme gücüne sahiptir. Bu çalışmada ilgili yasal ve idari düzenlemelerde yer alan hükümler de dikkate alınarak vergi incelemeleri esnasında tutulan tutanaklarda mükellef tarafından gösterilen kişilerin beyanlarının kayıt altına alınması hususu değerlendirilmektedir. Çalışmada varılan sonuca göre, mükellef tarafından gösterilen kişilerin beyanlarının da kayıt altına alınması ilgili tüm tarafların görüşlerinin öğrenilebilmesine ve konuyla ilgili daha detaylı bilgi edinilmesine olanak verecektir. Bu suretle vergi idaresinin de daha sağlıklı bir şekilde karar alabilmesi mümkün olabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Mükellef, Vergi İnceleme Tutanağı, Tutanak Beyanı.

THE POSITION OF PERSONS' STATEMENTS SHOWN BY TAXPAYER IN TAX EXAMINATION RECORDS

ABSTRACT

During the tax examinations carried out for the purpose of investigating, determining and providing the accuracy of the taxes to be paid, if needed, the facts and account transactions related to taxation can be determined and documented by tax examination records. Since the real nature of events giving rise to taxation and related transactions can be proven by all evidences except vow, tax examination records has the power to be used as a means of proof if necessary conditions are met. By considering the relevant provisions in legal and administrative documents, the documentation of the persons' statements shown by taxpayer in tax examination records is evaluated in this study. According to the conclusion of this article, the documentation of the persons' statements shown by taxpayer in tax examination records will enable to see the opinions of all relevant parties together and will make it possible to obtain more detailed information. By this way, it will also be possible for tax administration to adopt decisions in a more healthy manner.

Keywords: Tax Examination, Taxpayer, Tax Examination Record, Witness Statement.

* Yrd. Doç. Dr., Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Modern vergi sistemlerinde vergilendirme beyan esasına dayalı olarak yapılmakta olup vergilendirme işleminde esas olan mükellefin beyanıdır. Mükellefin beyanının gerçeği yansıtması ve beyan için öngörülen yasal gerekliliklere uygun olması arzu edilen bir durum ise de gerek mükellefin kasıtlı davranışlarından gerekse dikkatsizlik, ihmal, bilinçsizlik vb. durumlarından kaynaklanan sebeplerle bu her zaman mümkün olmaz. Bu gibi sakıncaların varlığı dikkate alınarak, mükellefin beyanının gerçeğe ve usuli düzenlemelere uygunluğunun araştırılması, saptanması ve sağlanması maksadıyla, hukuk düzenimizde, idareye mükellefin beyanlarını denetleme imkânı veren, “vergi incelemesi” adlı bir müessese düzenlenmiştir.

Anlık bir fotoğraf çekmekten ziyade derinlemesine bir araştırma faaliyetine benzetilebilecek vergi incelemesi belli bir süreci gerektirmekte ve bu süreçte varılan sonuçlara, inceleme elemanınca hazırlanan vergi inceleme raporunda yer verilmektedir.

Öte yandan, vergi incelemesi sürece yayılı bir iş olup bu süreçte tespit edilen hususlar, gerek görülmesi halinde tutanaklar ile kayıt altına alınmaktadır.¹ İnceleme elemanının vergi inceleme raporunda ulaştığı sonuçların, süreç içerisinde tutulan bu tutanaklarda elde edilen bilgilere dayandırılması halinde tutanaklar inceleme raporunun gerekçesi haline de gelebilirler.

Vergi incelemesi sürecinde vergiyi doğuran olayla ilgili kişilerin tanıklıklarına başvurulabilmekte, bu kişilerin beyanları tutanakla kayıt altına alınmakta hatta vergi inceleme raporlarında yer verilen bu beyanlar delil kabul edilerek vergi tarhiyatı bu beyanlara dayandırılabilir. İnceleme elemanının vergiyi doğuran olayla ilgili olduğunu düşündüğü kişilerin tanıklığına başvurması uygulamada sıkça rastlanan bir durum olmakla birlikte, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tam manasıyla ortaya çıkarılabilmesi bakımından, nezdinde inceleme yapılanın gösterdiği kişilerin beyanlarının da vergi inceleme tutanakları vasıtasıyla kayıt altına alınmasının gerekli olup olmadığı üzerinde düşünölmeye değer bir konu olarak görölmektedir.

Bu kapsamda, aşağıda öncelikle vergi incelemesine ilişkin genel açıklamalara yer verilecek müteakiben vergi inceleme tutanaklarının vergi

¹ BİYAN, Özgür, Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniğı İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sa. 96, (<http://www.ozgurbiyan.com/?p=1009>, erişim: 19/6/2013)

incelemesi sürecindeki önemi ve fonksiyonu, genel olarak tutanakların idari işlem teorisi içerisindeki yeri ve idari işlemlerin oluşumuna katkıları da dikkate alınarak vergi incelemeleri esnasında mükellef tarafından gösterilen kişilerin beyanlarına vergi inceleme tutanaklarında yer verilmesi hususu idari işlemlerin tesisindeki çelişme usulü ve ceza muhakemesi hukukundaki şüphelinin hem lehine hem de aleyhine olan delillerin toplanması kuralı (savcının taraf olmaması) ile karşılaştırılmalı biçimde değerlendirilecektir.

1. VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

Vergi idaresi bazı hallerde mükellefin beyanları ile bu beyanlara dayanak teşkil eden bilgi, belge, defter kayıtları ve envanteri daha etraflıca ve kapsamlı bir biçimde araştırma ihtiyacı görebilir. Bu ihtiyacı gidermek maksadıyla yapılan detaylı araştırmaya “vergi incelemesi” adı verilmektedir. İnceleme esnasında mükellef nezdinde meydana gelmiş olan vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm işlemler ayrıntılı bir şekilde araştırılarak mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğruluğu belirlenmeye çalışılır.²

VUK’un ilgili maddelerine göre, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmakta olup, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptirler.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağından önceden haber verilmesine gerek yoktur. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabilir. Daha önce inceleme yapılmış veya matrahın resen takdir edilmiş olmasının incelemenin yeniden yapılmasına ve gerekirse ikmalen tarhiyat yapılmasına bir etkisi yoktur.

İncelemeler, kural olarak, incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi mecburi sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. İncelemenin işyeri dışında yapılması durumunda incelemeye tabi olandan yazılı olarak gerekli defter ve belgeleri daireye getirmesi istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya belgeleri verilen sürede mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için ilaveten uygun bir süre verilir.

² ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet ve GERÇEK, Adnan, *Vergi Hukuku*, 3.Baskı, Bursa 2012, s. 148.

Vergi incelemesi yapan inceleme elemanının, inceleme sırasında kanunda belirtilen bazı esaslara uyması zorunludur. Bu kapsamda inceleme elemanı:

- İncelemeye tabi olana, incelemenin konusunu işe başlamadan evvel açıklar,
- Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanaya verir,
- Nezdinde inceleme yapılanın rızası olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamaz veya buna devam edemez. Ancak tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması gibi tedbirleri, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde resmi çalışma saatleri dışında da yapabilir,
- İnceleme bitince, nezdinde inceleme yapılanaya bunu gösteren bir belge verir,
- Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemez,
- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmek durumundadır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edebilir.

Vergi incelemesi sonucunda incelemeyi yapan tarafından inceleme raporu düzenlenir. Bu raporlarda tespit edilen matrah ya da matrah farkları delilleriyle birlikte ortaya konulur. Bu raporlar yetkili rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirildikten sonra ilgili vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi raporda yer alan sonuçlara göre vergi tarh eder ve/veya ceza keser.³

Bir matrah ya da matrah farkı tespit edilmesi halinde, vergi idaresince yapılacak ikmalen veya resen tarhiyatta tarhiyat işleminin sebebini oluşturan vergi inceleme raporu bu yönü itibariyle bir **ön işlem ya da başka bir ifadeyle hazırlık işlemi** niteliğine sahiptir. İdari işlem teorisi bakımından icrai bir işlem olarak kategorize edilemeyen vergi inceleme raporlarının-bu raporlara dayanılarak vergi tarhiyatı yapılmamış olması halinde-tek başlarına dava konusu edilebilmeleri olanağı yoktur. Bu raporlara karşı doğrudan dava açılması mümkün olmamakla birlikte mükellef vergi veya cezaya karşı açacağı

³ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 151.

davada inceleme raporunda yer alan değerlendirmelere karşı olan itirazlarını da ileri sürebilir.⁴

2. VERGİ İNCELEME TUTANAKLARININ VERGİ İNCELEMESİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Vergi inceleme tutanaklarının vergi incelemesindeki rolünü açıklamaya geçmeden önce genel olarak tutanakların idari işlem teorisi içerisindeki yeri ve idari işlemlerin oluşumuna katkılarını ele almak gerekir. Bu bağlamda tutanakların idari işlem teorisi bakımından hangi kategoriye dahil olduğu ve hangi özelliklere sahip olduğu hususunda aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir.

“Tutanak” kelimesi sözlük anlamı itibarıyla “meclis, kurul, mahkeme vb. yerlerde söylenen sözlerin olduğu gibi yazıya geçirilmesi, tutulga, zabıt, zabıtname”, “belgelenmesi gereken bir durumu tespit edenler tarafından imzalanmış belge, zabıt varakası” ve “birçok kimsenin imzaladığı rapor, mazbata” biçiminde tanımlanmaktadır.⁵

Tutanakların idari işlem teorisi bakımından hangi kategoriye dahil olduğuna ilişkin değerlendirmeler icrai-icrai olmayan idari işlemler ayrımı çerçevesinde yapılabilir. İcrailik, idari işlemin en önemli karakteristik özelliklerinden birisi olup, idari işlemlerin ezici çoğunluğu icrai niteliğe sahiptir. Bu kapsamda, idarenin tek taraflı irade açıklamasıyla hukuk düzeninde değişiklikler getiren, kişilerin hak ve yükümlülüklerine etki eden ve hukuki sonuçlar doğuran idari işlemler icrai idari işlemler olarak sınıflandırılır.⁶ İcrai işlemlerin tersine bu niteliklere sahip olmayan işlemler ise icrai olmayan idari işlemler olarak sınıflandırılırlar. Bu işlemler de idareden çıkmakla beraber ilgisinin hak ve menfaatlerini etkilememekte yani hukuk alanında herhangi bir sonuç doğurmamakta başka bir ifadeyle hukuk düzenine bir değişiklik getirmemektedir.⁷ İcrai olmayan idari işlemlere, idarenin belli bir konudaki düşünce, niyet ve planlarını açıklayan “gösterici işlemler”, bir idari işlemin yapılması aşamasındaki “hazırlık işlemleri” ve idarenin kendi “iç işleyiş”ine ilişkin kuralları düzenleyen işlemler örnek verilebilir.⁸

⁴ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 151.

⁵ TÜRK DİL KURUMU, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.521cf1117a9c35.95264129, erişim 27/8/2013)

⁶ GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku Cilt 1*, 2. Baskı, Bursa 2009, s. 702.

⁷ VEDEL, G. DELVOLLE, P. *Droit administratif*, Cilt 1, Paris, 1992, s. 247’den aktaran GÖZLER, s. 703.

⁸ GÜNDAY, Metin, *İdare Hukuku*, 8.Baskı, Ankara: 2003, s.112.

İcrai ve icrai olmayan idari işlemler kategorisinde ikinci kategoriye dahil olan ve hazırlık işlemi ya da ön işlem olarak sınıflandırılan idari işlemler arasında yer alan tutanaklar, belli bir fiili durumu tespit eden belgelerdir. Tek başına icrai bir karaktere sahip olmayan tutanaklar, tutanağa dayalı olarak yapılan icrai idari işlemlerde icrai idari işlemlerin gerekçesi durumunda olabilirler. Bu kapsamda, tutanaklar tek başlarına dava edilememekle birlikte tutanağa dayalı olarak yapılan icrai idari işleme karşı açılan davalarda icrai işlemin dayandığı tutanakların da hukuka aykırı oldukları iddia edilebilir.⁹

Tutanakların icrai karakteri bulunmayan idari işlemler arasında yer aldığı Danıştay tarafından şu şekilde ifade edilmiştir:

“Fiili bir durumun tespiti yolundaki ... tutanak, idarenin bir irade açıklaması niteliğinde olmadığından, idari davaya konu olabilecek bir idari işlem niteliğinde kabul edilemez. Bu tutanağın usule aykırı olarak düzenlendiği ya da gerçeği ifade etmediği yolundaki iddialar, ancak bu tutanak üzerine kesilen ceza hakkında açılacak davada incelenir ve bu davanın sonucunu etkileyebilir.”¹⁰

Tutanaklardaki sakatlıkların tutanaklardaki bilgiler esas alınarak tesis edilen işlemleri de sakat hale getireceğini ifade etmek gerekir. Tutanaklar bir yönüyle idari işlemin gerekçesi durumundadırlar. Bu sebeple tutanaklardaki gerçek olmayan olaylar üzerine inşa edilen idari işlemler sebep unsuru yönünden sakat durumdadırlar. GÜNDAY’ın belirttiği gibi, idareyi bir işlemi yapmaya sevk eden sebebin, gerçek olması ve işlemin yapılabilmesi için yeterli olması gerekir.¹¹

Ancak yukarıdaki açıklamalardan, adına “tutanak” denilen her işlemin kendi başına dava konusu edilemeyeceğine ilişkin toptancı bir sonuca varmak doğru değildir. Bir işlemin dava konusu edilmesinde dikkate alınması gereken şey, işlemin adı değil içeriğidir. Bu manada, adı tutanak olmakla birlikte icrai karaktere sahip olan işlemler kendi başına dava konusu edilebilir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında:

“İdari işlemlerin temel niteliklerini taşıdığına kuşku bulunmayan haciz varakalarının, vergi dairelerinin herhangi bir servisi tarafından düzenlenmesi

⁹ GÖZLER, s. 704, 705.

¹⁰ Danıştay 4. Dairesinin 16/1/1995 tarih ve E.1994/3073, K.1995/21 sayılı kararı; Aynı yönde bir başka karar için bkz. Danıştay 4. Dairesinin 21/5/1996 tarih ve E.1995/2467, K.1996/2078 sayılı kararı.

¹¹ GÜNDAY, Metin, *İdare Hukuku*, ed. Turan Yıldırım, Eskişehir, 2005, s. 80.

yasa gereği ve bürokrasinin doğal ve zorunlu sonucu olduğundan, haciz kararının uygulandığını gösteren haciz tutanaklarının idari davaya konu yapılabileceği..." belirtilmiştir.¹²

Çalışma konumuz çerçevesinde, vergi incelemesi esnasında karşılaşılan durumlara ilişkin düzenlenen belgeler olarak tanımlanabilecek¹³ vergi inceleme tutanaklarının da ,vergi inceleme raporlarında ulaşılan sonuçların bu tutanaklarda elde edilen bilgilere dayandırılması halinde hazırlayıcı idari işlem başka bir ifadeyle ön işlem niteliği kazanabileceğini belirtmek mümkündür. Bu tutanaklar da icrai karaktere sahip olmayıp, kendi başlarına dava edilemez ve bunlara yönelik itirazlar ancak vergilendirme işlemine karşı açılan davalar ile mümkün olur. Bu husus Danıştayın bir kararında "*verginin tarhından önce yönetimin bu işleme dayanak oluşturmak üzere yaptığı işlemler, tarh işleminden ayrılarak bağımsız olarak yönetsel davaya konu yapılabilecek nitelik taşımayacağından...*" denilmek suretiyle ifade edilmiştir.¹⁴

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğundan, vergi incelemeleri esnasında vergi matrahının oluşumunu etkileyen durumların yazılı bir belgeyle kayıt alınması başka bir ifadeyle tutanak düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkabilir. Bu belgeler özellikle vergi incelemesi esnasında varılan sonuçların delillendirilmesinde önemli bir işleve sahiptirler. Ödenmesi gereken verginin tespiti açısından yapılan vergi incelemelerinde, incelemenin hakkıyla yapıldığından söz edebilmek için vergileme ile ilgili olayların, hesap durumlarının araştırılması ve bu araştırılmalarda ulaşılan durumların tutanakla kayda alınması oldukça önemlidir.¹⁵

¹² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2/6/1989 tarih ve E.1989/40, K.1989/45 sayılı kararı.

¹³ Vergi inceleme tutanakları ile ilgili bir başka tanıma göre, esas itibarıyla mükelleflerin beyanlarının maddi gerçeğe ve hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını gösteren bilgi ve delillerin en önemli bölümünü teşkil eden bu tutanaklar, hazırlanacak vergi inceleme raporları ile vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemlerinde esas alınan resmi belgelerdir (DEMİRCİ, Azmi, Vergi İnceleme Tutanakları-I, *Yaklaşım Dergisi*, Sa. 218, (<http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=218>, erişim 20/6/2013).

¹⁴ Danıştay 4. Dairesinin 18/4/1988 tarih ve E.1986/2004, K.1988/1564 sayılı kararı. (aktaran AĞAR, Serkan, İdarî İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı, (www.idare.gen.tr/tarh.htm, erişim 19/6/2013)

¹⁵ ASLAN, Memduh ve ŞENTÜRK, Akın Gencer, Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği, (<http://turkvergi.org/yazlar/yazlar/memduh-aslan/vergi-hukukunda-delil-sistemi-ifade-ikrar-ve-beyanin-delil-niteligi>, erişim 20/6/2013)

İkmalen ya da resen vergi tarhiyatında, tarhiyat işleminin dayanağını teşkil eden vergi inceleme raporlarının ekinde yer alan tutanakların delil niteliğini kavrayabilmek bakımından VUK'un "vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesinin (B) fıkrası ile "inceleme tutanakları" başlıklı 141. maddesinde yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesi gerekir.

VUK'un "vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesinin (B) fıkrasına göre, "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

VUK'un "inceleme tutanakları" başlıklı 141. maddesinde ise;

- Vergi incelemesi esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği,
- İlgililerin* itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirileceği,
- Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının zorunlu olduğu,
- İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta

* VUK'un 141. maddesinde geçen "İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir" şeklindeki hükümde yer alan "İlgililer" tabiriyle kastedilenin vergi incelemesine tabi tutulan taraf olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü aynı maddede, "İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandır rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır" denilmektedir. Tutanakları imzaladığı takdirde defter ve belgeleri geri almaya yetkili olanların vergi incelemesine tabi tutulanlar olduğu açıktır. Ancak DEMİRCİ'nin belirttiği gibi, tutanakları imza etmek zorunda olanlar, nezdinde inceleme yapılan vergi mükellefleri veya sorumlusu gibi kimseler olabileceği gibi, mükellefe ve dolayısıyla da vergiyi doğuran olayla ilgili olan kimseler (alım satım taraf olanlar, personel vb.) ya da bu konuda bilgi sahibi olan kimseler de olabilir (Demirci, a.g.m). Öte yandan Danıştayın bir kararında da belirtildiği üzere, "... inceleme sırasında veya sonunda düzenlenen tutanakların nezdinde inceleme yapılan veya yetkilisince imzalanmamış olması, vergilendirmenin kaldırılmasını gerektiren bir durum..." şeklindedir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 21/11/2003 tarih ve E.2007/492, K: 2008/795 sayılı kararı).

bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikaların, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınacağı ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceği,

- Bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla, ilgililerin her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun bu hükmünü açıklayıcı mahiyetteki düzenlemeler, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 16. ve 17. maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler şu şekildedir:

“İnceleme tutanakları

MADDE 16 – (1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler.

(2) İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez.

(3) Düzenlenen tutanakların birer nüshasının tutanakları imza edenlere verilmesi zorunludur.

(4) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler.

(5) Suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur.

(6) Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alır.

İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar

MADDE 17 – (1) Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda;

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

Yukarıdaki hükümler birlikte değerlendirildiğinde, VUK’un 3. maddesinin (B) fıkrasında açıkça öngörülmüş olmamakla birlikte, VUK’un 141. maddesi uyarınca düzenlenen inceleme tutanaklarının delil niteliği taşıdığını söylemek mümkündür. Bu çerçevede vergi inceleme tutanakları delil olarak kullanılabilme niteliğine sahiptirler. Bu durum bir Danıştay kararında:

“Vergi usul kanununun 140 ve 141.maddesiyle; inceleme sırasında gerçek görülen maddi olaylar ve hesap durumlarının, belgelendiği, ilgililerin varsa itiraz ve açıklamalarının geçirildiği, birer nüshalarının nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu kurala bağlanan tutanaklar, vergi incelemesinde delil olarak kullanılabilen ölçütler arasında yer almıştır...” denilerek ifade edilmiştir.¹⁶

Danıştayın aynı yöndeki bir başka kararında vergi inceleme tutanaklarının delil olarak kullanılabilme niteliği şu şekilde ifade edilmiştir:

“Davacı kurumun satışını yaptığı 55 tür emtia üzerinde kurum yetkilisiyle birlikte yapılan fiili ve kaydi envanter neticesinde bir kısım malların 1998 yılında satıldığı halde bu satışlar için belge düzenlenmediği ve defter kayıtlarına intikal ettirilmediği, bu malların 1998 yılı dönem sonu mal mevcudu olarak değerlendirildiği ihtirazi kayıt konulmadan imzalanan ve maddi delil niteliğinde bulunan vergi inceleme raporu eki tutanakla saptanmış olduğundan ve dava aşamasında da bu malların 1998 yılı sonunda stokta bulunduğu iddiası kanıtlanmadığından, vergi inceleme raporunda; 1998

¹⁶ Danıştay 3. Dairesinin 28/5/2003 tarih ve E.2000/2778, K.2003/3288 sayılı kararı.

yılında gerçekleşen ortalama satış fiyatına göre bulunan satış hasılatından, envanter defterine kayıtlı maliyetin düşülmesi suretiyle bulunan matrah farkında yasaya aykırılık bulunmamaktadır.”¹⁷

Yukarıdaki kararlardan, vergi incelemeleri esnasında tutulan tutanaklardaki ifadeler delil kabul edilerek ve bu ifadelere dayanılarak tarhiyat yapılabileceği anlaşılmaktadır. Ancak CANDAN’ın dikkat çektiği gibi, tutanaklarda yer alan bilgilerin delil niteliğine sahip olabilmeleri için, bu tutanakların kanunda öngörülen usul ve şekil kurallarıyla uyumlu olarak düzenlenmiş olması gerekir.¹⁸

Danıştayın bir kararında belirtildiği gibi, tutanakla saptanan ifadelerin aksi VUK’a göre geçerli delillerle ispatlanabilir.¹⁹ Yani VUK hükümleri uyarınca, vergi incelemesi esnasında düzenlenen ve mükelleflerin hiçbir ihtirazi kayıt koymadan imzaladıkları tutanakların aksinin hukuken geçerli belgeler ve deliller sunularak ispat edilmesine bir mani yoktur.²⁰ Ancak Danıştayın bir başka kararında, ilgilinin vergi inceleme tutanağı ile kayıt altına alınmış olan beyanlarının aksi yönündeki ifade ve beyanlarının hukuken geçerli sayılması olanağı olmadığı belirtilmiştir.²¹

Öte yandan, maddi gerçeğe ulaşmanın sadece tanık beyanıyla mümkün olmadığı bazı durumların varlığı kabul edilerek, tanık beyanlarının diğer delillerle de desteklenmesi gerekebileceği hususu göz önünde bulundurulmalıdır.²²

Vergi incelemeleri neticesinde tanzim edilen vergi inceleme raporlarının gerekçesini oluşturabilen belgeler olarak da tanımlanabilecek vergi inceleme tutanaklarının önemli özelliklerinden birisi de bu tutanakların sadece inceleme elemanı tarafından yapılan somut tespitleri değil, bu tespitlerle ilgili mükellefin itirazlarını ve açıklamalarını da içermesidir. Vergi inceleme tutanaklarında hem incelemeyle ilgili tespitlerin hem de ilgililerin itiraz ve açıklamalarının yer alması bu tutanakların vergi inceleme raporlarında yer alacak veya

¹⁷ Danıştay 3. Dairesinin 28/5/2003 tarih ve E.2000/2786, K.2000/3290 sayılı kararı.

¹⁸ CANDAN, Turgut, Vergi Yargısında İspat, (<http://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispat/>, erişim 19/6/2013)

¹⁹ Danıştay 3. Dairesinin 28/5/2003 tarih ve E.2000/2786, K.2000/3290 sayılı kararı.

²⁰ Danıştay 4. Dairesinin 12/11/1975 tarih ve E.1975/932, K.1975/2911 sayılı kararı.

²¹ Danıştay 13. Dairesinin, 28/3/1978 tarih ve E.1977/591, K.1978/775 sayılı kararı.

²² ASLAN ve ŞENTÜRK, a.g.m

savunulacak düşüncelere kaynaklık etmesini sağlar.²³ Delil hükmündeki bu tutanaklar, mükellef beyanlarının gerçeğe uygun olup olmadığının tespitinde de önemli rol oynar.²⁴

Önemle belirtilmesi gereken bir konu, her ne kadar vergi inceleme tutanakları vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin belirlenmesi açısından oldukça önemli olsa da, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen rapora dayanılarak yapılan vergi tarhiyatı ve ceza kesme işleminin mutlaka vergi inceleme tutanağında yer alan bilgilere dayanmak zorunda olmadığıdır. Başka bir ifadeyle vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi vergi inceleme tutanağı haricindeki delillere dayanılarak da yapılabilir.²⁵

3. VERGİ İNCELEME TUTANAKLARINDA MÜKELLEF TARAFINDAN GÖSTERİLEN KİŞİLERİN BEYANLARININ KAYDA ALINMASI

Vergi inceleme tutanaklarında incelemeye tabi tutulan mükellef tarafından gösterilen kişilerin beyanlarının kayda alınması hususunun açığa kavuşturulabilmesi için, vergi incelemeleri esnasında tutanak tutulmasının zorunlu olup olmadığı ve tutanak tutmaya karar verme yetkisinin kime ait olduğu sorularına verilecek cevaplardan yola çıkarak değerlendirmelerde bulunmak uygun olacaktır.

3.1. Vergi İncelemeleri Esnasında Tutanak Tutulması Zorunlu mudur?

VUK'un 141. maddesi itibarıyla tutanakların lüzum görülen hallerde tutulması öngörülmüştür. Yani inceleme esnasında tutanak tutulması, lüzum görülmesine bağlıdır. Ancak VUK'un 364. maddesine göre, vergi incelemesi sırasında vergi cezasını gerektirici olaylara rastlanması durumunda bunların raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde ise bunların tutanakla tespit edilmesi zorunludur. Bunun dışında VUK'un 140. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca incelemeye başlama tutanağı da düzenlenmesi zorunlu tutanaklar arasındadır.

3.2. Tutanak Tutulmasına Kim Karar Verebilir?

VUK'un 141. maddesinde, inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar

²³ ASLAN ve ŞENTÜRK, a.g.m

²⁴ DEMİRCİ, a.g.m

²⁵ DEMİRCİ, a.g.m

ile tespit edilebileceği ve belgelendirilebileceği belirtilmiştir. Burada vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarını tutanaklar ile tespit edilebilecek ve belgelendirebilecek olan kişi vergi incelemesini yapmakta olan vergi inceleme elemanıdır. Başka bir ifadeyle, tutanak tutulmasına lüzum göreceği olan kişi vergi inceleme elemanıdır.²⁶ VUK'un 141. maddesinde "inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik *olunabilir*" demek suretiyle bu konuda inceleme elemanına bir takdir yetkisi tanınmıştır. Mükellefin inceleme elemanını tutanak tutma konusunda zorlayabilme imkanı yoktur. Ancak, inceleme elemanlarının da düzenlemiş oldukları tutanakların imzalanması konusunda mükellefi zorlama imkanı yoktur. VUK'un 141. maddesinde öngörülen sonuçlara katlanmaya razı olan mükellefler tutanakları imzalamayabilirler.

3.3 Vergi İncelemesi Esnasında Tanık Beyanlarının Tutanak Altına Alınması

Vergi incelemesi esnasında tanık beyanlarının tutanak altına alınması konusunu açıklamaya geçmeden önce ilk yapılması gereken şey, vergi incelemesi aşamasında tanığa başvurulması (tanık beyanlarının tutanak altına alınması) ile vergi davalarında tanık dinlenmesi arasındaki ayrımın yapılmasıdır. VUK'un 3. maddesinin (B) fıkrasında yer alan, "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz" şeklindeki hüküm çerçevesinde vergi inceleme elemanı vergi incelemesi yaparken tanığa başvurabilir. Hatta gerekli koşulların bulunması halinde tanık beyanları delil kabul edilerek vergi tarhiyatı ya da ceza kesme işlemi bu delillere dayandırılabilir. Vergi davası açılması durumunda davaya bakan mahkeme, vergi incelemesi esnasında elde edilen bu delili de değerlendirebilmektedir.²⁷ Bu çalışmada kullanılan tanık beyanı kavramından anlaşılması gereken vergi incelemesi aşamasında tanıkların beyanına başvurulması ve tanık beyanlarının kayıt altına alınmasıdır.

VUK'un 3. maddesinin (B) fıkrasında yer alan hükümler uyarınca vergi hukukunda, kural olarak, delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Vergi idaresi

²⁶ DEMİRCİ, a.g.m

²⁷ KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması, Vergi Sorunları Dergisi, Sa. 104, ss.90-120, (http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3230, erişim 21/6/2013)

ve mükellef vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini, Anayasanın 38. maddesinin altıncı fıkrası çerçevesinde hukuka aykırı olarak elde edilmemiş olmak kaydıyla ve kanunun belli şekilde kanıtlamayı şart koşması hali dışında her türlü delil ile ispat edebilir. Kanun koyucu, kural olarak, delil serbestisi ilkesini kabul etmiş olmakla birlikte bazı delil türlerine ilişkin sınırlamalar öngörmüştür.²⁸

VUK'un 3. maddesinin (B) fıkrası hükmü gereğince, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerin beyanları, ispatlama aracı olarak kullanılabilir. Vergi inceleme elemanının gerek görmesi halinde, vergi incelemesi esnasında bu kişilerin tanıklıklarına başvurulabilecek ve beyanları tutanak altına alınabilecektir. Vergi inceleme elemanının kendiliğinden alacağı bir kararla bu kişilerin tanıklıklarına başvurması ve beyanlarını alabilmesi hususunda bir tereddüt yoktur.

Öte yandan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmakla birlikte, inceleme elemanı tarafından ifadesine başvurulmayan ancak nezdinde inceleme yapılan kimsenin ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarının tutanağa bağlanmasının gerekip gerekmediği hususu tartışmaya açıktır. Bu hususun idari işlemlerin yapılması sürecinde, kanunlarda öngörülen hallerde uyulması zorunlu olan çelişme usulü çerçevesinde analiz edilmesi mümkündür.

Vergi inceleme tutanağının hazırlayıcı idari işlemler kategorisine dahil olan bir idari işlem olduğuna daha önce değinilmişti. Tüm idari işlemlerde olduğu gibi hazırlayıcı idari işlemlerde de, idari işlemlerin yapılması için öngörülen usul kurallarına uyulması bir zorunluluktur. Aksi takdirde idari işlemler sakat doğmuş olur.

İdari işlemlerin yapılmasındaki usul kurallarından birisi, kanunla öngörülmüş olan bazı sınırlı hallerde, çelişme usulünün uygulanmasıdır. Çelişme usulü esasen idari işlem yapılmadan önce kararın muhatabının bu işlem konusundaki itirazlarının alınması zorunluluğuna işaret eder.²⁹ Çelişme, görüşlerin taraflarca karşılıklı bir biçimde ortaya konulması demektir.³⁰ GÖZLER'in belirttiği gibi "audi alteram partem (diğer tarafı da dinle)" ilkesi olarak formüle edilen çelişme ilkesini, kanunda hüküm bulunmayan hallerde dahi, idare tarafından uygulanması gereken bir ilke olarak değerlendirme

²⁸ CANDAN, a.g.m.

²⁹ VEDEL, DELVOLVE, 1992: 247'den aktaran GÖZLER, s. 863)

³⁰ GÖZLER, s. 863.

olanağı yoktur. Bu ilke esasen bir uyuşmazlığı çözmek durumunda olan hakimnin davanın her iki tarafını da dinlemesi anlamına gelmekte olup, uyuşmazlığın tarafı durumunda olan idareye diğer tarafı dinleme zorunluluğu yüklemek anlamına gelmemektedir.³¹

Çelişme usulü idari işlemlerin yapılmasında izlenmesi gereken genel bir usul kuralı olmamakla birlikte kanunda açıkça öngörülen hallerde bu ilkeye uyulması bir zorunluluk arz eder.³² Çelişme usulünde bazı durumlarda sadece

³¹ GÖZLER, s. 864; AKYILMAZ'ın belirttiği gibi "bazen, idari yaptırım gerektiren suç isnadına ilişkin soruşturmayı yapan ve yaptırım önerisinde bulunanla, yaptırım kararını veren aynı idari makam olabilmektedir. Nitekim Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin Yönetmeliği'nin konuyu düzenleyen 17. Madde hükmü şöyledir: "Disiplin suçunu soruşturmaya yetkili amir, sıralı disiplin amirleridir. Disiplin Amiri, disiplin suçu hakkında bizzat veya bilvasıta bilgi sahibi olduğunda soruşturmayı kendisi yapabileceği gibi soruşturmacı tayini sureti ile de yaptırabilir" (AKYILMAZ, Bahtiyar, Anayasal Esaslar Çerçevesinde Kamu Personeli Disiplin Hukuku ve Uygulamadaki Sorunlar, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: VI, Sa.:1- 2, s. 243)

³² Esasen çelişme usulünün idari işlemlerin yapılmasında genel bir usul kuralı haline gelmesi *yasalaştırılmamış* "Genel İdarî Usul Kanunu Tasarısı"nda da öngörülmüştür. Söz konusu tasarıda çelişme usulü şu şekilde düzenlenmiştir:

"Dinlenilme hakkı ve kullandırılması

Madde 25- Dinlenilme hakkı, ilgililerin, bir idarî işlemin yapılmasından önce haklarını, özgürlüklerini ya da hukukî yararlarını savunmak üzere kendi tercihleri doğrultusunda yazılı veya idarece düzenlenecek görüşme toplantısında sözlü açıklama yapmalarını, **tanık dinletilebilmelerini**, idareye her türlü bilgi ve belge sunmalarını, bilirkişi incelemesi yapılması isteğinde bulunmalarını kapsar.

23 üncü maddeye göre araştırma, inceleme ve soruşturma yapılacak olaylarda, bu olaylarla ilgili yapılan başvurularda, bu Kanunda sayılan idarî yaptırımların uygulanmasında, idarece ilgililere dinlenilme hakkı tanınması zorunludur.

Yukarıdaki fıkra dışındaki hâllerde ise idare, idarî işlemden önce ilgililere dinlenilme hakkı tanıyıp tanımama konusunda takdir yetkisine sahiptir. Her kamu kuruluşu, kamu düzeni ve kamu yararını, idarî işlemlerde ivediliği değerlendirmek suretiyle bu Kanundaki zorunluluklar dışında hangi tür idarî işlemlerde ilgililere dinlenilme hakkı tanınabileceğini çıkaracağı yönetmelikle düzenler.

Dinlenilme hakkına sahip ilgililere, idarece, en az yedi gün önceden yazılı bildirimde bulunulup yapılmak istenilen işlemin konusu, maddî ve hukukî dayanakları, bu hakkı yazılı ya da sözlü olarak kullanabileceği, sözlü olarak kullanmak istiyorsa yapılacak görüşme toplantısının yeri, tarihi ve saati açıklanır.

Tanık ve bilirkişi

Madde 26- Dinlenilme hakkının kullanılması ve görüşme toplantısının yapılması sırasında **tanık dinlenilebilir**, bilirkişiye başvurulabilir. İlgililer tanık ve bilirkişi dinleme sırasında hazır bulunabilirler, konuyla ilgili soru sorabilirler. Bu amaçla idare, ilgililere tanık ve bilirkişinin dinleneceği görüşme toplantılarının yer, tarih ve saatini, en az yedi gün önceden yazılı olarak bildirir.

İlgililerin dinletmek istedikleri tanıkların sayısı, gerekli görülmesi hâlinde idarece sınırlandırılabilir. İlgililerin bilirkişi incelemesi yapılması istekleri, idarece gerekli bulunması hâlinde ve inceleme giderlerinin ilgililerce karşılanması koşuluyla kabul edilir. Yapılacak bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenecek rapor, bağlayıcı olmayıp, idarece değerlendirmeye

ilgili kişinin ifadesinin alınması yeterli olmaz ayrıca tanıkların ifadelerinin de zabıt altına alınması gerekebilir.³³

Asli bir usul şartı olan çelişme usulünün öngörüldüğü durumlarda ilgilinin itirazları dikkate alınmadan tesis edilecek idari işlemler usul bakımından sakatlanmış olur ve yargı makamları tarafından iptal edilebilir.³⁴

Hukuk düzenimizde çelişme usulü idari işlemlerin tesisinde genel bir ilke olarak öngörülmemiştir. Bu ilkenin uygulanmasının zorunlu olduğu idari işlemlerin sayısı oldukça sınırlıdır. Disiplin cezaları verilmesinde ve bağımsız idari otoritelerin karar alma süreçlerindeki bazı hallerde çelişme ilkesinin uygulanması bu konudaki nadir örneklerdir.³⁵

Kanımızca VUK'un 141. maddesinin ikinci fıkrasında “inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. *İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir*” şeklindeki hükümde yer alan “*ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir*” şeklindeki ifade tutanak tutulması esnasında çelişme usulünün uygulanmasının zorunlu olduğu bazı durumların varlığına işaret etmektedir. Bu bağlamda, vergi incelemesi esnasında vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının vergi inceleme elemanınca tutanaklarla kayıt altına alınması durumunda ilgililerin bu hususlara ilişkin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirilmesi zorunludur. Bu itiraz ve mülahazaların ilgili kişilerin bizzat kendi beyanlarıyla ileri sürecekleri itiraz ve mülahazalar olduğu açıktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan “*Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri*” isimli dokümanda da; inceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanıklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını istemek mükellefin hakları; düzenlenen tutanıklarda ilgililerin diledikleri itiraz, şerh, değerlendirme ve açıklamalarda bulunmalarına izin vermek ise inceleme elemanının yükümlülükleri arasında sayılmaktadır.³⁶

tâbi tutulur.” (Genel İdarî Usul Kanunu Tasarısı, http://www.bilgiedinmehakki.org/tr/index.php?option=com_content&task=blogcategory&id=0&Itemid=18&limit=9&limitstart=63, erişim 21/6/2013)

³³ GÖZLER, s. 873.

³⁴ GÖZLER, s. 872.

³⁵ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. GÖZLER, s. 864-866.

³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, s. 12-20; Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te de vergi inceleme raporlarına dayalı

Öte yandan, mükellef tarafından gösterilen ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmakla birlikte inceleme elemanı tarafından ifadesine başvurulmayan kişilerin beyanlarının tutanak altına alınmasının çelişme usulü çerçevesinde bir zorunluluk arz ettiğini ve inceleme elemanına bu şekilde bir sorumluluk yüklediğini iddia etmek zordur. Ancak bu şekilde bir zorunluluk olmamakla birlikte bu kişilerin ifadesinin de tutanakla kayıt altına alınması maddi gerçeğe ulaşmak bakımından faydalı olabilir.

Tutanaklarda kayıt altına alınacak tanık beyanlarından ispat gücüne sahip olabilecek tanık beyanları sadece vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanıkların beyanlarıdır. Başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanıkların beyanları delil niteliğine sahip değildir. Ancak açıkça ifade etmek gerekir ki, tanığın beyanı alınmadan ve tanık tarafından verilen beyanın içeriği değerlendirilmeden tanığın vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabii ve açık olup olmadığının tespit edilebilmesi pek mümkün değildir. Bu çerçevede inceleme elemanı, nezdinde inceleme yapılan kişinin gösterdiği tanıkların da beyanını alarak, bu tanıkların vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabii ve açık olduğuna kanaat getirirse inceleme raporunda bu beyanları da değerlendirmeli aksi takdirde vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabii ve açık olmayan tanıkların beyanının delil niteliği taşımadığı gerekçesiyle bu beyanların raporda değerlendirmeye alınmadığını belirtmelidir.³⁷

Tanık beyanının delil olarak kabul edilebilmesinin olmazsa olmaz (sine qua non) tek koşulu, tanığın vergiyi doğuran olay ile ilgisinin açık ve tabii olmasıdır.³⁸ Şüphesiz, vergi inceleme tutanaklarında yer alan, alınan tanık beyanlarının VUK'un 3. maddesinin (B) fıkrası kapsamında delil niteliğine sahip olup olmadığının nihai değerlendirmesi, somut olayın özellikleri göz

vergileme işlemleri öncesinde çelişme usulüne benzer bir usul öngörülmüştür.

Yönetmelik'in "Mükellef ve inceleme elemanının dinlenmesi" başlıklı 14. maddesinde

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

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ilgisine göre Başkanlıkça veya Gelir İdaresi Başkanlığına belirlenir" şeklinde düzenleme yapılmıştır." Ancak itiraf etmek gerekir ki, bu düzenlemenin lafzından rapor değerlendirme komisyonlarının mükellefi dinleyip dinlememe konusunda takdir hakkına sahip olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu kapsamda çelişme usulünün her durumda işletilmek zorunda olduğu gibi kesin bir yargıya ulaşma olanlığı yoktur.

³⁷ Bu açıklamalar GÖRKEM, Neslihan Alkan, Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil, *Ankara Barosu Dergisi*, Sa. 2013/1, s. 384, 385'ten uyarlanmıştır, Yazar buna benzer açıklamaları vergi yargısında hakimnin tanık dinlemesi kapsamında yapmaktadır.

³⁸ GÜMÜŞKAYA, Gamze, Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt LXXVI, Sa. 2, s. 35.

önünde bulundurularak vergi yargısı makamlarınca yapılacaktır.³⁹ Çünkü vergi yargılamasına resen araştırma ilkesi geçerli olup hakim delileri serbestçe değerlendirerek bu değerlendirmeden edindiği kanaate göre kararını serbestçe verir.⁴⁰

Vergiyi doğuran olayların büyük oranda özel hukuk ilişkilerinden kaynaklandığı göz önünde bulundurulduğunda, bu olayların gerçek mahiyetinin belirlenebilmesi için çoğu zaman tek ispat vasıtası tanık beyanı olabilmektedir. Bu açıdan, vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında tanık beyanlarından faydalanılması adeta bir zorunluluk arz eder.⁴¹ Hatta öyle durumlar olur ki, vergiyi doğuran olay ile ilgisi tabii ve açık olan başka kişiler de varken vergi inceleme elemanının sadece belli kişilerin tanıklığına başvurması da yeterli olmayabilir. Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak biçimindeki ideale ulaşmanın tanık beyanına başvurulmasını zorunlu kıldığı hallerde bu amaca ancak beyanına başvuru tanıklarının hem yeterli sayıda hem de doğru (vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık) kişiler olması halinde ulaşılabilir.

Bu kapsamda, nezdinde inceleme yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarının da tutanağa bağlanması inceleme elemanına, inceleme konusuyla ilgili daha fazla bilgi edinme, konuyla ilgili farklı görüşleri bir arada görebilme ve konuyu daha derinlemesine kavrayabilme olanağı sağlar. İnceleme elemanı, nezdinde inceleme yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarının da tutanağa bağlanması suretiyle vergi incelemesinin amacının daha etkili bir şekilde gerçekleşmesine de katkıda bulunabilir. İnceleme elemanı mükellef tarafından gösterilen kişilerin beyanlarını daha muteber buluyorsa raporunda kendi aldığı tanık beyanlarını değil bu beyanları esas alır. Bu şekilde incelemeye tabi tutulan kişinin de hak ve menfaatleri korunmuş olur. Çünkü vergi incelemesinde maksat, her hal ve şart altında idare lehine sonuçlara varılması değil, gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu kapsamda vergi inceleme raporunda ulaşılan neticeler idarenin menfaatine değerlendirmeler içerebileceği gibi mükellef lehine değerlendirmeleri de içerebilir. İnceleme elemanının nezdinde inceleme

³⁹ KARAKOÇ, Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2.Bası, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, 1997, s. 153'ten aktaran GÜMÜŞKAYA, s. 35.

⁴⁰ ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 6. Baskı, Bursa 2012, s. 377.

⁴¹ KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., a.g.m

yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarını da tutanağa bağlamasının kendisi açısından zaman ve emek maliyeti ortaya çıkarabileceği düşünülebilirse de, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak biçimindeki amaca ulaşabilmek için bu maliyetlere katlanılması gerektiği düşünülmektedir.

Nezinde inceleme yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarının da tutanağa bağlanması, uyuşmazlık konusu olan vergi tarhiyatı ya da ceza kesme işlemi yargı makamları organlarının önüne taşındığında, uyuşmazlığı çözmeye yetkili yargı makamının kararını etkileyebilme imkânı olan tüm delillerin yargı önüne sunulmasına da katkı sağlar. Ayrıca bu yöndeki bir yaklaşım, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları üzerinde rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılacak incelemelerin de daha sağlıklı bir zeminde yürütülmesine katkı sağlar.⁴² Komisyonlar, uyuşmazlık henüz yargıya intikal etmeden önce mükelleflerin görüş ve düşüncelerini öğrenmiş olur ve bu suretle uyuşmazlığın idari aşamada çözümüne yönelik mekanizmalar işletilebilir.

Uygulamada 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. ve 18. maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde, vergi yargısında tanık dinlenmemesine rağmen mahkemelerce tanıkların noter aracılığıyla alınmış imzalı beyanları dikkate alınabilmektedir.⁴³ Başka bir ifadeyle, vergi yargısı organlarında bakılmakta olan uyuşmazlığa ilişkin bilgi sahibi olan tanığı duruşmada dinletme imkanı olmayan kişiler bu tanıkları noter huzurunda dinletip, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanları dava dosyasına koymaktadırlar. Davacı taraf olan mükellefler bazen de tanığın beyanını ve imzasını taşıyan yazılı belgeyi notere onaylatmadan doğrudan dava dosyasında ibraz etmektedirler.⁴⁴ İnceleme elemanı tarafından beyanı tutanak altına alınmayan kişilerin beyanları da bu şekilde yargı makamlarının dikkatine sunulabilmektedir. Vergi inceleme elemanlarının nezinde inceleme yapılan kişinin gösterdiği kimselerin beyanlarını da tutanağa

⁴² Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile çalışma usul ve esasları düzenlenen rapor değerlendirme komisyonlarının görevi, vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirmektir.

⁴³ SEVİĞ, Veysi, Vergi Yasasında Tanık İfadesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sa. 6 (<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=6>, erişim 23/6/2013)

⁴⁴ KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., a.g.m

bağlaması bu tür dolambaçlı yolların ortadan kaldırılmasına ve vergi yargısı organlarının uyuşmazlığa konu olan olayla ilgili daha hızlı ve sağlıklı bir kanaat oluşturabilmelerine katkı sağlayacaktır.

Mükellefin, vergiyi doğuran olayla ilgisini tabii ve açık olduğunu ileri sürdüğü kişilerin beyanları inceleme elemanınca mükellefin bu yöndeki talebine rağmen kayıt altına alınmazsa, vergi yargılamasındaki uygulamalara benzer biçimde, mükellefler bu tanıkların beyanlarını bir dilekçe ekinde vergi idaresine sunabilirler. Bu şekilde bir yandan mükellef kendi lehine olan tanık beyanlarının vergi idaresinin bilgisine sunulması imkanını elde ederken diğer taraftan tarhiyatı yapacak olan vergi idaresi ilgili tüm tarafların iddialarını bir arada görme fırsatı elde etmiş olur.

Daha önce de belirtildiği üzere vergi incelemesi esnasında inceleme elemanına düşen görev sadece idarenin değil mükellefin de menfaatlerini korumaktır. Bu kapsamda inceleme elemanı raporunu hazırlarken mükellefin aleyhine olsun veya olmasın tüm delilleri objektif bir biçimde toplamak ve değerlendirmek durumundadır. Vergi incelemesinin en önemli amacı vergiyi doğuran olay şeklinde tezahür eden maddi gerçeğe ulaşmaktır.

Maddi gerçeğin araştırılması bağlamında, vergi inceleme elemanının vergi incelemesi esnasındaki rolü ile ceza muhakemesi hukukunda iddia makamı olan savcının rolü bazı yönlerden birbirine benzetilebilir. Çünkü vergi inceleme elemanları hazırladıkları inceleme raporları ile adeta bir iddianame düzenlemektedirler.⁴⁵

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 160. maddesine göre; “cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar. Cumhuriyet savcısı, maddi gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adli kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür.” Aynı Kanun'un 161. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre de, cumhuriyet savcısı bu amaçlara ulaşmak için, doğrudan doğruya veya emrindeki adli kolluk görevlileri aracılığı ile her türlü araştırmayı yapabilir; bütün kamu görevlilerinden her türlü bilgiyi isteyebilir.

⁴⁵ SEVİĞ, Veysi, Vergi İncelemesinde Hakkaniyet ve Vicdani Duyarlılık”, Referans Gazetesi, (http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=3964, erişim 1/7/2013)

Yukarıdaki hükümlerden açıkça anlaşılacağı üzere ceza muhakemesi hukukunda savcı şüphelinin de haklarını korumak durumundadır. Ayrıca savcı maddi gerçeğe ulaşılabilmesi için sadece şüphelinin aleyhine olan delilleri değil lehine olan delilleri de toplamak zorundadır.

Ceza muhakemesi hukukunda savcının işi, suç oluşturduğu iddia edilen olayın gerçekte ne şekilde meydana geldiğini, başka ifadeyle “maddi gerçeği” ortaya çıkarmaya çalışmaktır.⁴⁶ Anayasa Mahkemesinin bir kararında da belirtildiği üzere:

“Cumhuriyet savcısı, ceza muhakemesinin gayesini gerçekleştirmek için sanığın lehine ve aleyhine deliller ileri sürebilen, taleplerde bulunabilen, asıl amacı muhakeme diyalektiğinin sağlanması olan, kendine has statü içinde bir ceza muhakemesi süjesidir.. İddia makamı bu görevini ...sanığın lehindeki ve aleyhindeki bütün delillerin hâkim veya mahkemeye sunulması...suretiyle de... yerine getirir.”⁴⁷

CMK'nın 160. maddesi gerekçesinde ifade edildiği üzere, cumhuriyet savcısının ilk işi şüphe karşısında gerçeği belirlemeye çalışmaktır. Cumhuriyet savcısının temel görevi, suç işlendiği izlenimini veren bir hâli görüp öğrendiğinde gerçeği araştırarak işe girişmek olduğundan cumhuriyet savcısı, şüphelinin aleyhine ve lehine olan hususları eşit bir çaba göstererek araştıracaktır.⁴⁸ Cumhuriyet savcısı iddia işlevini ağırlıklı olarak şüpheli aleyhine olacak şekilde yapmayacak tam tersine, şüphelinin haklarını korumak için soruşturma aşamasında şüpheli lehine olabilecek tüm delilleri de toplayacaktır.⁴⁹ Ayrıca CMK'nın 170. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, savcı tarafından hazırlanan iddianamenin sonuç kısmında, şüphelinin sadece aleyhine olan hususlar değil, lehine olan hususlar da ileri sürülmelidir.

Vergi incelemesi sürecinde de amaç tıpkı ceza muhakemesinde olduğu gibi maddi gerçeğe ulaşmaktır. Ceza muhakemesinde iddia makamı olan savcı şüphelinin hem lehine hem aleyhine olan delilleri toplamak ve şüphelinin haklarını da korumak yükümlülüğü altındayken buna benzer şekilde vergi

⁴⁶ GÖKCAN, Hasan Tahsin, Cumhuriyet Savcısının Delilleri Değerlendirme Yetkisi ve Yargıtay Uygulaması”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sa. 2012/1, ss. 195-206., s. 195.

⁴⁷ Anayasa Mahkemesinin 19/1/2012 tarih ve E.2011/43, K.2012/10 sayılı Kararı.

⁴⁸ Ceza Muhakemesi Kanunu Gerekçesi, (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss698m.htm>, erişim 1/7/2013)

⁴⁹ İÇEL, Kayıhan, “Savcılar İçin Etik ve Davranış Biçimlerine İlişkin Avrupa Esasları”Buda-peşte İlkeleri” Işığında “Savcıyı Ret Sorunu”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sa. 14, s. 30.

inceleme elemanı da mükellefin hem lehine hem de aleyhine olan delilleri toplamak ve mükellefin haklarını da korumak durumundadır.

Şüphesiz vergi inceleme elemanı ile savcının rolleri arasında önemli bazı farklarda bulunmaktadır. İlk olarak cumhuriyet savcısı CMK'nın 170. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa bir iddianame düzenler. Bu hükümden açıkça anlaşılacağı üzere, cumhuriyet savcısının asıl görevi maddi gerçeği bütünüyle ortaya çıkarmak değil, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluştuğunda iddianame hazırlamaktır. Ceza muhakemesi hukukunda geçerli olan resen araştırma ilkesi uyarınca hakim kovuşturma aşamasında maddi gerçeğe ulaşabilmek için her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliğinden yapabilecektir. Vergi inceleme elemanı ise inceleme raporunda maddi gerçeği (vergiyi doğuran olayı) açık seçik bir biçimde tespit etmek durumundadır.

İkinci olarak cumhuriyet savcısı ceza muhakemesinde bir “taraf” değildir.⁵⁰ Bu sebeple her ne kadar CMK'nın bazı hükümlerinde savcılık makamı taraf olarak nitelendirilmiş ise de (CMK md. 277, 297 vd.) bu niteleme şekilsel bir nitelemedir. Çünkü savcılar maddi gerçeğin ortaya çıkartılması için belli ölçüde objektif davranma yükümlülüğü altındadırlar.⁵¹ Ayrıca soruşturma işlemlerini şüphelinin hem lehine hem de aleyhine olacak şekilde yürütmek zorunda olmamaları da savcıların taraf sayılmayacağını bir başka göstergesidir.⁵² Ancak inceleme elemanı vergi idaresinin bir ajanıdır ve bu bağlamda idare tarafındadır. Nihayet savcı tarafından soruşturma aşamasında yapılan inceleme ve araştırmalar yargısal bir niteliğe sahipken, inceleme elemanı tarafından yürütülen inceleme ve araştırmalar idari aşamada yapılmaktadır. Öte yandan savcı tarafından hazırlanan iddianameye yönelik itirazlar kovuşturma aşamasında ileri sürülebilecekken, vergi inceleme raporu üzerine vergi tarhiyatı yapılmadan ya da vergi cezası kesilmeden bu rapora karşı doğrudan yargıya başvurma imkanı yoktur. Rapora yönelik itirazlar

⁵⁰ Bu yöndeki görüşler için bkz. ÖZEN, Mustafa, Kamu Davası Açma Konusunda Benimsenen İlkeler, Cumhuriyet Savcısının Takdir Yetkisi ve İddianamenin İadesi, *Ankara Barosu Dergisi*, Sa. 3, s. 19; İÇEL, Kayhan, “Savcılar İçin Etik ve Davranış Biçimlerine İlişkin Avrupa Esasları ”Budapeşte İlkeleri” Işığında “Savcıyı Ret Sorunu”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sa. 14, s. 31.

⁵¹ ZAFER, Hamide, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, ed. KARAKEHYA, Hakan, Eskişehir 2013, s. 24.

⁵² ÖZTÜRK, Bahri vd. *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: 2010, s. 211

ancak vergi tarhiyatı ya da ceza kesme işlemi yapıldıktan sonra bu işlemlere karşı açılacak davalarda dile getirilebilecektir.

Öte yandan, inceleme elemanınca, nezdinde inceleme yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarının da tutanağa bağlanması, mükellef hakları alanındaki gelişim açısından da önem arz eder. GERÇEK'in ifade ettiği üzere, içinde bulunduğumuz dönemde, başarılı vergi uygulamalarının gerçekleştirilebilmesi için vergilendirme sürecinin mükelleflerle işbirliği içerisinde yürütülmesi ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılması gerekir. Bu gerekliliğin farkına varan vergi idareleri, vergilendirme işlemini “mükellefe rağmen” yapmak yerine “mükellefle birlikte” yapmayı ve bu süreçte mükelleflerin beklentilerini de göz önünde bulundurmaya gündemlerine almışlardır. Bu kapsamda, mükellef haklarının öne çıkışının felsefi gerekçesi de; vergilendirme sürecine mükellef bakımından yaklaşılması ve mükellefler ile vergi idaresi arasında güven tesis edecek düzenlemelerin hayata geçirilmesidir.⁵³ Bu bakımdan, vergi incelemesi sürecinde inceleme elemanınca, nezdinde inceleme yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarının da tutanağa bağlanması, mükellef hakları bağlamında, inceleme sürecinin mükellefle işbirliği içerisinde yürütülmesine katkı yapması bakımından önem arz etmektedir.

SONUÇ

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan vergi incelemelerinde sadece idarenin değil aynı zamanda incelemeye tabi tutulananın da hak ve menfaatlerini gözetmek ve inceleme neticesinde her durumda idare lehine olan sonuca değil hakkın yerine getirilmesine elverişli olan sonuca ulaşmak inceleme elemanın görevidir. İnceleme elemanının bu şekildeki bir sonuca ulaşabilmesi için inceleme tutanaklarıyla tespit edilen hususlarla ilgili olarak incelemeye tabi tutulananın itiraz ve mülahazalarını dikkate alması zorunludur.

İncelemeye tabi tutulan kimse itiraz ve mülahazalarını kendi beyanlarıyla ileri sürebileceği gibi vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii olan kişilerin beyanları vasıtasıyla da ileri sürebilir. Bu şekildeki bir uygulama, sonucunda hazırlanan raporlara dayanılarak ikmalen ya da resen tarhiyat yapılması ve bunlarla bağlantılı olarak usulsüzlük ve vergi ziyai cezaları biçimindeki idari yaptırımların uygulanması olasılığı mevcut olan vergi incelemelerinin daha

⁵³ GERÇEK, Adnan, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sa. 209, s. 122,123.

objektif ve ilgili tüm tarafların görüşlerini de içerecek biçimde yapılmasına katkı sağlar. Ayrıca idari yaptırımın sonuçlanması muhtemel bir süreçte ilgilinin itirazlarının alınması çelişme usulü bakımından da önem arz eder.

İnceleme elemanının, nezdinde inceleme yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarını da tutanağa bağlaması, inceleme elemanının bu tutanaklardaki beyanlarla bağlı olduğu anlamına gelmez. Şüphesiz inceleme elemanı inceleme tutanaklarında yer alan verilerden hangilerinin doğru ve geçerli olduğunu değerlendirecek ve inceleme raporunu bu tutanakları dayanak alarak hazırlayacaktır. Eğer inceleme elemanı, nezdinde inceleme yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarını muteber olmadığı kanaatindeyse bu durumu da beyanları çürüten veriler ışığında inceleme raporunda açıklayabilecektir. Bu şekildeki bir yaklaşım inceleme raporlarının kalitesini de arttırabilecektir.

İnceleme elemanı, nezdinde inceleme yapılan kimsenin, ifadesine başvurulmasını istediği kişilerin beyanlarını da tutanağa bağlamak konusunda bir zorunluluğa tabi değilse de, mükellefin bu tanıkların beyanlarını kendiliğinden idareye sunması konusunda bir engel bulunmamaktadır. Tutanağa bağlanmayan ifadeler bu şekilde idarenin bilgisine sunulabilecek ve duruma göre mükellefin idare karşısındaki pozisyonunu güçlendirebilecektir.

Vergi incelemelerinde yukarıda anlatılan şekildeki bir yaklaşımın benimsenmesi, vergi yargılamasında tanık dinlenememesi nedeniyle tanık beyanlarının dolambaçlı yollarla dava dosyasına eklenmesine yönelik çabaların sona ermesini de sağlayabilecektir. İlave olarak vergi yargısında görev alan hakimler dava konusu uyuşmazlığa ilişkin tarafların görüşlerine daha hızlı ve kapsayıcı bir biçimde nüfuz edebilecek ve uyuşmazlığa ilişkin kanaatlerini daha süratli ve sağlıklı bir biçimde oluşturabilecektir. Ayrıca böyle bir yaklaşımın mükellef hakları alanındaki gelişmelere ve mükelleflerle vergi idaresi arasında güven tesis edilmesine katkı yapacağı da açıktır.

KAYNAKÇA

- AKYILMAZ, Bahtiyar, Anayasal Esaslar Çerçevesinde Kamu Personeli Disiplin Hukuku ve Uygulamadaki Sorunlar, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: VI, Sa.:1- 2, ss. 241-262.
- Anayasa Mahkemesinin 19/1/2012 tarih ve E.2011/43, K.2012/10 sayılı Kararı.
- ASLAN, Memduh ve ŞENTÜRK, Akın Gencer, Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği, (<http://turkvergi.org/yazlar/yazlar/memduh-aslan/vergi-hukukunda-delil-sistemi-ifade-ikrar-ve-beyanin-delil-niteligi>, erişim 20/6/2013)
- BİYAN, Özgür, Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sa. 96, (<http://www.ozgurbiyan.com/?p=1009>, erişim: 19/6/2013)
- CANDAN, Turgut, Vergi Yargısında İspat, (<http://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/>, erişim 19/6/2013)
- Ceza Muhakemesi Kanunu Gerekçesi, (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss698m.htm>, erişim 1/7/2013)
- Danıştay 3. Dairesinin 28/5/2003 tarih ve E.2000/2778, K.2003/3288 sayılı kararı.
- Danıştay 4. Dairesinin 12/11/1975 tarih ve E.1975/932, K.1975/2911 sayılı kararı.
- Danıştay 4. Dairesinin 18/4/1988 tarih ve E.1986/2004, K.1988/1564 sayılı kararı. (aktaran AĞAR, Serkan, İdarî İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı, (www.idare.gen.tr/tarh.htm, erişim 19/6/2013)
- Danıştay 4. Dairesinin 16/1/1995 tarih ve E.1994/3073, K.1995/21 sayılı kararı.
- Danıştay 4. Dairesinin 21/5/1996 tarih ve E.1995/2467, K.1996/2078 sayılı kararı.
- Danıştay 13. Dairesinin, 28/3/1978 tarih ve E.1977/591, K.1978/775 sayılı kararı.

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2/6/1989 tarih ve E.1989/40, K.1989/45 sayılı kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 31/3/1995 tarih ve E.1994/108, K.1995/114 sayılı kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 21/11/2003 tarih ve E.2007/492, K: 2008/795 sayılı kararı.
- DEMİRCİ, Azmi, Vergi İnceleme Tutanakları-I, *Yaklaşım Dergisi*, (<http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=218>, erişim 20/6/2013)
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 49, 2007.
- Genel İdarî Usul Kanunu Tasarısı, (http://www.bilgiedinmehakki.org/tr/index.php?option=com_content&task=blogcategory&id=0&Itemid=18&limit=9&limitstart=63, erişim 21/6/2013)
- GERÇEK, Adnan, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sa. 209, ss.121-149.
- GÖKCAN, Hasan Tahsin, Cumhuriyet Savcısının Delilleri Değerlendirme Yetkisi ve Yargıtay Uygulaması, *Ankara Barosu Dergisi*, Sa. 2012/1, ss. 195-206.
- GÖRKEM, Neslihan Alkan, Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil, *Ankara Barosu Dergisi*, Sa. 2013/1, ss.381-386.
- GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku Cilt I*, 2. Baskı, Bursa 2009.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze, Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt LXVI, Sa. 2, ss. 15-48.
- GÜNDAY, Metin, *İdare Hukuku*, 8.Baskı, Ankara: 2003.
- GÜNDAY, Metin, *İdare Hukuku*, ed. Turan Yıldırım, Eskişehir, 2005.
- İÇEL, Kayhan, "Savcılar İçin Etik ve Davranış Biçimlerine İlişkin Avrupa Esasları "Budapeşte İlkeleri" Işığında "Savcıyı Ret Sorunu", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sa. 14, ss. 25-33.
- KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sa. 104, ss.90-120, (<http://www>.

Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri

vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3230, erişim 21/6/2013)

KARAKOÇ, Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2.Bası, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, 1997.

ÖZEN, Mustafa, Kamu Davası Açma Konusunda Benimsenen İlkeler, Cumhuriyet Savcısının Takdir Yetkisi ve İddianamenin İadesi, *Ankara Barosu Dergisi*, Sa. 3, ss. 17-28.

ÖZTÜRK, Bahri vd. *Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: 2010.

SEVİĞ, Veysi, Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sa. 6 (<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=6>, erişim 23/6/2013)

SEVİĞ, Veysi, Vergi İncelemesinde Hakkaniyet ve Vicdani Duyarlılık”, *Referans Gazetesi*, (http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=3964, erişim 1/7/2013)

ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 6. Baskı, Bursa 2012.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet ve GERÇEK, Adnan, *Vergi Hukuku*, 3.Baskı, Bursa 2012.

TÜRK DİL KURUMU, Güncel Türkçe Sözlük, (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.521cf1117a9c35.95264129, erişim 27/8/2013)

VEDEL, G. DELVOLVE, P. *Droit administratif*, Cilt 1, Paris, 1992.

ZAFER, Hamide, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, ed. KARAKEHYA, Hakan, Eskişehir 2013.

