

# VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARININ KULLAN(DIR)ILMA(MA)SI SORUNU: SAVUNMA HAKKINA TESPİTLER

Yrd.Doç.Dr. Burak PINAR

## GİRİŞ

Devlet, kamusal harcamaların finansmanı noktasında kamu gücünü kullanma yoluna gitmektedir. Kamu gücünü kullanan devlet, finansman noktasında vergilere başvurmaktadır. Vergiler, devletin ihtiyaç duyduğu finansmanın en önemli ve büyük kaynağını oluşturmaktadır.

Türk vergi sistemi, mükelleflerin beyanına güven esasına dayalı olarak beyanname esasından hareketle şekillenmektedir. Devlet, mükelleflerin beyanlarını esas alarak finansman noktasında en önemli kaynak olan vergileri belirlemektedir. Ancak beyan esas, bir yandan da mükelleflerin denetimi sorununu gündeme getirmektedir. Zira mükellefler, bir yük olarak gördükleri vergilerden kurtulma amacıyla eksik ve/ya da gerçeği yansıtmaktan uzak beyan verme yoluna gidebilme imkan ve ihtimaline sahiptirler. Dolayısıyla devlet tarafından beyan üzerine tarh edilen vergilerin denetlenmesi gündeme gelmektedir. Bu noktada da vergi incelemesi en önemli denetim mekanizması olarak kendini göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu vergi incelemesinin yanı sıra mükellefleri yoklama, arama ve bilgi toplama gibi denetim yolları öngörmüştür. Vergi incelemesi de Vergi Usul Kanunu'nun yükümlüyü denetleme yollarından bir tanesi olup yükümlünün ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanması amacına hizmet etmektedir.

Vergi incelemesi, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırma noktasında ehemmiyet arz etmektedir. Ancak vergi incelemesi de nihayetinde bir idari işlem olduğundan tamamiyle vergi dairesinin inisiyatifine bırakılmış bir alan değildir. Bu noktada gerek vergi inceleme esas ve usulleri gerekse de mükelleflere tanınan haklar önem arz etmektedir. Zira vergi incelemesinin denetimi bu mekanizmaların tam ve hukuka uygun olarak işletilmesi ile sağlanabilecektir. Ancak uygulamada vergi incelemesinde mükelleflere gerektiği gibi haklarının tanınmadığı; bu noktada önemli sorunlar ve durumlar olduğu bilinmektedir. Bu çerçevede yapılmaya çalışılan bu çalışmada, savunma hakkı niteliğindeki hakların, esaseen, mevzuat ve yargı kararları tarafından tanındığı; buna karşılık, vergi incelemesinin her adımında var olan bu hakların ihlal edilmesi ortaya konulmaya çalışılacak; incelemenin sonunda ise genel bir değerlendirme ve sonuç ile çalışmaya nokta konulmaya çalışılacaktır.

## I- VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI(NIN) ORTAYA KONULMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI

Genel olarak beyan esasının geçerli olduğu Türk vergi sisteminde yükümlü kendi matrahını kendisi belirlemektedir. Bu kapsamda mükellefler hazırladıkları beyannameleri ilgili vergi dairesine vermektedir.

Mükellef tarafından verilen beyanın gerçeğe uygun olması durumunda vergi idaresi tarafından bu beyan esas alınacak ve matrah bu beyana göre belirlenecektir. Ancak mükellefler mali yüklerden kurtulmak adına beyanını eksik ve/ya da gerçeğe uygun göstermeme yoluna gidebilir. Bu durumda ise vergi kaybı söz konusu olacaktır. Vergi kaybı mükelleflerin kanun hükümlerinin yanlış anlaşılması, yeterli ölçüde bilinmemesi veya maddî hatalar yapılması gibi iradi olmayan sebeplerle<sup>1</sup> oluşabileceği gibi<sup>2</sup>; mükelleflerin kasten matrahını gizlemesi/saklaması yoluyla da oluşabilecektir.

Kamu harcamalarının finansmanı olan vergilere ilişkin matrahların, vergi kaybına sebebiyet verecek şekilde mükelleflerce beyan edilmesi halinde kamu hizmetinin aksaması söz konusu olacaktır. 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 mükellefler arasında yer alan vergi ilişkisinde yer alan dengeyi sağlamayı amaçlamaktadır<sup>3</sup>. Ayrıca, vergi incelemesi ve sonunda yapılan tesbit ve tarhiyatlara, mükellefleri gerçek ve hukuka uygun bir beyanname tanzim etme yoluna götürme noktasında ehemmiyet arz etmektedir. Zira, vergi incelemesi mükellefler üzerinde idarenin zamanaşımı süresi içerisinde denetim görevini kullanabileceği bir baskı unsuru olarak yer almaktadır. Bununla birlikte idarenin kanuniliği ilkesi gereği idarenin işlem ve eylemleri denetime tabidir. Bu noktada da mükelleflere idarenin yetkileri ile mükelleflerin hakları noktasında bilinebilirlik ve denetlenebilirlik önem arz etmektedir. Tabii bu hak ve yetkilerin uygulamada da kullanılabilirliği ve hayata geçirilebilirliğinin sağlanması gerekir.

Vergi incelemesinin amaçları arasında vergilerin doğruluğunu araştırma olduğu kadar yükümlülerin haklarının da korunması yer almaktadır. Vergi idaresi, vergi incelemesinde mükellefin aleyhine olan hususları incelemenin yanı sıra mükellefin lehine olan hususları da dikkate almalıdır<sup>4</sup>. Aksi halde yapılan inceleme eksik ve hukuka aykırı bir inceleme olacaktır. Yargı kararları da bu doğrultudadır. Nitekim Aksi halde yapılan inceleme eksik bir inceleme niteliğini haiz olacaktır ve hukuka aykırı hale gelecektir. Nitekim Danıştay 9. Dairesi vermiş olduğu bir kararında bu hususu netleştirmiştir.

Buna göre;

“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.” (Danıştay 9. Dairesi, 2008/62 E.2009/2780 K., 23.06.2009 T.)

Uygulama noktasında vergi incelemesinin amacının dikkate alınması ve mükellef lehine olan hususların da araştırılması gerekmektedir. Ancak her zaman bu hususa riayet edilmemekte; lehine olan hususların araştırılmasını isteme ve bekleme hakkı ihlal edilmektedir.

<sup>1</sup> Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 4.

<sup>2</sup> Karakoç, Hukuki Nedenler, s. 92.

<sup>3</sup> Soydan, Vergi İncelemesi, s. 203.

<sup>4</sup> Şeker, Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme, s.36.

## I. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ(NİN) ORTAYA KONULMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMASI

Beyan esasının geçerli olduğu durumlarda beyanın doğruluğunun idarece idari bir denetime tabi tutulması, kanuni idare ilkesi gereği, zorunluluk olarak değerlendirilebilir. İş bu zorunluluk denetim yollarının ortaya çıkmasına 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.

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, tesbit 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 düzenlenecektir.

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 işlem olarak kabul edilmektedir. Zira, verginin tarhı kesin, yürütülmesi gereken ve icraî bir işlem niteliğini taşımaktadır<sup>5</sup>. Türk vergi hukuku sisteminde vergilendirme süreci içerisinde ortaya çıkan ve bu nitelikte olan ilk işlem tarh işlemi olmaktadır<sup>6</sup> Tarh işleminin öncesindeki işlemler ise hazırlık işlemleri olarak kabul edilmekte ve icraî nitelikte olmadıklarından iptal davasına konu olmamaktadır<sup>7</sup>. Vergi incelemeleri de tarh işlemine hazırlık niteliğindeki işlemler olarak kabul edilebilir<sup>8</sup> Zira, yapılan inceleme sonucunda hazırlanan rapor, denetim işlemlerinden geçtikten sonra gerekli tarhiyatın yapılması için ilgili vergi dairesine gönderilecektir.

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 sürülebilmektedir<sup>9</sup>. Nitekim Danıştay, yükümlülük tesisine ilişkin işlemlerin, vergi yargısı bakımından *ön işlem*<sup>10</sup> niteliğinde olduğuna, idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde bulunmadıklarından tek başlarına bir iptal davasına konu edilemeyeceklerine

<sup>5</sup> **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 111.

<sup>6</sup> **Karakoç**, Genel Vergi, s. 240.

<sup>7</sup> 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 mercii onayına ihtiyaç duymaması; yürütülmesinin zorunlu olması ise hukuk düzeninde değişiklik meydana getirecek şekilde uygulanmasıdır. Açıklamalar ve yargı kararları için bkz. **Kaya**, s. 257.

<sup>8</sup> **Erdem**, Uzlaşma, s. 17; **Baykara**, İnceleme, s. 14.

<sup>9</sup> 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 müdürlüğüne 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).

<sup>10</sup> **Nezih Şeker**, s. 409-410; **Arslan**, s. 243.

hükmetmiştir<sup>11</sup>. Oysa bu aşamada yargısal denetime konu edilmemekle birlikte, inceleme raporunda belirtilen tespitlerin, mükellef hakkındaki başka bir rapora (ki genelde bu vergi tekniği raporudur) ve dolayısıyla başka bir mükellefe atıfla düzenlenmektedir. Bu durumda mükellefin 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 axdres 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.

## II. VERGİ İNCELEMESİNDE MUHATAP(IN ORTAYA KONULMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI)

Nezinde vergi incelemesi yapılacak olan muhataplar, Vergi Usul Kanunu'nda gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesi, incelemeye tabi olacaklara ilişkin hüküm içermektedir. Hükme göre nezinde inceleme yapılacak olanlar, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikalari muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir<sup>12</sup>.

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 tesbit 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.

<sup>11</sup> DŞ. 4. D. 18.04.1988 gün ve E. 1986/2004, K. 1988/1564, (Kaya, s. 265).

<sup>12</sup> 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. **S. Şeker**, Vergi İncelemesi, s. 53; **Biyan**, Takdir Yetkisi, s. 77; 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 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 nezinde inceleme yapılacağı düzenlenmiştir. Geniş açıklamalar için bkz. **Demirci/Kartal**, s. 47 vd.; Nezinde 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**, İnceleme – 2, s.140.

Vergi incelemesinin muhatabı defter tutmakla mükellef olanlardır. Defter tutma mükellefiyeti olan kimselerin ayrıca bu defter ve belgeleri muhafaza yükümlülükleri de bulunmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanun'unun 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 kanunkoyucu 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 yükümlülünün işyerinde yapılır. Yükümlü tarafından inceleme elemanına işletmenin durumuna göre bir çalışma yeri gösterilmeli ve resmi çalışma saatlerinde memurun görevini yerine getirebileceği bir çalışma ortamı sağlanmalıdır.

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 yükümlülünün de menfaati vardır.

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).

### III. VERGİ İNCELEMESİNDE ZAMAN(IN BELİRLENMESİNDE MÜKELLEFLERİNİN KULLANDIRILMA(MA)SI)

#### A. Vergi İncelemesinin Başlama Zamanı

Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesine karşın başlama zamanına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu hususa ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddelerinde de açıklayıcı bir hükme yer verilmemiştir.

Vergi incelemesinin başlama zamanı ile ilgili olarak düzenleme, 21.03.1992 gün ve 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun'un 4'üncü maddesi ile 25.02.2003 gün ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 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 tam ve net açıklamalar getirilmemiştir. Buna göre aşağıdaki haller, incelemeye başlandığını gösterir haller olarak düzenlemiştir<sup>13</sup>:

- Yükümlü nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi ya da alınması
- Yükümlüye davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliği
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması

Belirtmek gerekir ki bu haller incelemenin başlama zamanına ilişkin olarak değil de incelemeye başlandığında ilişkin halleri göstermektedir. Zira, Vergi Usul Kanunu'da, vergi incelemesinin başlayacağı zamanı gösteren açık bir düzenleme yer almamaktadır.

Bununla birlikte bundan böyle vergi inceleme elemanları, 01.01.2011 tarihi ve bu tarihten sonra yapacakları incelemelerde, vergi incelemesine başladıklarını gösterir bir tutanak düzenleyerek, bir örneğini yükümlüye, bir örneğini bağlı buldukları birime, bir örneğini de ilgili vergi dairesine göndermekle mükellefler (6009 sayılı Kanun m. 9).Bu ise yukarıda da belirtildiği üzere incelemenin başlama zamanını değil; vergi incelemesine başlandığını gösterir bir tespit niteliğindedir<sup>14</sup>.

Vergi incelemesi mahiyeti itibarıyla mükelleflerin beyanlarının denetlendiği bir denetim mekanizmasıdır. İncelemeye başlamanın bir zamana tabi kılınması ya da incelemeye başlanmadan evvel mükelleflere haber verilmesi, vergi incelemesinin mahiyeti ile bağdaşmamaktadır.

#### B. Vergi İncelemesinin Bitirilme Zamanı

Vergi incelemesi, mükellefler nezdinde tam ve sınırlı inceleme olarak yapılmaktadır. Tam inceleme Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini; sınırlı inceleme ise tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder.

<sup>13</sup> Detaylı açıklamalar için bkz. **Çavuşoğlu**, s. 115 vd.; Defter ve belge ibrazı ile incelemenin başlayacağı hk. **Şin**, s. 173; **Demirci**, Pişmanlık, s. 15.

<sup>14</sup> Vergi incelemesine başlanıldığını gösterir tutanak ile beraber yükümlünün, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesindeki pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanma imkânı kalmayacaktır. (**Seviğ**, Vergi İncelemesi).

31.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 9’uncu maddesi ile eklenen 6’ncı bent hükmü sonucunda, 01.01.2011 yılından itibaren geçerli olmak üzere, 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 edebilecektir<sup>15</sup>. Ek süre konusundaki karar, vergi inceleme elemanının bağlı bulunduğu birim tarafından değerlendirilerek altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Ancak, durumun nezdinde inceleme yapılarak bildirilerek incelemenin bitirilmesine engel olan nedenlerin açık bir şekilde izah edilmesi gerekmektedir. Zira, vergi inceleme elemanının bağlı olduğu birim, incelemenin zamanında bitirilmesi hususunda gerekli önlemi almakla yükümlü kılınmıştır<sup>16</sup>.

Bu hususlar, 31 Ekim 2011 günü 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te açıkça belirtilmiştir. Söz konusu yönetmelik, incelemenin yapılması ile ilgili usul ve esasları düzenlediği ve inceleme elemanları için bağlayıcılık taşıdığından önem arz etmektedir. Zira usul ve esaslara uygun yapılmayan bir inceleme, hukuka aykırı hale gelecek ve yapılan tarhiyatların iptali sonucunu doğurabilecektir.

### C. Vergi İncelemesinde Zamanaşımı Sorunu

Bir vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmesi gerekir. Bu husus tarh zamanaşımı olarak ifade edilmektedir (VUK m. 114/1). Tarh zamanaşımında, söz konusu verginin, alacağın doğduğu yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl içinde tarh edilmesinin yanında; tarh edilen bu verginin yine ilgiliye usûlüne uygun bir şekilde tebliğ edilmesi de gerekmektedir. Aksi halde o döneme ilişkin vergi alacağı zamanaşımına uğrayacaktır. Diğer bir ifade ile verginin, alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş sene içinde hem tarh hem de tebliğ edilmesi gerekmektedir.

İşte vergi incelemesi bakımından yapılabilecek azami süre neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonudur (VUK m. 138/2). Vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar yapılabilir.

<sup>15</sup> Belirtilen süre içinde incelemenin bitirilememesi durumunda, durumun ne olacağı konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. (Doğrusöz, Esaslar-2; Üzeltürk, Denetim).

<sup>16</sup> Değişiklik öncesi dönem hakkındaki açıklamalar için bkz. İrmak/Hanedan; Ayrıca bkz. Baykara, İnceleme, s. 17-18.

## IV. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER(İN BELİRLENMESİNDE KONULMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI

### A. Genel Açıklama

Vergi incelemelerinde kural olarak inceleme hakkında inceleme yapılanın iş yerinde<sup>17</sup> yapılmalıdır (VUK m. 139/1)<sup>18</sup>. 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 gerekmektedir. İncelemenin iş yerinde yapılması delillere ilk elden ulaşma imkanı bakımından önem taşımaktadır. Özellikle delil serbestisi sayesinde defter, kayıt ve belge dışındaki kanıtlayıcı diğer belgelerin iş yerinde temini daha kolaydır. Ayrıca iş yerinde yapılan incelemelerle defter ve belgelerin dairede ibrazının ortadan kalktığı ifade edilmektedir. Bununla birlikte incelemenin iş yerinde yapılmasıyla inceleme elemanı işletmenin işleriyle yakından ilgili olmakta ve yükümlü ile idare arasında karşılıklı bir ilişki/inceleme yapılmaktadır.

### B. İncelemenin İşyerinde Yapılmasının İstisnaları

Kural olarak vergi incelemesi iş yerinde yapılır. Ancak istisnaların tespiti halinde inceleme dairede de yapılabilir (VUK m. 139/2) Bu husus ise iş yerinin 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 anlaşılabilir<sup>19</sup>.

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. Örneği hakkında inceleme yapılan mükellefin işini terk ya mükellefiyetinin re'sen terkini incelemenin iş yerinde yapılmasına engel teşkil eder (VUK m. 139/2). Böyle bir durumda ortada inceleme yapılabilecek bir iş yeri olmadığı için işini terk eden yükümlüye ait defter ve belgeler dairede inceleme altına alınacaktır.

Kanunkoyucu “*zaruri sebepler*” adı altında incelemenin iş yerinde yapılmasına ilişkin bir istisna öngörmüştür. Zaruri sebepler, sınırlayıcı bir biçimde kaleme alınmamıştır.

<sup>17</sup> 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 “İş yeri” başlığını taşımaktadır. Bu düzenlemeye göre iş yeri, ticârî, sinai, 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, sinai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerleri ifade etmektedir.; Bkz. DŞ. 4. D. 11.10.1995 gün ve E. 1994/4263, K. 1995/3877, (Ürel, s. 262).

<sup>18</sup> Özyer, Vergi Usul, s. 257; Üstün, s. 159; Yurtdışında vergi incelemesi konusunda bkz. Karadeniz, s. 23 vd.

<sup>19</sup> Nezir Şeker, s. 161.



## C. Uygulamadaki Durum

Uygulamada denetim elemanı tarafından mükelleflere defter belge isteme yazısı ile birlikte incelemeye ilişkin yazı gönderilmektedir. Bu yazıda mükelleflerden iş yerinin müsait olması şartıyla, incelemenin iş yerinde 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 mükelleflere 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 anlamına gelir şekilde yorumlanmaktadır<sup>20</sup> 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 incelenenin dairede yapılması yoluna gitmesi kanunun amacına uygun olacaktır. Zira birtakım şartların gerçekleşmesi ya da nezdinde inceleme yapılacak olanın talebi olmadan dairede inceleme yapılamayacaktır<sup>21</sup>. Ölüm, işin terki gibi şartlar oluştuğunda zaten iş yerinde inceleme yapma imkânı ortadan kalkmaktadır. Ancak yukarıda açıklandığı üzere vergi daireleri tarafından mükelleflere yazı gönderilmesi kanunun dolanılmasından başka bir anlama gelmeyecektir. Aksi halde incelemenin yapılacağı yere ilişkin kurallara uyulmaması usuli bir eksiklik olarak kabul görmekte ve bozma sebebi teşkil etmektedir<sup>22</sup>.

Tüm bunların yanında yükümlünün, incelemenin dairede yapılması şeklinde bir talebinin bulunması durumunda, inceleme iş yerinde yapılamayacaktır (VUK m. 139/2)<sup>23</sup>. Bu durum ise yükümlü ya da sorumlunun yazacağı bir yazı ile veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanak ile tesbit edilecektir<sup>24</sup>.

Yukarıda da değinildiği üzere incelemenin iş yerinde yapılması kuraldır. Dairede inceleme yapılması ise istisnadır. Dairede inceleme şartları oluşmaksızın defter ve belgelerin daireye istenilmesi hukuka uygun olmayacaktır. Aksi halde yükümlü aleyhine ibraz edilmeyen defter ve belgelere ilişkin herhangi bir tarhiyat yapılamaz. Bu hususta Yargıtay<sup>25</sup> ve Danıştay<sup>26</sup> görüş birliği içerisindedir. Bu durumda hakkında inceleme yapılacak olandan, inceleme için gerekli defter ve vesikaları daireye

<sup>20</sup> **Bilici**, s. 87-88.

<sup>21</sup> Danıştay bir kararında KDV iadelerine ilişkin incelemenin yalnızca defter ve belgeler üzerinde yapılacağından, incelemenin işyerinde yapılmamasının tarhiyatı kusurlandırmayacağına karar vermiştir. DŞ. 11. D. 19.03.1997 gün ve E. 1996/381, K. 1997/1042, (**Karadoğan**, s. 89); Benzer bir karar için bkz. DŞ. 11. D. 16.09.1997 gün ve E. 1996/4490, K. 1997/2781, (**Baykara**, İnceleme, s. 17).

<sup>22</sup> **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 89; **Baykara**, İnceleme, s. 17.

<sup>23</sup> 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 ragmen dikkate alınmayarak KDV ‘si indirimleri kabul edilmemek suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya uygunluk bu- lunmadığı hk.” DŞ. VDDGK. 08.11.2002 gün ve E. 2002/275, K. 2002/411, (www.danistay.gov.tr), 05.12.2015.

<sup>24</sup> **Akdeniz**, s. 145.

<sup>25</sup> YCGK. 03.11.1999 gün ve E. 1998/2304, K. 1998/964, (**Akdeniz**, s. 145 dp. 3).

<sup>26</sup> DŞ. 4. D. 30.06.1994 gün ve E. 1993/2661, K. 1994/4051, (**Akdeniz**, s. 145 dp. 2).

getirmesi yazılı olarak istenerek, kendisine belli bir süre verilecektir (VUK m. 139/3)<sup>27</sup>. 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 etmeyecektir<sup>28</sup>. 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.

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

### Ç. Defter ve Belge İbraz Etmemenin Yaptırımı

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, kanunkoyucu 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 mükelleflere 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 bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir.

<sup>27</sup> 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).

<sup>28</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 88; Aykın, İnceleme-3, s. 48.

## V. VERGİ İNCELEMESİNİN YARGISAL DENETİMİNİN YAPILMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ KULLANDIRILMA(MA)SI

### A. İsbat ve İsbat Yükü

#### 1. Genel Olarak

Vergi incelemesi sonunda denetim elemanı tarafından vergi inceleme raporuyla birlikte varılan sonuç ve kanaate göre vergi idaresi tarafından yükümlü ya da sorumlu aleyhine vergi ve/veya vergi cezaları tarh edilebilecektir. Tek başına icraîlik niteliği bulunmayan vergi inceleme raporları, tarhiyatlar sonucu düzenlenecek ihbarnamelere ilişkin açılacak bir idari davada denetime tabi olacaktır. Bu noktada yargılama faaliyeti, vergi idaresinin yaptığı tarh işleminin hukukîlik denetimini oluşturacaktır. Diğer bir ifadeyle yükümlü ya da sorumlunun ileri sürmüş olduğu iddia ve savunmalar ile vergi idaresinin bu konudaki savunmaları bir mahkeme ilamı ile aydınlanmış olacaktır. Bu faaliyet ise isbat faaliyetini oluşturacaktır. İsbat, ileri sürülen bir iddianın doğru ve gerçek olup olmadığı konusunda hakîmi inandırma faaliyetleri olarak tanımlanabilir<sup>29</sup>. Hukuk muhakemesinden farklı olarak vergi yargısında isbat yükü, kural olarak vergi dairesine aittir. Zira, vergi memurunun somut bir olayı değerlendirip olumlu ya da olumsuz bir sonuca ulaşması isbat kurallarına bağlı kalması ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla isbat ölçüsü ve yükü de öncelikli olarak idare alanında uygulama alanı bulacaktır. Kaldı ki vergi memurunun takdir hakkını kullanabilmesi için kanaatinin tam olarak oluşmuş olması gerekmektedir. Vergi memurunun takdir hakkını soyut ve varsayımdan hareketle değil; somut ve objektif veriler ışığında desteklemesi gerekmektedir<sup>30</sup>. Bu bakımdan önemi itibarıyla isbat hukuku, vergi yargılamasında davanın ruhunu, özünü, belkemiğini oluşturmaktadır<sup>31</sup>.

#### 2. İsbat

Vergi yargılamasında hakîm, mevcut uyuşmazlık hakkında bir karar vermeden önce, maddî olayı tesbit edecek ve bu maddî olaya uygulanacak hukuk kuralını belirleyecektir. Maddî olayı vergisel olayın tespiti ile tam ve doğru olarak tespit edilebilir<sup>32</sup>. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde vergi alacağının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukukî durumunun oluşumu ile doğacağı belirtilmiştir. Bu ise vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi 26.08.1998 gün ve 1997/114 E., 1998/1192 sayılı kararında bu hususu şu şekilde belirtmektedir:

*“Yasaya uygun bir vergileme için vergiyi doğuran olayın somut biçimde tespiti ve ortaya konulması gerekir.”*<sup>33</sup>

İsbat ile ilgili süreç içerisinde yargı organları tarafından vergi incelmeleri ile ileri sürülen vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması yeterli kabul edilmeyecek; ayrıca olay ve konuların gerçekliğinin

<sup>29</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 417; Pekcantez/Atalay/Özekes, s. 344.

<sup>30</sup> Sadak, s. 177.

<sup>31</sup> Sadak, s. 191.

<sup>32</sup> Seviğ, Delil ve İspat.

<sup>33</sup> www.kazanci.com.tr, 11.12.2015.

somut ve gerçekçi tespitleri içerir delillerle ortaya konulması gerekmektedir<sup>34</sup>. Bu bakımdan hem yükümlü hem de idarenin isbat faaliyetinin yeterli ve geçerli olup olmadığı konusunda değerlendirme yapacak olan vergi yargısı olacaktır<sup>35</sup>.

### 3. İsbat Yükü

#### a. Genel Olarak

Bir hukuk kuralı somut bir olaya ilişkin olarak koşul vakıların somut olayda gerçekleşmesi olması uygulama alanı bulmaktadır<sup>36</sup>. Her ne kadar hakîm, dava konusuna giren maddî olayları tesbit etmiş olsa da, söz konusu çekişmeli hususların dava içinde kimin tarafından isbat edilmesi gerektiği belirlenmelidir<sup>37</sup>. Bu husus isbat yükünü oluşturmaktadır. İsbat yükü kimin üzerinde ise dava konusu olayda iddiasını isbat faaliyeti içerisinde ortaya koyması gerekir. İsbat faaliyetini gereği gibi yerine getirmesi ya da getirmemesi haline göre bunun riskini üstlenecektir. Bu noktada isbat yükü usuli bir yük olarak değerlendirilebilir.

Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesi genel olarak isbat yükünü düzenlemektedir. Bu husustaki genel kural uyarınca kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını isbatla yükümlü kılınmıştır. Ancak doktrinde kabul edildiği üzere, bu kuralın mehzaz kanunda yer alan hükmü tam anlamıyla karşılayamamasından ötürü "*İleri sürdüğü bir olaydan kendi lehine haklar çıkaran bir kimse, iddia ettiği olayları isbat etmelidir.*" şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Zira, isbat yükü konusunda önemli olan vakıanın kimin tarafından ileri sürüldüğü değil; ileri sürülen vakıadan kimin, lehine hak çıkardığı olmaktadır<sup>38</sup>. Vergi yargısında da bu husus önem arz etmektedir. Ancak vergi hukukunun kendine has bir yanı ve özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereği özellikli bir durum bulunmaktadır. Zira ekonomik yaklaşım ilkesi gereği, vergi hukukunda isbat yükü özellikli bir durum arz etmektedir.

#### b. İsbat Yükünün Muhatabı

Vergi yargılmasında davanın davalı tarafını her zaman vergi idaresi oluşturmaktadır. Bunun sonucu olarak da davacı taraf yükümlü ya da sorumlu olmaktadır. Bu ise isbat yükünün her zaman davacı tarafta olduğu gibi bir izlenim oluşturmaktadır. Ancak bu husus her zaman için isbat yükünün davacı taraf üzerinde olduğunu göstermez. Bununla birlikte yükümlü ya da sorumlu, bir vergi indirimi<sup>39</sup> ya da muafiyeti kapsamına girdiği iddiasındaysa, isbat yükü kaçınılmaz olarak kendisi üzerinde olacaktır. Zira, bu durumda ileri sürdüğü bir olaydan kendi lehine haklar çıkarmakta ve haliyle isbat

<sup>34</sup> **Kızılot/Kızılot**, s. 694; "Vergi hukuku yazılı belge esasına dayalıdır. Bu nedenle Usûl Yasası vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesini öngörmüştür. Yapılacak olan beyanların temel dayanağı belgeler olacaktır.", (**Seviğ**, Delil ve İsbat).

<sup>35</sup> **Kızılot/Kızılot**, s. 695.

<sup>36</sup> **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 361.

<sup>37</sup> **Kuru/Arslan/Yılmaz**, s. 418; **N. İeker**, s. 278.

<sup>38</sup> **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 363; **Y. S. Şener**, s. 1032.

<sup>39</sup> "Yan dolayısıyla maddî delillerin yitirilmesi sonucunda katma değer vergisi indirimi bakımından isbat külfeti mükellefe düşer" DŞ. 7. D. 29.09.1992 gün ve E. 1991/698, K. 1992/4730. (**Özbalcı**, s. 75).

yükümlülüğü altında olmaktadır. Ayrıca yükümlü ya da sorumlu şahsında gerçekleşen mücbir sebebin varlığını da isbatla yükümlüdür. Bununla birlikte yükümlü ya da sorumlunun tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığını isbat etmek durumunda olmasıdır.

Yukarıda da belirtildiği üzere isbat yükü, salt davacı tarafta değildir. Ayrıca vergi idaresi de aynı şekilde vergi idaresi de iddia ettiği bir olaydan kendi lehine birtakım haklar/sonuçlar çıkarmakta ise bu durumda isbat yükü kendisine geçecektir. Bu bakımdan vergi idaresi, tarh işlemini gerçekleştirirken tarh işleminin sebep ya da sebeplerinin gerçek ve hukuka uygun olduğunu isbatlamakla yükümlüdür. Ayrıca yükümlü lehine sonuç doğuran karinelerin aksini isbat yükü; zamanaşımının durduğu ya da kesildiğini isbat yükü ve incelemenin dairede yapılmasına ilişkin istisnanın varlığını isbat yükü idareye düşmektedir<sup>40</sup>. Bununla birlikte vergiyi doğuran olay ilgili kanunlarında belirlendiği için, vergiyi doğuran olayın yükümlü ya da sorumlu bakımından gerçekleşmiş olduğunu, belirtilen unsurların gerçekleştiğini isbatlamak da vergi idaresi üzerindedir<sup>41</sup>. Bu hususlara ilişkin vergi idaresinin isbat faaliyetinin başarılı olması durumunda vergi idaresi lehine bir karar alınabilir.

## **B. Karineler**

### **1. Genel Olarak**

Hukuk sistemimizde karine, bilinen bir olaydan hareketle bilinmeyen bir olay ya da hukuki bir durum hakkında o olay ya da hukuksal durumun varlığı ya da yokluğu konusunda bir sonuç çıkarmaya yarayan kuraldır<sup>42</sup>. Karineye dayanan taraf, yargılama ile ilgili olarak bir olay hakkında belli olmayan sonucun önceden çıkarılması sebebiyle, bu sonuçtan faydalanmakta ve ayrıca bunu isbatlama yükümlülüğü altına girmemektedir<sup>43</sup>.

Karineler, fiilî karineler ve yasal karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Fiilî karine, isbat edilen olaylardan, hayat tecrübeleri, akıl ve mantık yolu kullanılarak bir sonuca ulaşmaya çalışmaktır. Fiilî karinelerin varlığı, vergi yargılaması bakımından oldukça önemli bir yere sahiptir. Yasal karine ise, belli olan bir olaydan, belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlardır.

Yasal karineler, isbat yükünün gerçek bir istisnasıdır. Zira yasal karineye dayanan taraf, o olaya ilişkin isbat yükümlülüğünden kurtulmuş olacaktır. Bununla beraber yasal karineler de kendi içinde kesin yasal karineler ve adi yasal karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>44</sup>. Kesin yasal karinelerin aksi isbat edilemez. Başka bir ifadeyle kesin yasal karinelere dayanan taraf, hakkının varlığını isbat etmek zorunda olmadığı gibi karşı tarafça da bu karinenin aksi isbatlanamaz. Adi yasal karine ise karşı tarafça aksi isbatlanana kadar hüküm ifade eder. Diğer bir ifade ile karşı tarafça adi yasal karinenin aksi isbatlanabilir.

<sup>40</sup> **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 201 vd.

<sup>41</sup> Nezih **Şeker**, s. 281

<sup>42</sup> **Pekcantez/Atalay/Özekes**, s. 358.

<sup>43</sup> **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 219.

<sup>44</sup> Vergi Usul Kanunu'nun karineler sisteminin büyük çoğunluğunu adi yasal karinelerin oluşturduğu hk. bkz. **Saban**, Aksini İsbat, s. 7.

Vergi yargılaması hukukunda adi yasal karinelere oldukça sık başvurulmaktadır<sup>45</sup>. Yasal karine-lerin olduğu durumlarda isbat yükü mükelleflere düşmektedir. Ancak peçeleme işlemlerinde işin gerçek mahiyetinin isbatlanması yükü vergi idaresi üzerindedir. Bununla birlikte peçeleme işlemlerinin kanunda düzenlendiği durumlarda isbat yükü yükümlüye geçmektedir<sup>46</sup>.

## 2. Beyan Esası

Türk vergi sistemi kural olarak beyan esasına dayanmaktadır. Bunun sonucunda vergi idaresi, beyan edilen matrahı hesaba katarak gerekli tarhiyatı yapacaktır. Bu sebeptendir ki yükümlü ya da sorumlu beyannameleri ilk görünüş karinesi de denilen bir karineden faydalanmaktadır. Buna göre yükümlü ya da sorumluların beyan ettikleri hususlar doğru kabul edilmekte; bunun aksinin isbatı ise beyanların gerçeği yansıtmadığını ileri süre vergi idaresine düşmektedir. Yükümlü ya da sorumlu, beyanının aksini isbatla yükümlü olmayacaktır.

Beyanların doğruluğu karinesinin tabii bir sonucu olarak, beyana esas tutulan defter ve belgelerin içeriği gerçek kabul edilmektedir<sup>47</sup>. Bu bakımdan beyana esas tutulan defterlerde meydana gelen bir eksiklik ya da bilerek veya bilmeyerek yapılan bir yanlışlık beyanların ilk görünüş karinesinden faydalanmasına engel oluşturacaktır<sup>48</sup>. Dolayısıyla deftere geçirilen belgeler ve bu belgelerin dayanaklarının olması gerekir<sup>49</sup>. Ancak vergi idaresi, beyannamelerin gerçeği yansıtmadığını ileri sürmekte ise Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı yetki ve denetim mekanizmalarını kullanarak isbat etmesi gerekir<sup>50</sup>.

## 3. İktisadî, Ticarî, Teknik Gereklere ve Hayatın Olağan Akışına Uygunluk

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin son fıkrası bu hususu düzenlemektedir. Buna göre iktisadî, ticarî veya teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde isbat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olacaktır, Bu karine idare lehine bir adi yasal karinedir<sup>51</sup>. İnceleme elemanı tarafından hangi hususların iktisadî, ticarî veya

<sup>45</sup> Uluatam/Methibay, s. 82.

<sup>46</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 27; Altınel/Güner, s. 107.

<sup>47</sup> İnceleme raporunda uyumsuzluk konusu dönemde fatura aldığı kişilerle ilgili olarak yapılan tespitler, bu kişilerin gerçekte tacir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyaç duyanlara belli bir bedel karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsaya tescil yaptırılması gibi işlemler, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. Çünkü gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi de düzenlenebilmesi, işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için anlaşmalı kişilere çekle ödeme yapılıp daha sonra paranın geri alınması da mümkün olmaktadır. Yine 5590 sayılı Yasanın 52'nci maddesine göre borsaya tescil, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvuru üzerine beyana dayanan bir işlem olduğundan, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılmaz." VDDGK 12.04.1994 gün ve E. 1994/355, K. 1995/23, (Özbalcı, s. 74-75).

<sup>48</sup> Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 48; "Usûlüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukukî işlemlerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca, belge ve kayıtlarla tespit edilen hukukî işlemlerin gerçek durumu yansıtmıyor olması da gereklidir.", (Seviğ, Delil ve İspat).

<sup>49</sup> N. Şeker, s. 244.

<sup>50</sup> Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 48; Saban, Aksini İspat, s. 7.

<sup>51</sup> Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 49.

teknik icaplara uymadığını; hangi durumların normal ve mutad, mevcut ise hangi yönüyle normal ve mutada uymadığını<sup>52</sup> açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile idare tarafından nesnel bir şekilde ileri sürülen hususlar ortaya konulmalıdır. Örneğin Danıştay, piyasa fiyatının altında bir bedelle satıldığından şüphe duyulan bir kamyonet satışına ilişkin olarak, faturalarda yazılı satış bedelinin gerçeği yansıtmadığının Vergi Usul Kanunu'nun idareye tanınan yetki ve araçlar kullanılmak suretiyle usûlüne uygun olarak belirlenmesi ve tarhiyatın buna göre yapılması gerektiğini belirtmiştir<sup>53</sup>

Vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanının, iktisadî icaplara uymayan bir durum tesbiti halinde, ikmâlen veya re'sen tarhiyatı önerebilmesi için, olması gereken iktisadî durumun ve yükümlünün tarhiyatı gerektiren durumunun somut ve açık bir şekilde ortaya konularak, aradaki farkın açıklanması gerekmektedir. Aksi halde inceleme elemanı, inceleme raporunda ikmâlen ya da re'sen tarhiyat yapılmasını önermemelidir<sup>54</sup>.

## C. Deliller

### 1. Delil Serbestisi İlkesi

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin yapılan işlemlerin tümü, vergi idaresinin bilgisi dışında vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile vergi davasına taraf olmayan üçüncü kişi arasında gerçekleşmektedir. Beyan esasının genel olarak kabul edildiği Türk vergi sisteminde vergi idaresince vergiyi doğuran olayın gerçekliğini denetleme ve kontrol etme noktasında birtakım delillere ihtiacı bulunmaktadır.

Türk vergi sisteminde ekonomik yaklaşım ilkesi kabul edilmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin kabul edilmesi ile amaçlanan vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılmasıdır. Bunun doğal bir sonucu olarak da vergi idaresi, vergi yükümlüsünün vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması sürecinde hangi niyet ve amaçla hareket ettiğini serbest delil sistemi ile ortaya çıkarabilecektir<sup>55</sup>. Bu şekilde vergiyi doğuran olayın anlaşılması ve vergilendirmenin gerçek ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılması sağlanacaktır<sup>56</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin ikinci fıkrasında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği hüküm altına alınarak delil serbestliği ilkesinin kabul edildiği ortaya konulmuştur.

<sup>52</sup> Vergi incelemesi sırasında durumun teknik icap belirlemelerine uymadığı kanısında olan yükümlü, söz konusu iddiasını, uyumsuzluk durumlarında ölçüt alınan mesleki kuruluş ve resmi makam bilgilerinin yanlışlığını tespit ederek; üretim araçlarının niteliklerinin mesleki kuruluş ve resmi makamlarca esas alınanlardan farklı olduğunu ortaya koyarak ya da inceleme elemanınca teknik icap olarak gösterilmiş bulunan yöntemin, gerçekte teknik icap niteliğinde olmadığını kanıtlayabilecektir. Bu hususta bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 698.

<sup>53</sup> DŞ 3. D. 24.09.1986 gün ve E: 1986/364, K. 1986/1749, (**Özbalcı**, s. 76).

<sup>54</sup> **Kızılot/Kızılot**, s. 696.

<sup>55</sup> Vergi Usul Kanunu, genel olarak delil serbestliği ilkesini benimsemiş olmakla birlikte, bulunan delillerin hukuken kabul edilebilir olmasının yanında, bu delillerin elde ediliş biçiminin de önemli olduğu belirtilmektedir. Bkz. **Doğrusöz**, Hukuka Aykırı Delil.

<sup>56</sup> **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 80.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi ekonomik yaklaşım ilkesini benimsemiştir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendi, isbat başlığını taşımakta ve madde içinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmektedir. Hükmün devamında ise vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği belirtilmiştir. Delil serbestisi olarak değerlendirilen bu serbestlik mutlak bir şekilde yorumlanmaması gereken bir ilkedir. Zira, aynı fıkra hükmü içinde isbat araçları içinde yemine yer olmadığı; tanık beyanının ise tanığın vergiyi doğuran olayla tabî ve açık ilgisinin bulunması şartına bağlı olduğu belirtilmiştir. Sonuçta vergi, vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik sonucuna göre ortaya konulacaktır. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın kavranması ve ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılması takdirî delil sisteminin benimsenmesi ile mümkün olacaktır<sup>57</sup>.

Sonuç olarak ifade etmek gerekir ki, delil serbestisi ilkesi vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında inceleme elemanının işini oldukça kolaylaştıracaktır. Ancak yargı kararlarına da yansıdığı şekilde önemli olan gerçek ekonomik sonucu ortaya çıkarırken bunun gerçekliğinin isbatlanması, delilleriyle ortaya konulmasıdır<sup>58</sup>. Zira yapılacak her bir tesbitin somut ve gerçekçi delillere dayanması gerekmektedir. Aksi halde yapılan inceleme sakat bir inceleme niteliği taşıyacaktır.

## 2. İstisnalar

### a. Defter, Kayıt ve Belge ile İsbat

Delil serbestisi ilkesine getirilen sınırlamalardan/istisnalardan bir tanesi defter ve belgelerle isbat zorunluluğudur. Türk vergi sistemi içerisinde vergilendirme ile ilgili olguların önemli bir bölümü, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgeler ile tevsik edilmek zorundadır. Zira vergi incelemelerinde, tarhiyatı gerektiren bir işlemin olup olmadığı defterlerin incelenmesi ile ortaya konulacaktır. Ayrıca beyana dayanan vergilerde, defter kayıtları beyanın dayanağını oluşturmaktadır<sup>59</sup>.

Vergi incelemeleri, incelenen defterlerin vergi matrahını ortaya koymada yetersiz olduklarını somut ve gerçekçi olarak ortaya çıkarabilirse vergi idaresi tarafından gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemleri yapılacaktır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki istisna teşkil edecek ve beyanın aksini ortaya koyacak defterler yükümlülerin Vergi Usul Kanunu uyarınca tutmuş oldukları defterlerdir. Usûlüne uygun bir şekilde tutulan defterlere dayanılarak hazırlanan beyanlar ilk görünüş karinesi gereği doğru kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle defterler, vergi idaresince ihticaca salih olmadıkları kanıtlanıncaya kadar içerdikleri bilgilerle birlikte doğru kabul edileceklerdir. Vergi idaresince, yükümlünün vergi matrahını azaltacak şekilde defterlerini tuttuğunun somut delillerle isbatlanması halinde artık beyanın doğruluğu karinesi de çürütülmüş olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesi defter tutma yükümlülüğünün amacını açıklamıştır. Buna göre,

- Yükümlünün vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek,

<sup>57</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 43.

<sup>58</sup> Seviğ, Delil ve İsbat.

<sup>59</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 100.



- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Yükümlünün hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü Şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek amaçlanmıştır. Tutulacak defterlerin, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen defterler olduğu dikkate alındığında, yükümlülerin Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde sayılan amacın gerçekleşebilmesi ve beyanların tam ve sağlıklı olabilmesi için defter tutma konusunda getirilen yükümlülüklerle uygun hareket etmeleri gerekecektir. Aksi halde tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması bir re'sen tarh sebebi teşkil edecektir (VUK m. 30/3). Bununla birlikte tutulan defterlerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermemesi (VUK m. 30/4) ya da bunların gerçek durumu yansıtmamaları re'sen tarhiyat sebebidir (VUK m. 30/6).

Usulüne uygun tanzim olunan ve tutulan defterler, yükümlü lehine delil teşkil etmektedir. Zira bu defterler sağlıklı bir vergi incelemesi için ihticaca salih bulunmaktadır<sup>60</sup>

Vergi Usul Kanunu'nda delil serbestliği ilkesine getirilen istisnalardan birini belge düzeni oluşturmaktadır. Bu ise vergi idaresine gereken tarhiyatı yaparken öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü belge düzeninden hareket etmesi imkanı verecektir.

## **b. Yükümlü Hakkında Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Durumlar**

### **aa. Genel Olarak**

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 belirtilmiştir. 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 tesbit etmek olacaktır<sup>61</sup>.

Yapılan incelemeler sonucunda inceleme elemanınca öncelikle matrahın re'sen belirlenmesi yoluna gidilecektir. Ancak, matrahın re'sen belirlenmesini gerektiren hallerin varlığı yanında, yükümlünün Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesini yoluna da gidilebilecektir. Örneğin yükümlünün defter ve belgelerini ibraz etmemesi, matrahın re'sen belirlenmesini gerektiren bir hal olmasının yanında indirilecek Katma Değer Vergisi'nin doğruluğunu tesbit etme imkânını ortadan kaldırmaktadır. Zira, indirim talebinin doğruluğunun denetlenmesi defter ve belgeler ibraz edilmediği için mümkün olamamaktadır. Bu ve benzeri şekilde yükümlülülerin şekle ve usûle ilişkin birtakım

<sup>60</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 103-104.

<sup>61</sup> Karakoç, Delil Sistemi, s. 111 vd.

yükümlülüklerine aykırı hareket etmiş olduklarının tesbit edilmesi durumunda usûlsüzlük ya da özel usûlsüzlük cezalarından birinin kesilmesi de inceleme raporunda belirtilecektir. Ayrıca kayba uğrayan vergi için kayba uğrayan verginin bir katı kadar vergi ziyası cezası kesilmesi önerilecek; ancak, vergi ziyasına Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiillerle sebebiyet verilmişse önerilen ceza, kayba uğrayan verginin üç katı olacaktır. Tüm bunların yanında, yapılan incelemeler sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerin varlığının tesbit edilmesi halinde yükümlü, kaçakçılık suçunun faili haline gelecek ve adli yargıda bu suçtan yargılanacaktır. Bu hususta vergi idaresi, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı'na Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde belirtilen mütalaa ve vergi suçu raporu ile birlikte ihbarda bulunacaktır.

## bb. Re'sen Tarh

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde re'sen vergi tarhı düzenlenmiştir. Buna göre re'sen vergi tarhı, 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<sup>62</sup>.

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 edilir<sup>63</sup>. 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<sup>64</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin üç numaralı bendi anlamında ibraz, yalnız tutulması mecburi defterlerin ibrazını ifade etmektedir<sup>65</sup>. 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.

<sup>62</sup> “Takdir sebeplerinin bulunduğu durumlarda vergi inceleme elemanı re'sen tarhiyat talep ettiği matrahı ne şekilde belirlediğini açıklamak durumundadır.” Bkz. **Özbalcı**, s. 221 vd..

<sup>63</sup> “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).

<sup>64</sup> “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 hk.” DŞ. VDDK. 18.02.2005 gün ve E. 2004/186, K. 2005/27, (www.danistay.gov.tr), 28.12.2015.

<sup>65</sup> Yanlış defter tutulması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamada 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).

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 sonar inceleme elemanı tarafından istenilen defterlerin ibraz edilmemesi/ibrazından kaçınılması, re'sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir<sup>66</sup>.

Yükümlüler, deftere kayıt yaparken ya da bunlara ilişkin tevsik edici belgeleri hazırlarken Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen usûle ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan genel tebliğlere uymakla mükelleftir. Kural, bu olmakla birlikte usûl konusunda yapılmış hataların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân verip vermediği her somut olaya göre ayrı ayrı tesbit edilmelidir<sup>67</sup>. 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 oluşturmaktadır<sup>68</sup>.

Bununla birlikte uygulamada, re'sen tarh sebebi sabit kılınmadan inceleme elemanı tarafından tarhiyat yapılması istenilmektedir. Bu husus, mükelleflere tanınan hakların ve somut ve gerçekçi tesbit kriterinin dışına çıktığını göstermektedir. Zira idarenin yetkisi re'sen tarh sebebi sabit kılınmaksızın bir tarhiyat yapmayı kapsamamaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi tarafından yapılan bu usuli eksiklikler incelemeyi sakatlayacak nitelik taşımaktadır.

### **cc. Resen Araştırma İlkesi Gereği Vergi Yargısı Yolu**

Vergi yargısında önem arz eden konulardan biri, inceleme elemanna ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye sunulması halidir. Bazı mükellefler, inceleme elemanına isteyerek ya da istemeyerek ibraz edemediği belgeleri, mahkemelere sunma yoluna gitmektedirler. Herhangi bir mücbir sebep hali ileri sürülmeden defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması; diğer bir ifade ile gizleme sebebiyle karşılaşılabilecek yaptırımlardan kurtulabilmek amacıyla defter ve belgelerin, mahkemeye ibrazı son dönemlerde sıklıkla karşılaşılan durumlardan biridir<sup>69</sup>.

Bu husus, yargı kararlarında oldukça çok tartışılmış olsa da, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2003 yılında, defter kayıtlarının öncelikle vergi dairesince incelenmesine imkân tanınması, daha sonra gelecek sonuca göre uyuşmazlığın karara bağlanması yolunda görüş belirtmiştir<sup>70</sup>. Zira, 2577

<sup>66</sup> 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, Vergi- lendirme Yöntemleri, s. 87 dp 91).

<sup>67</sup> "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).

<sup>68</sup> DŞ. 3. D. 14.06.1988 gün ve E. 1987/1993, K. 1988/1718, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.103 dp 108).

<sup>69</sup> Taşdelen/Kılıç, s. 118.

<sup>70</sup> DŞ. VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2002/559, K. 2003/287, (www.danistay.gov.tr) 15 12.2015; "...inceleme sırasında incelemeye ibraz edilmeyen emtia alış faturaları ile gider belgelerinin duruşma sırasında davacı tarafından mahkemeye ibraz edilmek istenmesine rağmen, mahkemece duruşma sırasında davacı tarafından mahkemeye ibraz

sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, vergi mahkemeleri, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidirler. Vergi idaresinin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek duruma uygunluğunu araştıramayacakları açıktır. Bu bakımdan mahkemece, davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu fatura örneklerinin davalı vergi idaresine tebliğ edilip<sup>71</sup> uygun bir süre verilerek görüşü alındıktan sonra uyuşmazlığı karara bağlanması gerekmektedir<sup>72</sup>.

Bu hususa ilişkin olarak Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen 2015/5600 E., 2015/8646 K. ve 11.09.2015 tarihli kararda "...resen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince yükümlünün defter ve belgelerinin istenilmesi, ibraz edilecek olan defter ve belgelerden vergi dairesinin de haberdar edilmek suretiyle söz konusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtialara ait faturalar olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek begelerin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelenmesi de yaptırılmak suretiyle ortaya çıkacak sonuca göre uyuşmazlık hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir." diyerek resen araştırma ilkesi gereği defter ve belgelerin istenilmesi yönünde karar verilmiştir<sup>73</sup>.

Bununla birlikte defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali, Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesi sonucunda ortaya çıkacak matrah farkları üzerinden vergi tarh edilmesine engel teşkil etmemektedir. Zira, Katma Değer Vergisi indiriminin kabul edilebilmesi için gereken defter ve belge ibrazı gerçekleşmemiştir. Ayrıca vergi ziyana, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiil-

---

edilmek istenmesine rağmen, mahkeme heyetince bu belgelerin kabul edilmemesinin yerinde olmadığı, her türlü inceleme ve araştırma yapmakla görevli ve yetkili kılınan mahkemenin yargılama sonuçlanıncaya kadar taraflarca ibraz edilen ve uyuşmazlığın çözümüne etkili olacak her türlü belge ve bilgiyi dikkate alarak değerlendirmesi gerektiğinden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir." DŞ. VDDGK.08.06.2001 2001 gün ve E. 2001/119, K. 2001/240, (www.danistay.gov.tr), 22.12.2015.

<sup>71</sup> Aslında bu durum âdil yargılanma hakkı ile de bağlantılıdır. Zira, dava sırasında taraflardan birinin ibraz ettiği belgenin karşı tarafça da değerlendirilmesi bu ilkenin bir gereği olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan inceleme elemanına ibraz edilmeyen; fakat mahkemeye sunulan defter ve belgelerin vergi dairesince incelenmesine imkân tanınmadan hüküm kurulması anayasal bir hakkın da ihlâli anlamına gelecektir. Detaylı açıklamalar için bkz. **Yaltı**, Danıştay Kararı, s. 5.

<sup>72</sup> DŞ. VDDK. 18.11.2005 gün ve E. 2005/140, K. 2005/256, (UYAP mevzuat programı); benzer yönde kararlar için bkz. DŞ. VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2002/514, K. 2003/286 (www.danistay.gov.tr), 15.01.2016; "Su baskını sebebiyle defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmese de, temin edilen belgelerin vergi dairesi haberdar edilerek incelenmesi gerektiği hk." DŞ.VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2003/34, K. 2003/281, (www.danistay.gov.tr), 02.01.2016; "Defter ve belgelerini incelemeye sunmayan davacıdan sözü edilen belgeler getirtilerek vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle yapılacak araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerektiği hk." DŞ. VDDGK. 27.12.2002 gün ve E. 2002/472, K. 2002/549, (www.danistay.gov.tr), 15.12.2015; "İnceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibrazında inceleme yapma yetkisi vergi dairesine ait olduğundan, söz konusu defter ve belgelerin bilirkişi incelemesine sevk edilmesi söz konusu olamaz. Böyle bir durumda bilirkişi incelemesine göre verilen kararda hukukî uyarılık yoktur." DŞ VDDGK. E. 2002/559, K. 2003/287, (**Seviğ**, Delil ve İsbat); İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinde vergi mahkemelerinin kendiliklerinden yapacakları incelemeler, idarece tarhiyata gerekçe olarak gösterilen sebeplerin doğru olup olmadığına ilişkin olarak yapılacaktır. Yoksa idarenin işlem tesisi için gerekli olduğu halde yapmadığı inceleme görevini yapma yargı yerine ait bir görev değildir. Bkz. **Alpaslan/İentürk**, Âdil Yargılanma, s. 47; Danıştay 10.10.2006 tarihinde verdiği aksi yönde bir kararda, idarenin defter ve belgeler üzerinde yeniden yapacağı incelemenin, idarenin yeni bir işlem tesisine neden olacağı ve bu yüzden davacı tarafa yeni dava hakkı vereceğine hükmetmiştir. DŞ. 4. D. 10.10.2006 gün ve E. 2006/397, K. 2006/1801, (**Taşdelen/Kılıç**, s. 122).

<sup>73</sup> www.adaletbiz.com, 10.01.2016.

lerle sebebiyet verilmesi halinde, kesilecek ceza, kayba uğratılan verginin üç katı olacaktır. Nitekim defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, üç kat vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmesine rağmen, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, ziya uğratılan vergi miktarı tespit edilemeyeceği için, üç kat vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesine göre, tutulması gereken defterlerin ibraz edilmemesi hali, birinci derece usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmiştir. Fakat hükmün uygulanması, tutulması gereken defterlerin tutulmaması sebebiyle ibraz edilemediği durumlar için geçerlidir.

### **çç. Katma Değer Vergisi İndirimlerinin Reddi**

Kanunkoyucu, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin yaptırımlarından biri olarak KDV indirimini reddi olarak öngörmüştür. Kural olarak yükümlünün KDV indiriminden faydalanabilmesi gerekir. Nitekim 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, faaliyetlerine ilişkin olarak yine Kanun'da belirtilen vergileri indirebilecekleri; üçüncü fıkrasında ise, indirim hakkının kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılının aşılması şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı 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

gerekmektedir<sup>74</sup>.

Bir vergi incelemesi sürecinde yükümlünün KDV indirimi konusunda beyanlarının gerçekliği- nin tesbit edilebilmesi için defter ve belgelerinin inceleme elemanınca incelenmesi gerekmektedir. Zira, indirim şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ancak yapılacak bir vergi incelemesi ile tesbit edilebilecektir<sup>75</sup>. 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 tesbiti 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 tesbiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz*

<sup>74</sup> Berksoy, s. 37.

<sup>75</sup> Vural, KDV İndirimi, s. 34; Kızılot, KDV İndirimi, s. 23; Taşdelen/Kılıç, s. 120.

*mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften” isteneceği; akabinde de “belgesiz mal bulundukları 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 ziyai 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. Zayi hallerine ilişkin mücbir sebep hallerinde ise örneğin yaygın bir felaket olması durumunda zayi olan defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde Maliye Bakanlığı, yükümlüleri KDV indiriminden faydalandırabilecektir. Zira, bu durumda incelenen mükellefin iş yapmış olduğu mükelleflerin 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 mükellef, KDV indiriminden faydalandırılabilir<sup>76</sup>. Zira bu durumda nezdinde inceleme yapılan yükümlünün defter ve belgeleri zayi olsa bile işlem yaptığı kişilerin defter ve belgelerinden tesbit 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 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 vermektedir<sup>77</sup>.

<sup>76</sup> **Vural**, KDV İndirimi, s. 35; **A. Budak**, s. 106-107; Ayrıca zayi olan belgeler için Türk Ticaret Kanunu’nun 68’inci maddesine göre alınmış ilam gerekmektedir. Bkz. **M.G. Acar**, s. 76; **Altunşabak**, s. 226.

<sup>77</sup> Dş., 9. D., 2013/6993 E., 2013/8837 K. ve 24.10.2013 tarihli karar, www.kazanci.com.tr., 11.12.2015

## ee. İkmâlen Tarhiyat

Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesi ikmâlen vergi tarihini düzenlemiştir. İlgili hükme göre ikmâlen vergi tarhı "*Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan ikmalen tarhiyat usûlünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptananb matrah farkı için yapılan bir vergilendirme<sup>78</sup>

İkmalen vergi tarihinde bulunacak matrah veya matrah farkı, matematiksel bir kesinlikle ortaya konulmak zorundadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddenin ilk fıkrası "*defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı*"ndan bahsetmektedir. Dolayısıyla inceleme elemanı, nezdinde inceleme yaptığı yükümlünün defter ve belgelerinden matrah ve/ya da matrah farkını matematiksel bir kesinlikle ortaya koyabilecekse ikmalen tarh yoluna gitmelidir<sup>79</sup>. Bu özellik, ikmâlen tarhiyatı, re'sen tarhiyattan ayıran en önemli husustur. Gerçekten ek matrahın ya da matrah farkının tam ve kesin şekilde defter, kayıt ve belgelerden ortaya çıkarılması ya da kanunî ölçülerin doğru bir biçimde uygulanarak belirlenmesi ikmâlen tarhiyatın re'sen tarhiyattan ayrıldığı noktadır<sup>80</sup>.

Bununla birlikte daha önceden bir tarhiyatın yapılmış olması, ifadesine itibarlı bir şekilde yaklaşılması gerekmektedir. Söz gelimi, serbest meslek kazancı nedeniyle beyanname veren bir yükümlünün sonradan beyanı gereken bir ücret gelirinin saptanması halinde yapılacak tarhiyat ikmâlen değil re'sen olacaktır. Zira, ikmâlen tarhiyat için gerekli olan önceden tarhiyat yapılma şartını, vergi bakımından değil, gelir unsuru bakımından aramak gerekmektedir.

## ff. Usûlsüzlük Cezası

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 tesbit 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).

<sup>78</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 97; Karakoç, Genel Vergi, s. 245

<sup>79</sup> "Pek çok Danıştay kararında da belirtildiği gibi ikmâlen tarhiyatı gerektiren hallerde tarhiyat, re'sen de yapılabilir. Ancak re'sen tarhiyatı gerektiren hallerde ikmâlen tarhiyat yapılamaz." (Doğrusöz, İkmalen).

<sup>80</sup> "Kaneti, Vergi Hukuku, s. 101-102; Karakoç, Genel Vergi, s. 246.

Bununla birlikte yükümlünün defterlerini temin etmemesi, defterlerin temin edilmekle birlikte bunlara hiç kayıt yapılmamış olması ya da yanlış defter tutulması da bir sûlsüzlük 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.

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 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/I-3). Vergi incelmelerini elverişli hale getirmeme sonucu doğuran haller usûlsüzlük cezasına sebebiyet vermektedir. Örneğin birtakım unutkanlık ya da hata hallerinin bulunması ikmalen tarh ile giderilebilir niteliktedir.

Defter tutmakla yükümlü mükelleflerin kanunda yer alan usuli kurallar yanı sıra idari düzenlemelerde yer alan usul kurallarına da riayet etmeleri gerekir. Zira yapılan incelemede, 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.

Son olarak belirtmek gerekir ki inceleme elemanınca usûlsüzlük cezası kesilebilmesi usûlsüzlük fiilini tam ve somut olarak tesbit etmesi gerekmektedir. Aksi halde bir cezaya ilişkin olarak soyut ve varsayımdan hareketle işlem tesis edilmiş suç ve cezada kanunilik ilkesi ihlal edilmiş olur. Bu hususu önleme adına usûlsüzlük cezasına ilişkin fiilin somut delillerle varlığı kanıtlanmalıdır<sup>81</sup>.

## **ff. Özel Usûlsüzlük Cezası**

Vergi Usul Kanunu, usûlsüzlük cezası yanı sıra bazı fiilere 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 verilmedi, alınmadığı, ya da gerçek meblağların farklı değerlerde olduğunu tesbit ederse inceleme raporunda özel usûlsüzlük cezası kesilmesini talep edecektir<sup>82</sup>.

<sup>81</sup> “Olayda ise gerçeği yansıtmadığı kabul edilen faturalara dayanılarak alış kaydedilen emtianın müstahsilden alındığı ve müstahsil makbuzu düzenlenmediği görüşüyle ceza kesilmiş olup, yükümlünün müstahsilden alış olduğuna 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).

<sup>82</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre bir takvim yılı içinde her bir belge nev'ine ilişkin olarak tesbit olunan özel usûlsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 (77.000-TL) lirayı geçemeyecektir. Düzenlenmeyen her bir belge ifadesi, her bir işlem için düzenlemesi gereken belge sayısını ifade etmektedir. Ancak Danıştay, düzenlenmeyen birden çok belgenin tek bir tesbitte yer alması halinde sadece bir defa ceza kesile-



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 itibariyle 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 gerekir<sup>83</sup>.

Danıştay, bazı kararlarında<sup>84</sup> 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 vermiştir<sup>85</sup>. Buna göre belge vermeme ya da almama eylemlerinin tüm unsurlarıyla birlikte somut olarak tesbit edilmesi gerekmektedir.

Uygulamada hesap döneminin kapanmasından sonra ve somut tesbitler olmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezalarının hukuka aykırı olduğu kabul edilmektedir. Danıştay, yerleşik içtihatlarında hesap döneminin kapanmasından sonra kesilen özel usulsüzlük cezalarının cezanın getiriliş amacına aykırı olduğundan bahisle usulsüz olduğuna ve iptali gerektiğine hükmetmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen bir karar şu şekildedir:

*“..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 ulaşılması, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yeterli değildir.”<sup>86</sup>*

Benzer yönde Danıştay tarafından *“..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 düzenlenmediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin getiriliş amacı-*

---

ceği görüşündedir. Açıklamalar ve karar için bkz. DŞ. 4. D. 12.04.2001 gün ve E. 2001/657, K. 2001/1510, (Özyer, Vergi Usul, s. 877-878).

<sup>83</sup> “Gerçekte emtia aldığı kişilerden belge almayan; alımlarını sahte faturalarla belgelendiren davacı adına belge alma 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. 200 dp. 215).

<sup>84</sup> DŞ. 4 D. 20.01.1992 gün ve E. 1991/1687, K. 1992/112, (Candan, Vergi Suçları, s. 198); DŞ. 4 D.22.11.2006 gün ve E. 2006/2998, K. 2006/2299, (Uyap Mevzuat Programı) benzer bir 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.

<sup>85</sup> Özyer, Vergi Usul, s. 897-898.

<sup>86</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 1999/195, K. 1999/654 ve 24.12.1999 tarihli Karar, 12.12.2015.

na uygun düşmediğinden, Mahkeme kararının bu hususa ilişkin gerekçesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir<sup>87</sup>.

Hesap döneminin kapanmasından sonra kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu yönünde Danıştay’ın görüşü şu şekildedir:

“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.”<sup>88</sup>

Ayrıca uygulamada somut bir tesbit olmaksızın hesap döneminin kapanmasından sonra özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülen vergi inceleme raporları tanzim edildiği görülmektedir. Buna ilişkin kesilen cezaları, Danıştay hükmün amacına aykırı olduğundan hareketle hukuka aykırı kabul etmekte ve iptali yolunda karar vermektedir. Nitekim, “2003 takvim yılında ... Metal İnşaat elektrik Nakliyat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ile ... Yapı Malzemeleri İnşaat Elektrik Taahhüt ve Ticaret Sanayi Limited Şirketi’nden alınan sahte faturalarla belgelendirilen demirbaşlar için gerçek satıcısından fatura alınmadığı neden gösterilerek davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmiş ise de, hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporuyla saptanan eylem nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi Vergi Usul Kanunu’nun amacına uygun düşmediğinden mahkeme kararının cezanın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasında yasaya aykırılık görülmemiştir.”<sup>89</sup> (Dş. 3.D., E.2009/1616, K.2011/50 ve 19.01.2011 tarihli karar); “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.”<sup>90</sup>; “2002 takvim yılına ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 20.11.2007 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporuyla ödünç para verme sözleşmesi ve faiz geliri elde etmesine karşın belge düzenlemediği sonucuna ulaşılarak 353. Maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden mahkeme kararında yasaya aykırılık görülmemiştir.”<sup>91</sup> şeklinde istikrar kazanmış Danıştay kararları mevcuttur.

### 3. Yemin

Dava ile ilgili bir konuda davanın taraflarının bir olayın doğruluğu hakkında şeklî kurallara mahkeme önünde uymak suretiyle yerine getirdikleri sözlü açıklamalara yemin denilmektedir<sup>92</sup>.

<sup>87</sup> Dş. 4.D., E.2010/1235, K. 2010/3644 ve 27.05.2010 tarihli karar., www.kazanci.com.tr., 12.12.2015.

<sup>88</sup> Dş. 3.D., E. 2009/4244, K. 2011/7230 ve 29.11.2011 tarihli Karar, www.kazanci.com.tr, 12.12.2015

<sup>89</sup> Dş. 3.D., E.2009/1616, K.2011/50 ve 19.01.2011 tarihli karar, www.kazanci.com.tr, 12.12.2015.

<sup>90</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2009/271, K. 2010/218 ve 07.05.2010 tarihli karar, www.kazanci.com.tr., 12.12.2015.

<sup>91</sup> Dş. 3.D., E. 2008/5245, K.2010/328 ve 04.02.2010 tarihli karar, www.kazanci.com.tr., 12.12.2015.

<sup>92</sup> Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 416.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi vergi hukukunun mahiyeti gereği yemin delilini yasaklamıştır<sup>93</sup>. Gerçekten bahsi geçen hükümde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği belirtilmiştir. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'nci maddesi ile Hukuk Muhameleleri Kanunu'na<sup>94</sup> yaptığı atıf içinde de yemin kurumu yer almamaktadır.

Vergi yargılaması hukukunda vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç defter, belge, keşif, bilirkişi incelemesi, tanık beyanı gibi her türlü delile başvuru olarak isbatlanabilecektir<sup>95</sup>.

Sonuç olarak yemin, idarî yargı yönteminin niteliğine uygun düşmediğinden vergi yargılamasında bir delil olarak kabul edilmemiştir<sup>96</sup>.

#### 4. Tanık Beyanı

Tanık beyanı, davanın tarafı dışındaki kişilerin dava sürecinde uyuşmazlık konusu bir vakıa hakkında, dava dışında bizzat elde etmiş oldukları bilgiyi mahkemeye bildirmeleri olarak tanımlanmaktadır<sup>97</sup>.

Tanık beyanı, Türk hukuk sisteminde takdirî deliller arasında yer almaktadır. Diğer bir ifade ile tanık beyanı kesin bir delil olmayıp mahkemeyi bağlamamaktadır. Somut olay tanık delili hariç diğer delillerle sübuta erecekse tanık beyanının aksine karar verilmesi imkan ve ihtimal dahilindedir.

Vergi yargılaması hukukunda tanık beyanının delil değeri tartışmalıdır. Dolayısıyla mahkemelerce tanık beyanının alınıp alınmayacağı da tartışma konusudur<sup>98</sup> Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda tanık beyanı ile ilgili açık bir hüküm bulunmaması olup Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıfta arasında tanık beyanı yer almamaktadır. Ancak aynı kanunun 31'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Türk vergi sisteminde vergilendirme aşamasında delil olarak kullanılabilen tanık beyanına, vergi mahkemelerinde başvurulmamaktadır<sup>99</sup> Vergilendirme alanında kullanılan tanık beyanının vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabî ve açık olması gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinde vergiyi doğuran olayla tabî ve açık bir ilgisi bulunmayan tanık beyanının isbatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Zira vergiyi doğuran olay ve bu

<sup>93</sup> **Kaneti**, Ekonomik Yaklaşım, s. 53.

<sup>94</sup> Hukuk usulünde yer alan yemin, hem davanın taraflarına hem de bilirkişi ve tanıklara yöneltilebilecektir. Bilirkişi ve tanıklara yöneltilen yemin delil olmayıp sadece doğru söylemelerini sağlamaya yöneliktir. bkz. **Pekcanitez/Atalay/Özkes**, s. 416.

<sup>95</sup> **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 217.

<sup>96</sup> **Gözübüyük**, s. 460.

<sup>97</sup> **Kuru/Arslan/Yılmaz**, s. 493.

<sup>98</sup> **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 155; **İentürk**, s. 292.

<sup>99</sup> **Öztürk**, s. 89; **Altınel/Güner**, s. 114.

olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti önemli olduğu için tanık beyanına atfedilen önem artmış, sınırlı da olsa bu kuruma yer verilmiştir<sup>100</sup>

Vergi incelemesi aşamasında salt tanık beyanından hareketle tarhiyat öngörülemmez<sup>101</sup>. Nitekim Danıştay, 1999 yılında verdiği bir kararda, alıcı beyanlarının vergiyi doğuran olayla olan ilgileri nedeniyle vergilendirmede, maddi delil olacağı genel kabul gören bir ilke olmakla beraber, bu beyanların diğer delillerle desteklenmesi gerektiğine karar vermiştir<sup>102</sup>. Bununla birlikte tanık beyanına başvuran vergi inceleme elemanı bunun gereği de açıklamakla mükelleftir<sup>103</sup>.

## GENEL DEĞERLENDİRME 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 düzenlenecektir. 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.

Nezinde 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 zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapabilir. Ancak sınırlı inceleme altı ay; tam inceleme bir yıl içerisinde tamamlanmalıdır.

<sup>100</sup> Tanık beyanı, vergiyi doğuran olay hakkında kanaat oluşturmaya yarayan bir isbat vasıtasıdır. Ancak yine de beyanına başvuru tanığa temkinli yaklaşmak gerekmektedir. Zira tanık, beyanda bulunurken tarafsız davranmayabileceği gibi, tanıklık yapılan olay zamanla unutulmuş ya da yanlış hatırlanıyor olabilir. Bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 706.

<sup>101</sup> **Şentürk**, s. 291.

<sup>102</sup> DŞ. 4. D. 24.11.1999 gün ve E. 1999/1323, K. 1999/4273, (**Çölgezen**, s. 107).

<sup>103</sup> **Bellek**, s. 40.

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 isbat yükü, ileri sürdüğü iptal sebeplerinden haklar çıkararak taraf olarak, kendisine düşmekte ve iddiasını kanıtlamada gereken isbat 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 isbat araçlarını oluşturmatadır. Ancak inceleme elemanınca bu süreç içerisinde vergi hukukunda yemin deliline yer verilmemesinden ötürü bu yola başvuramayacaktır.

Vergi incelemesinde idare tarafından kamu gücü kullanılmaktadır. Bu kapsamda mükelleflerin korunması da gerekmektedir. Dolayısıyla vergi incelemesiyle ilgili olarak mükelleflere tanınan birtakım haklar bulunmaktadır. Vergi inceleme elemanınca bu hakların mükelleflere tam ve sağlıklı bir şekilde kullandırılması gerekmektedir. Zira aksi halde yapılan inceleme sonucu düzenlenen tarhiyatlar hukuka aykırı hale gelebilecektir. Uygulamada özellikle mükelleflere 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

### KİTAPLAR

- AKDOĞAN** Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 10. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2006, (Kamu Maliyesi).
- AKDOĞAN** Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 5. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2004.
- AKDOĞAN** Abdurrahman, Vergi İncelemesi (Doktora Tezi), (AİTİA Yayın No: 127), Ankara 1979, (Vergi İncelemesi).
- AKKAYA** Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, (Turhan Kitabevi), Ankara 2002.
- AKSOY** Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1996.
- BELGESAY** Mustafa Reşit Hukuk ve Ceza Muhakemesinde Deliller, İstanbul 1940.
- BİLİCİ** Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2009.
- CANDAN** Turgut, Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanun, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2007.
- CANDAN** Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006, (Vergilendirme Yöntemleri).
- GERÇEK** Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2006.
- GÖZÜBÜYÜK** A. Şeref, Yönetmelik Yargı, 25. Bası, (Turhan Kitabevi), Ağustos 2006
- KANETİ** Selim, Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987, (Vergi Hukuku).
- KARAKOÇ** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2007, (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 Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları-Vergi Yargılaması Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2007, (Vergi Yargılaması).
- KIZILOL** Şükrü/**KIZILOL** Zuhale, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 14. Baskı, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2008.
- KURU** Baki/**ARSLAN** Ramazan/**YILMAZ** Ejder, 20. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2006.
- ÖNCEL** Mualla/**KUMRULU** Ahmet/**ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku, 15. Bası, Ankara 2008.
- ÖZBALCI** Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Mayıs 2008.
- PEKCANITEZ** Hakan/**ATALAY** Oğuz/**ÖZEKES** Muhammet, Medenî Usûl Hukuku, 4.Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2005.
- SABAN** Nihal, Vergi Hukuku, (Beta Yayınları), 4. Bası, İstanbul 2006, (Genel Vergi).
- ŞEKER** H. Nezihe, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, (Beta Yayınları), İstanbul 1994.
- ŞİN** Sevil, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Yapılan İdari İşlemler, İTO 2005.
- ULUATAM** Özhan/**METHİBAY** Yaşar, Vergi Hukuku, 4. Baskı, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2000.

**YALTI** Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Yayınları), İstanbul 2006, (Yü- kümlünün Hakları).

## MAKALELER

- AKALIN** Güneri, “Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (I)”, (Vergi Dünyası, S. 178, Haziran 1996, s. 27-38).
- AKALIN** Güneri, “Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (II)”, (Vergi Dünyası, S. 179, Temmuz 1996, s. 10-16).
- AKDENİZ** Kurtuluş, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 151, Temmuz 2005, s. 145-146).
- ALPASLAN** Mustafa-**ŞENTÜRK** Akın Gencer, ““Vergi Hukuku” da Hukuka Dahildir: Evrensel İnsan Haklarından Olan “Âdil Yargılanma” Hakkı, Vergi ve Yargılaması Hukukunda da Uygulanmalıdır”, (Mali Pusûla, Yıl: 4, Ekim 2008, s. 40-49), (Âdil Yargılanma).
- ALTINEL** Seçkin/**GÜNER** Nurgül, “Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme”, (Vergi Dünyası, S. 324, Ağustos 2008, s. 103-115).
- 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).
- ARPACI** Altar Ömer, “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 194, Kasım 2004, s. 40-56), (İnceleme).
- ASLAN** Memduh/**ŞENTÜRK** Akın Gencer, “Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği”, (Mali Pusûla, Yıl: 4, S. 43, Temmuz 2008, s. 20-28).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İnceleme Sonuçları Verilerinin İncelenmesi, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 462, s. 43-46).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-1”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 328, s. 38- 41), (İnceleme-1).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-2”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 329, s. 49- 51), (İnceleme-2).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-3”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 330, s. 46- 49), (İnceleme-3).
- AYKIN** Hasan, “Vergi İncelemesi-4”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 331, s. 63- 65), (İnceleme-4).
- BAYKARA** Bekir, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, (Vergi Dünyası, S. 314, Ekim 2007, s. 11-21), (Mükellefin Hakları).
- BAYKARA** Bekir, “Vergi İncelemesi”, (Vergi Dünyası, S. 313, Eylül 2007, s. 10- 20), (İnceleme).
- BELLEK** Münir, “Gerçeği Yansıtmayan Belge”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 35, Kasım 2006, s. 39-42).
- BERKSOY** Hidayet, “Fatura ve Benzeri Belgelerde Yer Alan Katma Değer Vergisi- nin 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).
- 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, “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi” (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs 2004, s. 255-280), (Vergi Kayıp ve Kaçağı).
- ÇAVUŞOĞLU** Mehmet Akif, “Vergi İncelemesine Sevk İşlemi Vergi İncelemesine Başlama Olarak Değerlendirilebilir mi?”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, İubat 2007, S. 38, s. 115-123).
- ÇÖLGEZEN** Övül, “İspat Aracı Olarak İlahit İfadesi”, (Vergi Dünyası, S. 334, Haziran 2009, s. 104-109).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Defterlerin İbraz Edilmemesinin Sorumluluğu”, (Referans, 18.06.2009).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delille Vergi”, (Referans, 28.04.2008), (Hukuka Aykırı Delil).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delille Vergi”, (Referans, 28.04.2008).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delillerle Tarhiyat Yapılabilir mi?”, (Yaklaşım, Yıl: 16, S. 186, Haziran 2008, s. 254-256), (Delil).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “İkmalen Tarhiyat”, (Referans, 22.11.2007), (İkmalen).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “İnceleme Raporları ve Dava Hakkı”, (Referans, 25.06.2009), (Dava Hakkı).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “İnceleme Raporu Dava Edilebilir mi?”, (Referans, 03.05.2010), (İnceleme Raporu).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Mükellef ve Eksik Hakları”, (Referans, 29.04.2010).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, (Yaklaşım, Yıl: 18, S. 210, Haziran 2010, s. 20-21).
- EROL** Ahmet, “Vergi Denetiminde Hukukî Özen”, (Yaklaşım, S. 194, Şubat 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 Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, (Vergi Dünyası, S. 131, Temmuz 1992, s. 39-54), (Ekonomik Yaklaşım).
- 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, “Maliye Politikasının Gayeleri”, (Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, İzmir 1995, s. 63-67), (Maliye).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, (Vergi Dünyası, S. 169, Eylül 1995, s. 102-115).
- KARAKOÇ** Yusuf, “Vergilerin Kanunîliği İlkesi”, (Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, İzmir 1995, s. 17-20).
- KIZILOĞLU** Şükrü, “İncelemeye ve Vergi Mahkemesine İbraz Edilmeyen Belgenin Danıştay Aşamasında İbrazında KDV İndirimi”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 188, Ağustos 2008, s. 21-24), (KDV İndirimi).
- KIZILOĞLU** Şükrü, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, (Mali Yaklaşım-Sabah, 12.01.1996, s. 11), (Vergi İncelemesi).



- ÖZEL** Salih, “Vergi İnceleme Raporu ve Hukukî Niteliği”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 171, Mart 2007, s. 227-231), (İnceleme Raporu).
- ÖZGENÇ** A. Selçuk, “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukukî Niteliği”, (Vergi Dünyası, S. 305, Ocak 2007, s. 184-194).
- SEVİĞ** Veysi, “Vergi İncelemesi”, (İktisat ve Maliye, C. XXXII, S. 3, Haziran 1985, s. 91-99).
- SEVİĞ** Veysi, “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmesi Zorunludur”, (Referans, 15.06.2007), (İbraz).
- SEVİĞ** Veysi, “Defter ve Belgelerin Saklanma Süresi”, (Referans, 17.04.2009).
- SEVİĞ** Veysi, “Hukuki Açıldan Defter ve Belgeler”, (Referans, 21.05.2010).
- SEVİĞ** Veysi, “Re’sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali”, (İktisat ve Maliye, C. XXXIII, S. 2, Mayıs 1986).
- SEVİĞ** Veysi, “Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar”, (Referans, 03.08.2010), (Vergi İncelemesi).
- ŞEKER** Sakıp, “Vergi İncelemesi Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, (Yaklaşım, Mayıs 1993, S. 5, s. 53), (Vergi İncelemesi)
- TOSUNER** Mehmet/ARIKAN Zeynep, “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 177, Haziran 2003, s. 63-77).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Re’sen Vergi Tarhiyatı”, (Dünya, 11.08.2009).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Vergi Mükelleflerinin Hakları Kaf Dağının Ardındaki Hayal”, (Güncel Hukuk Dergisi, S. 5, Mayıs 2004, s. 34-35), (Mükellef Hakları).
- VURAL** Mahmut, “Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi”, (Vergi Dünyası, S. 236, Nisan 2001, s. 33-47), (KDV İndirimi).
- VURAL** Mahmut, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, (Vergi Dünyası, S. 64, Aralık 1986, s. 61-71).
- VURAL** Mahmut, “Vergi İdaresinde Bilgi İşlem Uygulamaları”, (Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 8-17).
- YALÇIN** Hasan, “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması (1)”, (Vergi Dünyası, S. 190, Haziran 1997, s. 81-89).
- YALTI** Billur, “Bir Danıştay Kararının Ardından: Âdil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36-İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”, (Vergi Dünyası, S. 305, Ocak 2007, s. 4-11), (Danıştay Kararı).
- 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).

## KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanun
Any	: Anayasa
AyM	: Anayasa Mahkemesi
bkz	: Bakınız
C	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
D	: Daire
dp	: Dipnot
DŞ	: Danıştay
E	: Esas
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
hk	: Hakkında
İYUK	: İdari Yargılama Usûlü Kanunu
K	: Karar
KD	: Kararları Dergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
m	: Madde
mük	: Mükerrer
para	: Paragraf
RG	: Resmi Gazete
s	: Sayfa
S	: Sayı
v	: Versus
vd	: Ve diğerleri
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: Yargıtay
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu

**BAŐKAN-** Sayın Burak Pınar arkadaşımıza bu ilginç sunumundan dolayı çok teŐekkür ediyoruz.

Efendim burada verginin bir yönü mükellef olduğu gibi öbür yönü de maliye idaresi. Ve tabii olaya çok daha geniş bir perspektiften bakarsak Türkiye’de hâlâ bir ikilemi istediğimiz noktaya getiremedik, taşıyamadık. Bir yanda devlet, bir yanda vatandaş.

Vatandaş devlete yaklaşırken korkuyor, çekiniyor, bir vergi dairesine girerken yüreği pır pır ediyor mükellefin acaba neyle karşılayacağım diye. Devlet bankonun öbür tarafında, ilgili maliye memuru arkadaş devlet. Bu havayı maalesef bütünüyle ortadan kaldırabilmiş değiliz diye düşünüyorum. Hâlbuki mükellef ve devletin birbirini tamamlaması, birbiriyle olan iletişimi ve ilişkilerinde çok daha yumuşak olabilmesi gerekir diye düşünuyoruz.

Deđerli konuşmacı kardeşimiz bizlere bu konudaki hukuki durumu, Danıştay ve Yargıtay’ın da bu konudaki tavırlarıyla ilgili örnekler vererek açıkladı.

Çok teŐekkür ediyorum.

Efendim gündemin ikinci konuşmacısı, Oturumumuzun ikinci konuşmacısı Sayın Doçent Doktor Burçin Bozdođanođlu. Kendilerini kürsüye davet ediyorum.

Sayın Bozdođanođlu, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık” konusunu ele alıyor. Bu konudaki “Sorunlar, yaklaşımlar ve çözüm önerilerini” dile getirecek.

Buyurun.