

VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ TAKDİR YETKİLERİ VE SINIRLARI

ÖZGÜR BİYAN

Marmara Üniversitesi, SBE Mali Hukuk Doktora Öğrencisi

İşletmelerin faaliyetleri neticesinde elde etmiş oldukları dönemsel sonucun belirli zaman aralıklarıyla tespit edilmesi hem işletme yönetimi için hem de genel anlamda kamu açısından vazgeçilmez bir ihtiyaçtır. İşte bu kişi ve kuruluşlardan olan Devletin dönem sonucunu bilmek istemesinin sebebi ise işletme öz sermayesinde meydana gelen artıştan (kârdan) payına düşeni (vergi) almak istemesidir. Bu nedenle Devlet işletmelerin kazançları nasıl tespit edeceklerini, tespit edilen bu kazançlarını ne zaman ve ne şekilde beyan edeceklerini belirlemiştir. Türk Vergi Sisteminde kaynakta kesilenler dışında beyan esaslı geçerlidir. Bu noktada mükellef beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. (1)

Bu denetleme mekanizmalarından en önemlilerinden biri de "vergi incelemesi"dir. Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde vergi incelemesinden maksadın; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergi incelemesi, beyan esasının geçerli olduğu ülkemizde mükelleflerin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek, ödenmeyen vergiyi tahsil etmek, eksik beyanda bulunanları cezalandırmak, vergide adaleti sağlamak, vergi tahsilatını artırmak, verginin tabana yayılmasını sağlamak, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, mükellefleri eğitmek ve caydırıcı olmak amacıyla en yaygın kullanılan yöntemlerden birisidir.

Vergi incelemesinde yetkili inceleme elemanlarından bir grubu oluşturan Gelirler Kontrolörleri ile ilgili, Gelirler Kontrolörleri Yıllık Çalışma Programında şunlar ifade edilmektedir:

"...devletin en sağlıklı finansman kaynağı Gelir İdaresince sağlanacak vergi gelirleridir. Temel finansman kaynağı durumunda olan vergilerin ortaya çıkışından günümüze kadar değişmeyen birinci amacı, daima kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için yeterli finansman kaynaklarını sağlamak olmuştur. Toplam borç yükünün çevrilme zorluğunun yanı sıra doğurduğu ekonomik maliyetlerin ağırlığı, vergiyle finansmanın önemini daha da artırmaktadır. Bu açıdan vergi kanunlarının adil ve verimli olmasının yanı sıra, vergileme ile ilgili tam idari faaliyetleri yürütmekte olan vergi idaresinin gücü ve etkin olma gereği de on plana çıkmaktadır. Bu ihtiyaç çerçevesinde, kariyer bir meslek olarak gelir idaresinin her türlü faaliyet ve işlemlerine ilişkin teftiş, soruşturma ve vergi inceleme işleriyle, kanunlar ve idari mevzuatta kendilerine verilen görevleri yürüten Gelirler Kontrolörleri vergilendirmeden beklenen amaçlara yönelik denetimlerini gerçekleştirmektedirler." (2)

Vergi incelemesi VUK'da belirtildiği üzere yetkili elemanlarca yapılmaktadır ve belirli esaslara bağlanmıştır. İnceleme sonucu ise söz konusu yetkili elemanların takdiri ile şekil bulacak ve bu doğrultuda incelenen mükellefe gerekirse cezalı tarhiyat yoluna gidilecektir. Dolayısıyla buradaki incelemenin sonucunu belirleyecek olan esas nokta inceleme elemanının takdir yetkisidir. Vergi kanunlarımızın maddeleri yoruma açık bir çok duruma mahal vermektedir. Durum böyle olunca inceleme elemanlarının takdiri ve kanunları yorumlaması da önem kazanmaktadır.

Bu çalışmada söz konusu vergi incelenmesine yönelik esaslar ana hatları ile ele alınacak ve daha sonra inceleme elemanlarının takdir yetkilerinin sınırları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Türk vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi; vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması olarak ifade edilen ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak benimsenmiştir.

II. VERGİ İNCELEMESİNİN GENEL ESASLARI

Türk Vergi Sisteminde vergi incelemesi, VUK'un 134-141. maddelerinde yer alan hükümlere dayanılarak yapılmaktadır. VUK'a ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler. Bu tanım vergi incelemesine tabi olanların kapsamını çizmekle birlikte yetersizdir. Örneğin, adi ortaklıkların, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, iş ortaklıklarının herhangi bir gerçek veya tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte bunlar vergi hukuku yönünden mükellefler ve vergi incelemesine tabidirler (3).

Vergi incelemesinin, incelemeye tabi olan mükellef veya vergi sorumlusunun "işyerinde yapılması" genel kuraldır. Bundan amaç ise inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının pratik yararları yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgili olmak ve mükellefle idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamak da beklenen yararlarıdır. (4) Ancak, işyerinin yapılmasına elverişsiz olması, ölüm ve işi terk gibi nedenlere bağlı olarak işyerinde fiilen çalışma olanağının kalmaması ya da ilgilinin istemesi halinde inceleme, inceleme elemanlarının bürosunda yapılabilir.

İnceleme elemanlarının, Yasa'nın emredici hükmüne uymadan, defter ve belgelerin daireye getirilmesini istemesi mümkün değildir. Ancak bu durumun iki istisnası söz konusudur. Birincisi, işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terk edilmesi gibi zorunlu durumlardır. Diğeri ise, mükellef ya da sorumluların, incelemenin dairede yapılmasını istemeleridir. Bu durumun tespiti, mükellef ya da sorumlunun inceleme elemanına yazacağı yazı ile veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanakla ile mümkündür.

İnceleme elemanlarının, yukarıda belirtilen istisnai durumlar söz konusu olmaksızın, defter ve belgelerin doğrudan doğruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri yasal değildir. Bu gibi durumlarda, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi üzerine, mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılamaz ve re'sen takdir yoluyla vergi de salınamaz. Bu konuda Danıştay (5) ve Yargıtay (6) görüş birliği içindedir. (7)

İncelemenin iş yerinde yapılamaması veya mükellef ve sorumlularınca istenilmesi nedeniyle incelemenin dairede yapılması durumunda, defter ve belgelerin daireye getirilmesi yazılı olarak istenilebilir. Dairede yapılan incelemelerde, ibraz zorunluluğuna aykırı davranıştan söz edilebilmesi için, defterlerin tebliğ usulüne uygun olarak yazı ile istenmiş olması tek başına yeterli değildir. Yükümlüye ayrıca defterlerin ibrazı için bir süre verilmiş ve yükümlülüğün bu süre içinde yerine getirilmemiş olması gerekir. Yasa'da verilecek süre belirtilmemiştir. Bu yüzden, yükümlülere defterlerinin ibrazı için verilecek sürenin, VUK'un 14. maddesinin 2.

fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca on beş günden az olmaması gerekmektedir. Aksine yapılan uygulama nedeniyle, Danıştay'ın verdiği Karar şu şekildedir:
"...Defterlerin, işyerinde incelenmesi esastır. Defter

ve belgelerin incelemeye ibrazı için 3 günlük bir süre verilmesi yasal olmayıp, 15 gün süre verilmesi gerekir".⁸ Dolayısıyla, vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması esas olmakla beraber, incelemenin dairede yapılması halinde, mükelleflere, defter ve belgelerini ibraz etmeleri için de 15 günden aşağı süre verilmesi mümkün değildir.⁽⁹⁾

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

Vergi incelemesine yetkili olanlar gerçek veya tüzel kişilerden bilgi isteme suretiyle bilgi alabilecekleri gibi karşıt inceleme yöntemiyle de tespit yapabilirler. Ayrıca değişik kaynaklardan alınabilecek bilgi ve belgeler de vergi incelemesi sırasında değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Vergi incelemesi sırasında değerlendirilebilecek bilgi ve belgelere örnek olarak aşağıdaki hususlar sayılabilir.

- Vergi dairesindeki kayıtlardan çıkarılacak bilgiler,
- İstihbarat arşivindeki bilgiler
- Mükellefle irtibatlı olan alıcı veya satıcılardan alınan bilgiler
- Tanık ifadeleri
- Resmi daireler, bankalar, sigorta şirketleri, tapu daireleri, noterler, mahkemeler gibi iz bırakacak nitelikteki işlemler açısından alınacak bilgi ve belgeler
- Nakliye şirketlerinden alınacak bilgiler,
- Fiili envanter yapılması,
- Mükellefin özel giderleri, servet durumu, kendisi eşi ve çocuklarının yaşam seviyesi gibi dallarından birisi haline gelmiştir. Bu nedenle vergi incelemesi işverenler açısından çok ciddiye alınması gereken konulardan birisidir. (çünkü, vergi inceleme elemanları gerekli gördükleri hallerde gerekçe belirtmek suretiyle arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından yazılı olarak izin talep etmesi ve sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına izin vermesi halinde (10) Vergi Usul Kanunu'nun 142-147. maddeleri uyarınca aramalı vergi incelemesi yapmaya da yetkilidirler. Yine inceleme elemanlarının 6183 sayılı Kanun'un 9 ve 13. maddelerinde belirtilen şartların oluşması halinde vergi incelemesi tamamlanmadan yapılacak ilk hesaplamalara göre belirlenen bir tutar üzerinden mükellefin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul mallara (banka hesapları dahil) ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulatmaya da yetkileri bulunmaktadır. (11)

Vergi incelemesi sırasında verginin fazla ödendiğinin anlaşılması halinde ise, fazla ödenen kısmın, mükellefe iadesi icap eder. Bunun için fazla ödemenin, düzeltme yolu ile ıslah edilebilecek bir vergi hatasından ileri gelmiş olması da şart değildir. İnceleme sonucu vergi iadesi yapılabilmesi için ödenmesi gereken verginin doğruluğu her yönü ile araştırılır. Ayrıca matrahın re'sen takdirini gerektirecek bir sebebin bulunmaması gerekir. Zira takdir komisyonları, mükellef beyanından daha az matrah takdir edemeyeceklerdir (VUK m.76) .12

Vergi incelemesi sırasında mükellefler denetim elemanlarına her türlü kolaylığı sağlamak durumundadır. Bu olanağı sağlamayanlara VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

III. VERGİ İNCELEMESİNDE YETKİLİLER

Vergi incelemesi sırasında vergi hukuku on plana çıkmaktadır. Vergi hukuku günümüzde ekonomik faaliyetlerin artması, uluslararası boyut kazanması, vergi mevzuatının çok karmaşık hale gelmesi ve sık sık değişmesi nedeniyle modern hukukun önemli Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre vergi incelemesine yetkili olanlar aşağıdaki gibidir.

-Maliye müfettişleri ve maliye müfettiş muavinleri,

-Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları, -Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri,

-Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen yardımcıları,

-Defterdarlar,

-Vergi Dairesi Müdürleri (13).

Mükellefler açısından yapılan incelemenin geçerli olabilmesi için VUK'un 135. maddesinde belirtilen inceleme yetkisine haiz kişilerce yapılması gerekmektedir. Nitekim Danıştay, Sayıştay denetçileri ve iş müfettişleri tarafından yapılan incelemelere dayanan tarhiyatları yerinde bulmamıştır. (14) VUK'un 136. maddesine göre, mükellefler incelemeye başlanılmadan önce inceleme yapacak kişinin yetkili olduğunu gösterir belgeyi görmek hakkına sahiptir.

IV. VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ YETKİLERİ

Vergi inceleme elemanlarının başlıca yetkileri; defter ve kanıtlayıcı belgeleri istemek, incelemeleri işyerinde yapmak; işyerini gezmek ve görmek, mükelleften açıklama yapmasını istemek, gerekirse arama yapmak, inceleme sonuçları nedeniyle defter ve kanıtlayıcı belgeleri daireye getirmek, mükellefler ile üçüncü şahıslardan bilgi istemek şeklinde genel bir açıklama sıralanabilmektedir. Bu yetkilerin kullanılması büyük ölçüde inceleme elemanının yargısına bırakılmış görülmektedir. (15)

Vergi inceleme elemanlarının yetkileri söz konusu inceleme elemanlarının meslek gruplarına ait yönetmeliklerde yer almaktadır. Maliye Müfettişlerinin yetki ve sorumluluklarını, Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nde; (16) Hesap Uzmanlarının yetki ve sorumluluklarını, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği'nde;" Gelirler Kontrolörlerinin yetki ve sorumluluklarını, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği'nde;'8 Vergi Denetmenlerinin yetki ve sorumluluklarını ise Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nde (19) bulmak mümkündür. Bu mesleklerin muavinleri ve bunun gibiler de aynı düzenlemelerde yer almışlardır.

Maliye Müfettişlerinin vergi incelemesi ile doğrudan ilintili yetki ve görevleri ilgili Yönetmeliğin 2. maddesinin (d) ve (e) bendlerine göre şöyledir;

-Bütün dernekleri ve özellikle Devletten mali yardım görenleri, (Maliye Bakanlığının tebliği veya görecekları acil lüzum üzerine) mali yönden teftiş etmek ve -Vergi Usul Kanunu gereğince vergi incelemelerinde bulunmak.

Hesap Uzmanlarının yetkileri ilgili yönetmeliğin 11. maddesinde "hesap uzmanlarının görevleri" başlığında sıralanmıştır. Konumuzla ilgili olan (b), (c) ve (d) bendlerine göre hesap uzmanlarının görev ve yetkileri şöyledir;

- İşletmelerde vergi incelemeleri yapmak,
 - Vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nun ve diğer kanunların yetki verdiği her WHO vergi tekniğiyle ve vergi suçlarıyla ilgili inceleme, kontrol ve işlemleri yapmak,
 - Kamu Teşebbüsleri ve Devletin ilgili bulunduğu diğer müessese ve teşekküllerde, derneklerde Maliye Bakanının gerekli göreceği vergi dışı incelemeleri yapmak,
 - Mükellefleri yetiştirmek ve aydınlatmak amacı ile danışma ve kurs yapmak, konferans vermek vesaire benzeri çalışmaları yapmak ve yürütmekle görevlendirilmişlerdir.
- Gelirler Kontrolörlerinin yetkileri ilgili yönetmeliğin 2. maddesinin (c) bendinde dile getirilmiştir. Buna göre; Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince yoklama, KAYIT nizamı kontrolleri ve her WHO vergi incelemesi yapmaktır.

Vergi Denetmenlerinin yetkileri ise ilgili yönetmeliğin 31. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları; mevzuatla yetkili kılındıkları konularda, vergi inceleme, denetim ve vergi dairesi başkanı tarafından verilen diğer iş ve işlemleri mevzuata uygun olarak ve zamanında yapmakla ve ilgili mevzuat gereğince kendilerine verilen görevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmemekten dolayı, bağlı oldukları grup müdürüne karşı sorumlu tutulmuşlardır.

Yukarıdaki düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere denetim elemanlarına vergi incelemesi konusunda açık bir şekilde yetki verilmektedir. Ancak tam olarak bu vergi incelemesinden ne anlaşılması gerektiği belirlenmemiştir.

Vergi incelemesi ifadesinden Vergi Usul Kanunu hükümlerinde yer alan yoklama, kayıt nizamı ve tüm inceleme gerektiren hükümler anlaşılması gerekmektedir. Bu hükümler ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde denetim elemanlarının Vergi Usul Kanunu itibarıyla vergi incelemesinde görev ve yetkileri şöyle sıralanabilir: (20)

- Vergi İnceleme Yetkisi, (VUK 135/II),
- Yoklama Yetkisi (VUK 128/4),
- Vergi Kontrol Yetkisi,
- Fiili envanter yapmak (VUK 257/5),
- Kayıt nizamı kontrolü yapmak (VUK 127),
- Ödeme kaydedici cihazlara İLİŞKİN denetim yapmak (3100s.Kanun 9/2),
- Yoğun ve yaygın vergi kontrolü yapmak,
- Günlük hasılat tespiti (VUK 127/I-a),
- Ödeme kaydedici cihaz kullanımının kontrolü (VUK 127/I-b),
- Belge düzeni kontrolü (VUK 127/I-c),
- Belge düzeni basımı denetimi (VUK Mük.257),
- Vergi Levhası denetimi (VUK 127/I-c),
- Nakil Vasıtalarında bulunması gereken belgelerin kontrolü ve taşınan yolcu ile malların miktar ve mahiyetini ölçmek, tartmak,saymak yetkisi(VUK 127/Id),
- Nakil vasıtalarının trafikten alıkonulması yetkisi (V U K 127/1-e),
- Kanuni defter ve belgelerin dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter ve belgeleri alma yetkisi (VUK 127/I-c),
- Bilgi toplama yetkisi (VUK 148),

- Mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde Arama Yapma Yetkisi (VUK 142),
- İstihbarat Arşivinden yararlanma (VUK 152),
- Defter ve belgelerin ibrazını isteme yetkisi (VUK 256),
- İşyerinde inceleme yapmak görev ve yetkisi (VUK 139 ve 257/1),
- İncelemenin düzenli ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için gerekli görülen bilgi ve yardımları mükelleften ve mükellefe bağlı olarak çalışanlardan istemek yetkisi (VUK 257/2),
- İşyerini gezmek yetkisi (VUK 257/3),
- İnceleme tutanaklarının imzalanmasını isteme yetkisi (VUK 141/I),
- İnceleme tutanaklarının imzalanmaması halinde defter ve belgeleri alıkoyma ve vergi dairesine teslim etme yetkisi (VUK 141/II),
- İşyerinde ibraz edilen defter ve belgeleri daireye talep etme yetkisi (VUK139/IV),
- Kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarını Cumhuriyet Savcılığına doğrudan bildirme görev ve yetkisi (VUK 367),
- Tarhiyat öncesi uzlaşma yetkisi (Yönetmelik 4/k, VUK Ek.Md. 1),
- Vergi Hatalarını meydana çıkarma yetkisi (VUK 119),
- Re'sen takdir yetkisi (VUK 30),
- Rayiç bedel takdir yetkisi (Emlak Vergisi K.31 , VUK 257/4),
- Teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk istemi yetkisi (6183 s. K 9,13,17),
- Tecile esas çok zor durum halinin tespiti görevi (6183 s. Kan. 48),
- Mükelleflerin harcama ve tasarruflarının vergiye tabi tutulup tutulmadığını araştırmak (servet araştırma ve incelemesi) (VUK 30/7).

Görüldüğü gibi denetim elemanlarının VUK'a istinaden yapabilecekleri incelemelerde denetlemeleri ve kontrol etmeleri gereken noktalar oldukça geniştir. Dolayısıyla bu hükümler çerçevesinde bir işletmeye ait her türlü, defter, belge, hesap vb. ilgili tüm kayıtları izleyebilmekte, hatta arama talebinde dahi bulunabilmektedirler.

V. VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ YETKİLERİNİN SINIRI

a. Anayasal Hükümler Açısından

Anayasa'mızın 38. maddesi temel haklar için bir dizi koruma araçlarına yer vermiştir. Bunlar mutlak yasak kapsamındadır. Bunlar aynı biçimde vergi yükümlüsü içinde geçerli olup, vergi denetiminde idareye bu maddede yer alan yasaklara uyma yükümlülüğü getirmiştir. Bunlar şöyle sırlanmaktadır:

- Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.
- Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.
- Kanuna aykırı elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.
- Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.

Anayasa'nın 38. maddesinde sıralanan bu amir hükümlere göre kendi aleyhine delil vermeye zorlama mutlak yasak kapsamında olması nedeniyle, buna aykırı biçimde elde edilen deliller ispat aracı olarak kullanılmayacaktır. İnceleme süreci başlamadan önce vergi mükellefi ile ilgili araştırma yapılmakta, incelemeye alınmasında ve inceleme sürecinde kendisinden çeşitli bilgi ve belgeler istenirken, vergi mükellefiyle bağlantısı olan kişilerden de gerek karşıt inceleme gerek olayla ilgili bilgisine başvurma ya da çeşitli kurumlardan bilgi isteme biçiminde bilgi toplama süreci işlemektedir. (21)

Sistemde asıl olan beyana dayalı vergiler olduğu için bilgilerin büyük bölümünün mükellef tarafından geleceği varsayılır. Mükellefin beyan ettiği bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek için de vergi idaresi çeşitli denetim mekanizmaları işletmektedir. Burada vergi idaresi tarafından mükellefin kendi bildirimine dayalı bilgi toplaması yanında bazı kurumlara da bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kurallar VUK'da düzenlenmiştir. (22) Bilgi toplama gerçekleştirilirken iki unsura dikkat edilmesi gerekmektedir. Birincisi, bilgi hukuka uygun yolla toplanmalıdır. İkincisi, bilginin özgür akışı sağlanmalıdır. (23)

VUK'un 137. maddesine göre incelemeye tabi olanlar, VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmiştir. Anayasa Mahkemesi bir kararında, (24) defter ve belgelerin ibraz edilmemesine dayalı olarak verilen hapis cezasının anayasaya aykırılığı iddiasında yer alan "hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz" biçimindeki kuralı, vergilendirmenin bir ödev ilişkisi olduğu, sözleşmeden doğan bir borç olmadığı gerekçesiyle, uygulanamaz bulmuştur. (25)

VUK'un 141. maddesine göre inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe ve nezdinde inceleme yapılan kişiye bırakılması mecburidir. İnceleme sürecindeki her şeyin tutanağa bağlı olması gerekir. Bu da vergi mükellefinin inceleme sürecindeki olası baskı nedeniyle söyledikleri, verdiği bilgi ve belgelerin vergi cezası ve devamında ceza davasında aleyhine delil olarak kullanılacağı anlamındadır. (26) Bu durumda söz konusu tutanağın Anayasa'nın 38. maddesinde ifade edilen "delil" niteliği taşıması tartışmalı bir hale gelmiş olacaktır.

Anayasa'nın 38. maddesinde ifade edilen önemli bir amir hüküm ve tüm hukuk sistemi için geçerliliği olan önemli bir unsur da "susma hakkı"2' olarak nitelenen "hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz" hükmüdür. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi tarafından vergi hukukunda kendi aleyhine delil vermeyi reddeden yükümlünün yaptırıma maruz kalınmasını, susma hakkının ihlali olarak nitelendirirken, Anayasa Mahkemesi bunu kabul etmemektedir.(28)

Susma hakkının iki yönü bulunmaktadır. Birincisi, kişinin yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade ve/ veya belge vermeme hakkını içermektedir. İkincisi ise, sessiz kalmanın kişi aleyhinde delil olmamasına ilişkindir. Vergi hukuku alanına geçildiğinde, vergi uygulaması defter ve belge düzeni üzerine kuruludur. Bütün kayıtların belgelendirilmesi bakımından ispat ve delil sistemi de belge düzenine dayalıdır. Vergi idaresi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlama amacıyla inceleme, araştırma ve denetim yetkileri ile donatılmıştır. Bu denetimin temel aracı defter ve belgeler ile bilgi toplama mekanizmalarıdır. O halde, susma hakkının problem alanları vergi hukukunda da problem alanıdır. Vergi hukukunda susma hakkının olup olmadığı, yani vergi yükümlüsünün, kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri ya da beyanları vergi idaresine vermeme hakkının bulunup bulunmadığı sorusunun yanıtı, vergi idaresinin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırını oluşturacaktır.(29)

Vergi yükümlüsünün vergi idaresince istenen bilgi ve belgeleri ya da ifade vermemesinin cezai bir fiil olduğu, bu fiilin para veya hapis cezasına bağlandığı hukuk sistemleri susma

hakkını ihlal eder, çünkü her iki ceza türü de "tehdit" içerir. O halde, vergi yükümlüsünün kendi aleyhinde delil vermesi sonucunu yaratacak şekilde defter ve belge ibrazının hapis veya para cezasına bağlanması susma hakkının ihlali anlamına gelir. Bununla beraber gözden kaçırılmaması gereken nokta, vergi idaresinin bilgi toplaması değil, bilgi toplama için zorlamaya başvuramamasıdır. Dolayısıyla tartışılan konu, vergi idaresinin bilgi toplama yetkilerinin bulunup bulunmaması, vergi yükümlülerine bilgi verme yükümlülüğünün getirilip getirilmemesi değil, bunun için zorlamanın yapılıp yapılmadığıdır. Bu çerçevede, vergi idaresi, bir vergi suçunun işlendiğini ortaya koyacak bir delili vergi yükümlüsünden tedarik etmek amacıyla yükümlüyü zorlayamaz, kendi iddiasını ve gerçekleştiğini ileri sürdüğü suçun varlığını kendi araştırmasıyla ispat yükünden kurtulamayacaktır. (30)

Susma hakkı, vergi idaresinin denetim yetkisi ve yöntemlerinin haklılığı veya meşruiyeti ile ilgili değil, vergi idaresinin, vergi yükümlüsünün hukuka aykırı eylemlerini baskı yöntemlerine başvurarak elde edilen kanıtlara dayanmaksızın ispatlaması zorunluluğu ile ilgilidir. Susan ve kendi aleyhinde delil vermeyi reddeden vergi yükümlüsünün para veya hapis cezasına çarptırılması, susma hakkının ihlali anlamına gelecektir.

Vergi incelemesi sırasında da inceleme nedeniyle bilgi istenirken susma hakkının göz önüne alınması gerekmektedir. Mükellef bilgi vermekten çekinirse, idare adına hareket eden inceleme elemanı ihtilaflı durumu kendiliğinden araştırmak ve ispat etmekle sorumludur. Aksi durumda açıkça insan haklarından biri ve Anayasamızın 38. maddesindeki amir hükmü "susma hakkı" yok sayılmış olacaktır. Bu da hukuk sisteminde bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Aslında konu tartışıldıkça esas olarak "vergi incelemesi" problemi olmadığı bir hukuk sistemi sorunu olduğu anlaşılmaktadır. Ancak şu da belirgin olarak karşımıza çıkmaktadır ki, VUK ve Anayasa madde 38 arasında iyi bir uyum yakalanamamıştır. Yer yer çelişkili noktalar varlığını korumaktadır.

Her ne kadar Anayasa Mahkemesi kararlarında bu durumu dikkate almasa da, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihatları Türk vergi ceza hukukunda hak ihlalini ortadan kaldıracak şekilde bir değişikliği zorunlu kılmaktadır. Aksi halde bir Türk vergi yükümlüsünün davasını önünde sonunda İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi önüne taşımamasını beklemek gerekecektir

b. Vergi Usul Kanunu Açısından

Vergi Usul Kanunu'nda 2365 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle; vergi incelemelerinin, "defter, hesap ve kayıtlara" dayandırılması ilkesinin dışına çıkılarak, ekonomik delil sistemi kabul edilmek suretiyle kapsam genişletilmiştir. Kanunda vergi incelemesinin görevsel bir tanımı yapılmamış, ancak "vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" denilerek vergi incelemesinin amaçsal bir tanımı yapılmıştır.

Öte yandan, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilerek, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi kabul edilmiş, vergi incelemelerinin sınırı ve buna bağlı olarak vergi inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkileri oldukça genişletilmiştir. (VUK. Mad. 3 ve 30). Vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun "sağlanması"na yönelik işlemleri de kapsar. Vergi incelemesi mükellef üzerindeki asıl etkisini cezalandırma veya ihtilafların idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini gösterir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak adli mahkemelerce görülecek yargılamalara ilişkin suç duyurusunda bulunmak, 6183

sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi gereken verginin teminat altına alınması ile ilgili ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin yapılmasını sağlamakla ilgili konularda da vergi inceleme elemanlarına görev ve yetkiler verilmiştir.(32) Türk vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi; vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması olarak ifade edilen ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak benimsenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3. maddesinde yerini bulan düzenlemeye göre; "... Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir... İktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir".

Öte yandan, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilerek, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi kabul edilmiş, vergi incelemelerinin sınırı ve buna bağlı olarak vergi inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkileri oldukça genişletilmiştir (VUK. Mad. 3 ve 30). Vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun "sağlanması"na yönelik işlemleri de kapsar. Vergi incelemesi mükellef üzerindeki asıl etkisini cezalandırma veya ihtilafların idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini gösterir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak adli mahkemelerce görülecek yargılamalara ilişkin suç duyurusunda bulunmak, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi gereken verginin teminat altına alınması ile ilgili ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin yapılmasını sağlamakla ilgili konularda da vergi inceleme elemanlarına görev ve yetkiler verilmiştir. (32) Türk vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi; vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması olarak ifade edilen ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak benimsenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3. maddesinde yerini bulan düzenlemeye göre; "... Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir... İktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir".

Böyle bir düzenlemenin nedenini şu şekilde açıklamak da mümkündür. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin tümü vergi idaresinin bilgisi dışında, vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile vergi davasına taraf olmayan üçüncü kişiler arasında cereyan etmektedir. Bu yüzden, vergi idaresinin yükümlü veya vergi sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılan işlemlerin, tarafların hangi niyet ve amaçlarına dayandığı somut olarak bilmesi mümkün değildir. İşte bu niyet ve amaçların ortaya çıkarılabilmesi için, vergi idaresinin bazı araçlara, yani delillere ihtiyacı vardır. Deliller ne kadar sınırlı tutulursa, söz konusu işlemlerin gerçek niteliğinin ortaya çıkarılması da o derece güçleşmektedir. (339

Vergi hukukumuzda kanuni ölçü kavramı varlığını korumaktadır. Vergi miktarlarının tespiti tayin edilmiş olup herhangi bir tahmin ve takdire yer verilmemiştir. Amortisman oranları, değerlendirme ölçüleri vb. tespitler bazı belirlemelerdendir. Şahsi beyan, üçüncü şahısların beyanı resmi siciller, kütükler, müessese kayıtları, ticari defterler, vesikalar, zabıtlar, şahit ifadesi birer karine ve delil unsuru olarak kullanılabilir.34 İnceleme elemanları yapacakları

denetimler sonucunda resen veya ikmalen tarhiyata karar vereceklerine göre o zaman resen tarhiyat nedenlerine de bakmak gerekmektedir.

VUK'un 30. maddesinde re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarhi olunması şeklinde tanımlanmıştır. Anılan maddenin 2. fıkrasının 4 numaralı bendinde defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahını doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih (incelemeye elverişli) bulunmaması hali re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmiştir.

Matrahın resen takdiri, tarhi edilecek verginin matrahının, gerekli araştırmalar yapılarak gerçeğe en yakın biçimde saptanması olduğundan kıyaslama, değerlendirme ve ölçümleme unsurlarını kapsayan matrah takdirinin, nesnel olguları ortaya çıkarmakla görevlendirilmiş inceleme elemanlarına bırakılması, kuramsal yönden yerinde değildir.

Gerçekten vergi inceleme elemanlarının, vergi incelemesinden beklenen amaçları elde edebilmeleri için, tek yanlı olarak, matrah veya matrah farkı bulmak için çaba sarf etmeleri çok doğaldır. Tek bir eleman olarak yaptıkları incelemelerin, ne derece objektif değerlendirmeleri ve tespitleri içereceği tartışılabilir. Vergi inceleme yetkisi kullanılarak, keyfi idare uygulaması sonucu doğuracak bir işleme ulaşabilmek mümkündür. Böyle sonuçlar doğduğunda, bireysel-subjektif işlem sonucunu doğuran vergi incelemelerinde, Anayasa'da yerini bulan verginin yasallığı ilkesine aykırı işlemlere, vergi yönetiminin inceleme elemanlarınca sebebiyet verilmiş olacaktır. (35) Mutlaka, kapasitesi ve deneyimi olan, tek yanlı olmayan inceleme elemanlarının inceleme raporları, rapor okuma komisyonlarının onayına sunulmakta; komisyon tarafından, eksik ve hatalı gördüğü raporları yazı ile ilgili inceleme elemanına düzeltilmek üzere bildirilmekte, inceleme elemanının ikinci düzeltme uyarısında da direnmesi halinde, 3 denetim elemanına konu incelettirilip bir sonuca varılmaktadır. Ancak bunlar yeterli görülmemektedir. İnceleme elemanı rapor düzenlerken yine esasta keyfi davranabilecektir. Çünkü vergi yönetimine bağlı kişilerin okuduğu raporlarda, söz konusu rapor o kurumu temsil edeceğinden, raporun, biçimsel ve açık hataları taşımaması endişesi ile okunduğu, öz bakımdan ise "hazineci" yaklaşımın etkisinde kalınabildiği de bir gerçektir.(36)

Endişeleri doğrular şekilde uygulamaların gelişmesi nedeniyle kanunen inceleme yetkisinin verilmesinden bir yıl sonra Maliye Bakanlığı tarafından inceleme elemanlarına yönelik bir iç genelge yayımlanmak suretiyle bazı tedbirler alınmak istenmiştir.

15.03.1984 tarihli ve 1984/2 sıra no.lu VUK İç Genelgesi'ne göre; yapılacak incelemelerde her türlü inceleme tekniklerinden yararlanılarak, detaylı inceleme ve araştırma yapılacak, düzenlenecek inceleme raporlarında, tarhiyata esas teşkil edecek olan matrah veya matrah farkının nedenleri, hesaplama şekli ayrıntılı olarak izah edilecek ve üzerinden tarhiyat yapılacak tutar kesinlikle gösterilecektir. Gerçekçi olmayan ve mesnetsiz matrah ve matrah farkı tespiti yapılmayacaktır.

Katıldığımız görüşe göre iç genelgede kullanılan "gerçekçi olmayan", "mesnetsiz" gibi soyut kavramlarla inceleme elemanlarını uyarmak yerine, bir tek insanın doğal olarak yapabileceği yanlışların meydana getirebileceği önemli sonuçlar nedeniyle verginin yasallığı ilkesine bireysel, subjektif işlemler ile ters düşmemek için, idare içinde takdir işlemlerinin objektif

yapılmasını sağlayacak mekanizmaların yasa değişiklikleri ile getirilmesinde daha faydalı görünmektedir. (37)

Vergi inceleme raporlarının tek başına icrailik güçleri olmadığı için dava konusu yapılamazlar. Ancak vergi inceleme raporuna dayanarak tarh edilen vergi ve/ veya kesilen cezanın bulunması durumunda hukuki sonuç doğuran ve icrailik kabiliyetine sahip bir işlem ortaya çıkmış olur. Bu işlemin dava edilmesi halinde inceleme raporunda belirtilen hususların yerinde olmadığı açılan dava sırasında ileri sürülebilir.(38)

İnceleme sonucunda gerektiğinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit edilir. Mükelleflerin ya da ilgililerin vergi incelemesine ilişkin itirazları varsa bu itirazlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

Anlayacağı üzere vergi incelemelerinde vergi inceleme elemanlarınca tutulan tutanaklara, kanun gereği mükelleflerin itiraz ve çekinceleri varsa bunların da yazılması gerekmektedir. Danıştay'a göre de; "yeterli bir vergi incelemesinin yapılmış olduğundan söz edebilmek için, vergileme ile ilgili olaylarla hesap durumlarının ve bu arada ilgililerin tutanağa geçirilen itiraz veya mülahazalarının inandırıcı biçimde araştırılması, eleştirilecek hususlarla ilgili saptamaların sağlıklı yapılması ve saptanan hususların isabetli bir biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir".³⁹ Bu bağlamda mükellefler ya da ilgililer haklarında tutulan vergi inceleme tutanaklarına ihtirazi kayıt düşebilmeleri mümkündür. Zira bu tutanak ve raporlar maddi delil niteliğinde kabul edilmektedir. Danıştay'ın verdiği kararlar da durum bunu göstermektedir. Ancak vergi inceleme raporlarının aksinin ispatlanması da mümkün olup bunun yapılması halinde vergi incelemesine dayalı tarhiyat vergi yargı organınca kaldırılır.(40)

İnceleme raporu vergi inceleme elemanı tarafından vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi bu rapordaki esaslara göre vergi tarh etme ve ceza kesme işlemlerini yapar. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlı olup, bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisi yoktur. Tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme raporlarının esas alındığının belirtilmesinde yarar görülmektedir. (41)

c. Yargının Vergi İncelemesine Bakışı

İnceleme raporları hukuki dayanaklı, delilli ve gerekçeli olmalıdır. Çünkü, inceleme elemanının hukuki dayanaktan yoksun ve kişisel beyanları niteliğindeki inceleme raporlarıyla yapılan tarh işlemleri, yargı organları tarafından, geçersiz sayılmaktadır. (42)

Danıştay kararlarının vergi incelemesinde bulunduğu ortak nokta; vergi incelemesinin dayanaklarının araştırılması, açıkça tespit edilmesi, hakkaniyete uygun bir inceleme yapılmasından yanadır. Aşağıda bu konudaki örnek teşkil edecek bazı yargı kararlarına yer verilmektedir.

"İnceleme elemanınca matrah farkı bulunan şirketin, beyan ettiği kazançtan daha fazla kazanç elde etmesine karşın bu gelirini beyan dışı bıraktığının somut olarak inandırıcı bilgi ve belgelerle kanıtlanması gerekir";⁴³

"VUK madde 134'e göre incelemeyi maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi inceleme elemanlarınca mükellefin ödediği KDV'ler hakkında bir araştırma ve inceleme yapılmadan ve doğruluğu tespit edilmeden, indirdiği vergilerin reddedilmesi hakkaniyete uygun düşmez" (44)

"Mal sattığı firmanın el defterindeki bilgilerden yararlanılmak suretiyle bulunan matrah farkı tek taraflı ve usulüne uygun olmayan bir incelemeye dayanmadığından yapılan tarhiyatta yasal isabet bulunmamaktadır", (45)

"İfadesine başvuru müşterilerin verdiği bilgi ve yaptığı açıklama, ifadesi alınamayan müşteriler içinde geçerli kabul edilemez; (46)

"Vergi incelemesi sırasında matrah farkı bulunurken mükellefin kendi aleyhine yaptığı hatalarında göz önüne alınması gerekir; (47)

"Faaliyetini terk eden mükellefin bir kısım belgelerini kaybettiği gerekçesiyle terk işlemleri sırasında ibraz edememesi üzerine yapılan incelemede defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmeyişi nedeniyle resen takdire gidilmesi yerindedir. Ancak kaybolduğu ileri sürülen faturaların kullanılıp kullanılmadığı yönünde inceleme elemanınca herhangi bir tespit yapılmadan tamamının kullanıldığı varsayımı ile matrah takdir olunamaz" (48)

Danıştay kararlarından görüleceği üzere inceleme elemanları takdir yetkilerini kullanırken vergi kanunlarının, muhasebe tekniklerini göz önüne almak ve takdirlerini hukuki dayanaklara göre yapmak durumundadırlar. Kararlarda "inandırıcı bilgi ve belgelerle kanıtlama", "araştırma ve inceleme yapılmadan doğruluğu tespit etme", "ifadesi alınmayanlar hakkında varsayımda bulunma", "varsayıma dayanma" ifadelerinden incelemenin tam bir araştırma ve kontrol neticesinde, ispatlarıyla yapılması ve buna ek olarak sadece vergi kayıplarını ortaya çıkarmakla kalmayıp, mükellefin kendi aleyhine yaptığı hatalı uygulamalarında göz önüne alınması gerektiği de anlaşılmaktadır.

VI. SONUÇ

Beyan sistemine dayanan vergi sistemimizde, mükellefin doğru şekilde beyanlarını gerçekteştirdiğinin kontrol edilmesi iyi bir denetim mekanizması ile gerçekteşebilir. Türk vergi hukukunda bu denetim mekanizmasında yer alan en önemli araçlardan biri de vergi inceleme müessesesidir. VUK'un 134 ve 141. maddeleri arasında düzenlenen vergi inceleme uygulamasını gerçekteşirecek inceleme elemanları kanunda yer alan uygulamalara dayanarak mükellefleri inceleme yetkilerine sahiptirler.

Vergi incelemeleri gerçekteşirilirken, inceleme elemanlarının takdir yetkileri nedir ve sınırları nerelere dayanmaktadır sorusu akla gelmektedir. Takdir yetkilerini kullanarak resen, ikmalen tarhiyatlarda bulunan vergi inceleme elemanlarının sahip olduğu bu yetkilerinin sınırlarının çok geniş tutulduğu ancak keyfiliğe yer vermeyecek şekilde de düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Çalışmada incelendiği üzere vergi inceleme elemanları incelemelerini gerçekteşirirken kanuni uygulamaları esas almakla birlikte, mükelleflere tanınan hakların doğru uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe sisteminde hatalar olup olmadığı, istisna ve muafiyetlerin yerinde olup olmadığı vb geniş bir vergi küllüyatı çerçevesinde gerçekteşireceklerdir. Ancak yetkileri sadece bu hukuksal düzenlemelerin doğru, yanlış ve yerinde olup olmadığını

denetlemek ve hatalı, yanlış, kanuna aykırı gördükleri uygulamaları tespit edip gereğini resen veya ikmalen vergi tarhiyatı şeklinde ve gerekli cezaları uygulamakla sınırlıdır. Bunun dışında keyfi ve yasal dayanaktan yoksun şekilde incelemelerini son uçlandıramayacakları açıktır. Yargı kararlarına da yerleşik hale gelen içtihatlarla göre de varsayımsal yeterli inceleme ve araştırma yapılmadan incelemelerine yon veremeyecekleri dile getirilmektedir. Anayasal hükümler, bireylerin kendileri ve yakınları hakkında ifade vermeye zorlanamayacağına açık biçimde yer vermektedir. Hukuk sisteminde varolan normlar hiyerarşisine göre Vergi Usul Kanunu, Anayasa hükümlerine aykırılık teşkil edecek şekilde düzenlenemez ve hüküm de içeremez. Bugün itibariyle muhtelif çalışmalarda da ele alındığı üzere, Vergi Usul Kanunu hükümlerinin sadece vergi incelemesi ile sınırlı kalmayan bir kısmı ile Anayasa hükümleri arasında çelişkili düzenlemeler olduğu anlaşılmaktadır. Ancak daha önce de belirtildiği üzere, bu bir vergi sorunundan ziyade hukuk sistemi sorunu olarak kendini göstermektedir. Doğal olarak bu sorun vergi düzenlemelerine de yansımaktadır. Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanlarının uygulamada görmek pek mümkün olmasa da, Anayasa hükümlerini de dikkate alması gerektiğini düşünmekteyiz. Kaldı ki bizimde dahil olduğumuz İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde de bu uygulamalar mevcut iken, "hukuk devleti" olarak nitelendirdiğimiz ülkemiz hukukunda çelişkili düzenlemelere yer vermek bu niteliği zedeleyici bir durum olarak, değiştirilmediği sürece karşımıza çıkacaktır.

*** Bu makale Mali Pusula Dergisinin Mart 2006 Sayısında yayımlanmıştır.**

1 Altar Ömer ARPACI; "Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri" Vergi Sorunları, Say: 194, Kasım 2004, s. 40.

2 Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı 2004 Yılı Genel Çalışma Plan ve Program, aktaran, ARPACI, a.g.m., s. 50.

3 Sakıp ŞEKER; "Vergi incelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme", Yaklaşım Say:5, Mayıs 1993, s. 53.

4 Şükrü KIZILOĞ; "Vergi İncelemesi'nin Yapılacağı Yer", Sabah, "Mali Yaklaşım Köşesi", 12.01.1996, s.11.

5 Dnş. 4.D'nin 30.06.1994 tarih ve E:1993/2661, k:1994/4051 sayılı Kararı (Şükrü KIZILOĞ, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt:3, Ankara, 1996, s. 914-915).

6 Yrg. Ceza Genel Kurulu Kararı'nın 21.03.1988 tarih ve E:88/964, K:88/122 sayılı Kararı.

7 Kurtuluş AKDENİZ; "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi", Yaklaşım, Sayı: 151, Temmuz 2005, s.144.

8 Dnş. 9. D.'nin 29.12.1993 tarihli ve E: 92/5672, K: 93/5499 sayılı kararı (Şükrü KIZILOĞ, Danıştay Kararları Ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt:3, Ankara, 1996, s. 676-677).

9 Yılmaz ÖZBALCI; Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları (Föy- Volant), Oluş Yayıncılık, Ekim 1998, s. 435; AKDENİZ, "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer...", a.g.m., s. 146

10 Anayasa'nın özel hayatın gizliliği başlıklı 20. maddesine göre ".....usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça ...kimsenin üstü, özel kağıtları, eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz .." ifadesini VUK'un 142. maddesinde düzenlenen Arama müessesesine özgü " arama kararı sulh ceza hakimi tarafından verilir" biçimindeki düzenleme tamamlamaktadır. Hakim arama talebini VUK'da belirlenen unsurları taşıyıp taşımadığını inceleyerek ve bu koşulların varlığına ikna olduğu takdirde arama kararını verecektir. VUK'daki "...istenilen yerlerde arama yapılmasına karar verilmesi şarttır" biçimindeki düzenleme doğal olarak "arama kararı vermek zorundadır" anlamını taşımamaktadır. Zira böylesi bir okuma hukuk dışıdır, çünkü hakimin takdir hakkı vardır. (Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Nihal SABAN; Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2005, s. 180). Diğer bir deyişle bu noktada dahi bir keyfilik söz konusu olmayacak ve hakimin hukuki incelemesi neticesinde arama onayı vermesi durumunda aramalı vergi incelemesi yapılabilecektir.

11 Kurtuluş AKDENİZ; " Vergi İncelemesi Nedir Ne Değildir?", Perspektif, DOSAB Yayını, Temmuz- Ağustos 2005, Bursa

12 ÖZBALCI; a.g.e., s. 435

13 Müdür Yardımcısının, müdürün izinli olduğu dönemde vekil olarak vergi inceleme raporunu imzaladığı tartışmasıdır. Vekil vekalet ettiği görevin yetki ve sınırları içinde kalmak şartıyla asılın bütün hak ve yetkisine sahip olduğu vekalet kurumunun niteliği gereğidir. Vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleme, uzlaşmaya varma ve dava açıldığında her türlü usul işlemini yapma yetkisi olan vekilin, bunların dayanağını oluşturan ve bunlardan ayrılması mümkün olmayan "vergi inceleme raporunu" imzalama yetkisine sahip olmadığı düşünülemez " (Dnş. 4.D., T: 25.10.1995, E: 1995/2828, K: 1995/2794; ÖZBALCI, a.g.e., s.440).

14 ARPACI, a.g.m., s. 42

15 Abdurrahman AKDOĞAN; Vergi İncelemesi, Ankara İTİA Yayınları, No:127, Ankara, 1979, s. 70

- 16 21 Mayıs 1964 tarih ve 11708 sayılı Resmi Gazete
17 8 Temmuz 1970 tarih ve 13542 sayılı Resmi Gazete
18 30 Kasım 1973 tarih ve 14728 sayılı Resmi Gazete
19 07.09.2005 tarih ve 25929 sayılı Resmi Gazete
20 Gelirler Kontrolörleri Derneği Web Sitesi , <http://gkd.org.tr/html/yetki.html.erişim:20.12.2005>
21 SABAN, a.g.e., s. 173
22 Nihal SABAN; “ İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Vergi Kavramı Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyum Tebliği
23 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. SABAN, a.g.t., s. 265 vd.
24 Anayasa Mahkemesi, 11.03.2003, 55/8, (RG: 16.12.2003, 25318)
25 SABAN, a.g.e., s. 174
26 SABAN, a.g.e., s. 175
27 Billur Yaltı; “ Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359/a-2'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu), Vergi Dünyası, Sayı:285, Mayıs 2005, s. 24-33.
28 YALTI, a.g.m., s. 24
29 YALTI, a.g.m., s. 25
30 YALTI, a.g.m., s. 30
31 YALTI, a.g.m., s. 33
32 Sakıp Şeker, a.g.m., s. 54
33 M.Aykut KELECİOĞLU; “Randıman İncelemeleri”, Yaklaşım, Sayı: Ekim, 2001.s.98
34 Osman Saraç; “ Gelir Vergisinde Vergi İncelemesine Tabi Olanlar”, Yaklaşım, Sayı: 134, Şubat 2004, s.98
35 Nezh Şeker; Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım, İstanbul, 1994, s.56
36 Nezh Şeker, a.g.e., s. 57
37 Nezh ŞEKER, a.g.e., s. 58.
38 Doğan ŞENYÜZ, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 120.
39 Dnş. 11.D., T:18.11.1999, E:1999/3481, K:1999/4332, aktaran, YERLİKAYA, G. Kürşat; İhtirazi İhtirazi Beyan ve Yargı Yolu, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005, s. 33.
40 Dnş. 13. D., T:20.09.1976, E:1974/3108, K:1976/2415, aktaran, YERLİKAYA, a.g.e., s. 41 Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 3.bası, Ankara, 2004, s. 228.
42 Dnş. 13.D., T: 20.9.1976 gün ve E:1974/3108, K:1976/2415, Dnş. Der. 5.26-27, s. 583, KARAKOÇ, a.g.e., s. 228.
43 Dnş. 4.D., T:21.11.1997, E:1996/2719, K:1997/4445, (Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt:5, Ankara, 2000).
44 Dnş. VDDGK., T:17.01.1997, E:1995/50, K:1997/44, (Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt:4, Ankara, 1998).
45 Dnş. 11.D., T:21.05.1996, E:1996/117, K:1996/2080, (Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt:4, Ankara, 1998).
46 Dnş. 7.D., T:25.05.1992, E:1998/1024, K:1992/1745, (Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler Yaklaşım Yayınları Cilt:3, Ankara, 1996)
47 Dnş. 4.D., T:10.02.1982, E:1981/1399, K:1982/112, (Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler Yaklaşım Yayınları Cilt:2, Ankara, 1994)
48 Dnş. 4.D., T:08.03.1999, E:1998/1655, K:1999/886, (Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, YAKLAŞIM Yayınları, Cilt:4, Ankara, 1998)
yd 2, say 15, Mart 2006