

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ DENETİM TÜRÜ OLARAK
YOKLAMA VE ELEKTRONİK YOKLAMA

Yüksek Lisans Tezi

ÜMRAN İZMİR

İstanbul, 2017

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ DENETİM TÜRÜ OLARAK
YOKLAMA VE ELEKTRONİK YOKLAMA

Yüksek Lisans Tezi

ÜMRAN İZMİR

Danışman: YRD. DOÇ. DR. M.EZHAN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2017



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi Ümran İzmir'nın TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ DENETİM TÜRÜ
OLARAK YOKLAMA VE ELEKTRONİK YOKLAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz
Yönetim Kurulunun 13.12.2017 tarih ve 2017-34/40 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 22/12/2017

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

	Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1.	Tez Danışmanı Yrd. Doç. Dr. EZHAN DOĞRUSÖZ	
2.	Jüri Üyesi Yrd. Doç. Dr. YASEMİN TAŞKIN	
3.	Jüri Üyesi Prof. Dr. MUSTAFA ÇELEN	

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, günümüzde hala güncelliğini koruyan, vergide adaletin sağlanması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi açısından önem arz eden vergi denetim faaliyetlerinin ilk aşaması olan yoklama müessesesi ile elektronik yoklama sistemine geçiş sürecinde ortaya çıkan yeniliklerden bahsedilmiştir.

Araştırmanın yürütülmesinde ve çalışmanın sonuçlandırılmasında yardım ve desteğini esirgemeyen tez danışmanım, kıymetli hocam Yrd. Doç. Dr. M.Ezhan DOĞRUSÖZ' e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul,2017

Ümran İZMİR

ÖZET

Vergi kamu harcamalarını karşılamak üzere kamu tüzel kişilerinin, toplumu oluşturan bireylerden doğrudan bir karşılık vaadi olmaksızın cebren tahsil ettiği nihai ve nakdi yükümlülüklerdir. Çağdaş vergilemenin gereği olarak beyan esasına göre tahsil edilen vergi gelirlerini güvence altına almak amacıyla vergi denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Vergi denetimi, vergi sisteminin devamlılığını sağlamak, beyan esasında ortaya çıkabilecek sorunları gidermek ve vergi mevzuatının uygulamasını sağlamak adına idare tarafından yürütülen faaliyetleri kapsamaktadır. Vergi denetiminin ilk aşaması olan yoklama, vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan durumların tespit edilmesi, mükellefe ve mükellefiyete ilişkin maddi olay ve kayıtların vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslar dâhilinde araştırılması işlemidir. Uygulamada yaşanan sorunların önüne geçmek, yoklama faaliyetlerinin takibini hızlandırmak ve yoklama sonuçlarını elektronik ortamda muhafaza etmek için elektronik yoklama sistemine geçilmesiyle, yoklama faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik artışı sağlanmıştır. Belirtmek gerekir ki vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması, vergi kayıp ve kaçığın önlenmesi, kayıt dışı ekonomik alanın daraltılması için idare tarafından yürütülen çalışmalar halen devam etmektedir. Ancak idarenin aldığı tedbirlerden beklenen sonuçların alınması için mükelleflerin de vergi ahlakı ve vergi bilincinin gelişmesi, bununla birlikte yoklama faaliyetleri sırasında mükellef haklarının da gözetilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Yoklama, Elektronik Yoklama, Mükellef Hakları

ABSTRACT

Tax is the final and compulsory financial charge imposed on individuals within a society by statutory bodies to finance public expenditures, without any promises as to its direct returns. As a requirement of modern taxation systems, governments conduct regular tax audits in order to secure their tax revenues collected on the basis of statement. Tax auditing includes the activities carried out by the administration to ensure the continuity of the tax system, to tackle the issues associated with statement principle and to enforce the relevant tax legislation. The first stage of auditing, tax inspection involves detection of cases unreported to tax authorities and investigation of the material events and records concerning taxpayers and tax liability in accordance with the principles and procedures prescribed under the relevant laws. Designed to minimize the problems that may occur in practice, accelerate inspection procedures, and keep relevant data on electronic environment, the introduction of electronic inspection system has enhanced the effectiveness and efficiency of tax auditing in our country. We should note here that the tax administration still continues its efforts to streamline the effectiveness and efficiency in tax auditing, prevent tax loss and evasion, and minimize the unrecorded economic space. However, in order to achieve the expected results from the measures taken by the administration, we should educate the taxpayers about tax ethics and raise awareness on tax compliance, observing the taxpayer rights during all tax inspection procedures.

Keywords: Tax Audit, Inspection, Electronic Inspection, Taxpayer Rights

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ.....	VI
GRAFİK LİSTESİ.....	VII
KISALTMALAR.....	VII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİM KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİNİN ETKİLERİ VE TÜRLERİ

1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI.....	3
2. VERGİ DENETİMİNİN AMACI.....	6
3. VERGİ DENETİMİNİN NEDENLERİ.....	8
3.1. Mali Nedenler.....	8
3.2. Sosyal Nedenler.....	9
3.3. Ekonomik Nedenler.....	10
3.4. Hukuki Nedenler.....	11
4. VERGİ DENETİMİN ETKİLERİ.....	11
4.1. Vergi Denetiminin İdare Açısından Etkileri.....	12
4.2. Vergi Denetiminin Mükellefler Açısından Etkileri.....	15
5. VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ.....	18
5.1. YOKLAMA.....	19
5.2. VERGİ İNCELEMESİ.....	20
5.2.1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar.....	20
5.2.2. Vergi İncelemesinin Amacı.....	21

5.2.3. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar.....	21
5.2.4. Vergi İncelemesinde Yer ve Zaman.....	22
5.2.5. Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar.....	24
5.2.6. Vergi İncelemesi Karşısında Mükellefin Sahip Olduğu Haklar.....	26
5.3. ARAMA.....	27
5.3.1. Aramanın Amacı.....	27
5.3.2. Arama Yapmaya Yetkili Kişiler ve Aramada Zaman	28
5.3.3. Aramada Uyulacak Esaslar.....	29
5.4. BİLGİ TOPLAMA.....	31
5.4.1. Bilgi Toplamada Amaç.....	31
5.4.2. Talep Üzerine Bilgi Verme.....	32
5.4.3. Devamlı Bilgi Verme.....	32
5.4.4. Bilgi Vermekten İmtina Edilemeyecek Haller.....	33
5.4.5. Vergi İstihbarat Arşivleri.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

YOKLAMA KAVRAMI, YOKLAMA SIRASINDA UYULACAK ESASLAR VE KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE YOKLAMANIN ÖNEMİ

1. YOKLAMA.....	36
2. YOKLAMANIN AMACI VE KAPSAMI.....	38
3. YOKLAMA ÇEŞİTLERİ.....	41
3.1. İşe Başlama Yoklaması.....	41
3.2. İş Bırakma Yoklaması.....	43
3.3. Adres Değişikliği Yoklaması.....	44
3.4. Faal Mükellef Kontrol Yoklaması.....	45
3.5. Kayıt Dışı Faaliyet Tespit Yoklaması.....	46
3.6. Gayrimenkul Sermaye İradı Yoklaması.....	46
3.7. Katma Değer Vergisi İadesi Açısından İhracat Yoklaması.....	47

3.8. Şube Açılış Yoklaması.....	47
3.9. Şube Kapanış Yoklaması.....	48
3.10. Nakil Vasıtaları Yoklaması.....	48
3.11. Özel Esaslar Yoklaması.....	49
3.12. Toplu Yoklama.....	49
4. YOKLAMAYA YETKİLİ KİŞİLER.....	52
5. YOKLAMA YAPMAYA YETKİLİ KİŞİLERİN YETKİLERİ.....	54
6. YOKLAMA ZAMANI VE YERİ.....	57
7. YOKLAMANIN YAPILIŞ USULÜ.....	59
8. YOKLAMA SIRASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR.....	60
9. YOKLAMA TUTANAĞI DÜZENLENİRKEN UYULMASI GEREKEN ESASLAR.....	62
10. YOKLAMA SONUCUNDA DEFTER VE BELGELERE EL KOYMA YETKİSİ.....	67
11. YOKLAMANIN DİĞER DENETİM TÜRLERİNDEN AYRILAN YÖNLERİ.....	72
11.1. Yoklama ile Vergi İncelemesi Arasındaki Farklılıklar.....	72
11.2. Yoklama ile Arama Arasındaki Farklılıklar.....	75
11.3. Yoklama ile Bilgi Toplama Arasındaki Farklılıklar.....	75
12. KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE YOKLAMA.....	76
13. YOKLAMA SONUCUNDA ORTAYA ÇIKAN DURUMLAR.....	79
13.1. Mükellefiyet Tesis Edilmesi.....	80
13.2. Mükellefiyet Değişikliğine Yol Açması.....	81
13.3. Mükellefiyet Kaydının Silinmesi.....	82
13.4. Vergi Tarhına Yol Açması.....	83
13.5. Mükellefin Vergi İncelemesine Sevk Edilmesi.....	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ELEKTRONİK YOKLAMA VE ELEKTRONİK YOKLAMADA
UYULACAK ESASLAR

1. ELEKTRONİK YOKLAMA.....	87
2. ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİ.....	89
3. ELEKTRONİK YOKLAMA YAPMA YETKİSİNE HAİZ OLANLAR.....	90
4. ELEKTRONİK YOKLAMA TALEP AŞAMALARI.....	91
5. ELEKTRONİK YOKLAMA FİŞİ.....	92
5.1. Elektronik Yoklama Fişinin Oluşturulması.....	93
5.2. Elektronik Yoklama Fişinin İmzalanması Hususu.....	94
5.2.1. Elektronik İmza Sahibi Mükellefler Açısından.....	94
5.2.2. Elektronik İmza Sahibi Olmayan Mükellefler Açısından.....	96
5.3. Elektronik Yoklama Fişinin İmzalanmadan Onaylanması.....	96
5.4. Elektronik Yoklama Fişlerinin Vergi Dairelerine İletilmesi.....	97
6. ELEKTRONİK YOKLAMA FAALİYETİNİN ELEKTRONİK ORTAMDA YAPILAMAYACAĞI DURUMLAR.....	98
7. ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİNİN OLUMLU YÖNLERİ.....	99
7.1 Mükellef Açısından Olumlu Yönleri.....	100
7.2 İdare Açısından Olumlu Yönleri.....	100
8. ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER.....	101

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YOKLAMANIN İDARİ İŞLEM OLARAK NİTELİĞİ

1. İDARİ İŞLEM KAVRAMI.....	103
2. HAZIRLAYICI İŞLEM KAVRAMI.....	108
3. İDARİ BİR İŞLEM OLARAK YOKLAMANIN İDARE HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ.....	112

BEŞİNCİ BÖLÜM

YOKLAMA KARŞISINDA MÜKELLEF HAKLARI

1. VERGİ DENETİM TÜRÜ OLARAK YOKLAMA KARŞISINDA MÜKELLEFİN SAHİP OLDUĞU HAKLAR.....	114
1.1. Yoklama Memurundan Kimlik Gösterilmesini İsteme Hakkı.....	119
1.2. Yoklama Konusu Hakkında Bilgi Edinme Hakkı.....	120
1.3. Yoklama Tutanaklarına Değişikliklerin Yazılmasını İsteme Hakkı.....	121
1.4. Yoklama Tutanağının Bir Örneğini İsteme Hakkı.....	122
1.5. Yoklama Tutanağının Usulüne Uygun Tebliğ Edilmesini İsteme Hakkı.....	123
1.6. Yoklama Tutanağına İstinaden Dava Açma Hakkı.....	125
1.7. Yoklama Sırasında ve Sonrasında Vergi Mahremiyetinin Korunmasını İsteme Hakkı.....	127
SONUÇ.....	130
KAYNAKÇA.....	135

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo-1: Yoklama İstatistikleri.....	51
---	----



GRAFİK LİSTESİ

Sayfa No.

Grafik-1: Vergi Kaçıranlara Uygulanan Cezaların Caydırıcılığı Konusundaki Düşünceler.....	12
Grafik-2: Mükelleflerin Vergi Kaçırma Suçuna Yönelik Düşünceleri.....	13
Grafik-3: Yakalanma ve Denetlenme Olasılığı Hakkındaki Düşünceler.....	14
Grafik-4: Mükelleflerde Vergi Bilinci.....	16
Grafik-5: Mükelleflerin Vergiye Bakış Açısı.....	17
Grafik-6: Kayıt Dışı Ekonominin Zararları Hakkındaki Düşünceler.....	78

KISALTMALAR

T.C. :Türkiye Cumhuriyeti

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

VUK: Vergi Usul Kanunu

EYS: Elektronik Yoklama Sistemi

mad.: Madde

Ed.: Editör

s.: Sayfa

GİRİŞ

Günümüz toplumlarında sosyal devlet olgusunun gelişmesi sonucu birey ile devlet arasındaki ilişkinin seyrinin değiştiği gözlenmektedir. Küreselleşme ve nüfus artışıyla birlikte toplumsal ihtiyaçların değişmesi, bununla beraber toplumun devletten beklentilerinin artması kamu harcamalarının da artmasına neden olmaktadır. Sosyal devlet rolünü üstlenen kamunun sosyal harcamalarını arttırması, söz konusu harcamaların finansman sorununu gündeme getirmektedir. Devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için sürekli ve çeşitli finansman kaynaklarına ihtiyacı vardır. Günümüzde kamu harcamalarının finansmanı büyük ölçüde kamu gelirleriyle özellikle vergilerle karşılanmaktadır. Kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergiler, devletin en büyük finans kaynağını oluşturmaktadır. Kamusal harcamalar için son derece önemli olan vergi; devletin kamu harcamalarını finanse etmek için bireylerden cebri, nihai, nakdi ve karşılıksız olarak tahsil ettiği parasal yükümlülüklerdir.

Cebri ve karşılıksız olarak tahsil edilen vergiler, çağdaş vergileme ilkesi gereği genellikle beyan esasına göre tahsil edilmektedir. Beyan esasında vergisel işlemlere ilişkin bilgilerin mükellef tarafından idareye doğru ve eksiksiz aktarılması hayati önem arz etmektedir. Beyan esasında mükelleflerin beyanı esas alındığından suiistimale yer vermemek için devlet çeşitli önlemler almakta, vergi gelirini eksiksiz tahsil etmeye çalışmaktadır. Vergi kaybını en aza indirmek, toplumun ihtiyaç duyduğu kamu harcamalarını finanse edip hayata geçirmek adına devletin aldığı önlemlerin başında vergi denetim müessesesi gelmektedir. Vergi denetimi; devletin görevlendirdiği, vergi denetim elemanları aracılığı ile çeşitli isimler altında yürütülmektedir. Vergi denetim müessesesinin ilk ve aslında belki de en önemli ayağı olan yoklama, vergi ile ilgili maddi olayları, durumları, kayıtları tespit etmek için görevli kılınmış memurlarca yerine getirilen bir denetim şeklidir. Günümüzde yoklama müessesesine yönelik yapılan düzenlemeler ile denetim mekanizması güçlendirilmeye çalışılmaktadır. Son yıllarda Maliye Bakanlığı çatısı altında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergi denetimi ve vergi denetim türlerinden yoklamaya ilişkin uygulamaya koyduğu yeniliklere çalışma içerisinde yer verilecektir.

Bu çalışmada vergi denetiminin ilk merhalesi olan yoklama sisteminden, günümüzde uygulanan elektronik yoklama sistemine geçiş sürecinde ortaya çıkan yenilikler ve elektronik yoklama sisteminin denetim mekanizmasına kattığı olumlu etkiler inceleme konusu yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde vergi denetimi kavramı, vergi denetiminin amaçları, vergi denetiminin nedenleri ve vergi denetiminin etkileri ele alındıktan sonra vergi denetim türlerine değinilecektir. Vergi denetim türlerinden yoklama çalışmanın asıl konusu olması sebebiyle bir sonraki bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Diğer bir denetim türü olan vergi incelemesinin amacı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar belirtildikten sonra vergi incelemesinin yapılış usulüne değinilecektir. Vergi denetim türlerinden bir diğeri olan arama, aramanın amacı, arama yapmaya yetkili kişiler ve aramada uyulacak esaslar incelenecek, ardından bilgi isteme müessesesi hakkında bilgilere yer verilecektir.

İkinci bölümde vergi denetim türü olarak yoklamanın amacı, kapsamı, çeşitleri, yoklama yapmaya yetkili kişiler ele alındıktan sonra yoklamanın yapılış usulü hakkında bilgilere yer verilecektir. Yoklamanın kayıt dışı ekonomi ile mücadeledeki önemi ve yoklama sonucunda ortaya çıkan durumlar ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde yakın zamanda uygulamaya giren elektronik yoklama sistemi incelenecek aynı zamanda söz konusu sistem ile getirilen yenilikler hakkında bilgiler yer alacaktır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde idari işlem kavramı ve idari işlemin çeşitleri ele alındıktan sonra, bir idari işlem olan yoklamanın idare hukuku içerisindeki yeri ele alınacaktır.

Beşinci bölümde ise yoklama karşısında mükellefin sahip olduğu haklara yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİNİN ETKİLERİ VE TÜRLERİ

1.VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Vergi, devlet için hayati nitelikli bir araçtır ve insanlık tarihi boyunca yaşanan gelişmeler verginin bu özelliğini hiç etkilememiştir.¹ Vergi, kamu harcamalarını karşılamak üzere devlet veya devredilmiş yetkiye sahip olan diğer kamu tüzel kişilerinin yasalara dayalı ve karşılıksız olarak kişi ve kurumlardan aldıkları paralardır.² Vergi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gereken kaynakları oluşturmak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, egemen kamu otoritesi tarafından kişilerden kamu gücüne dayanılarak alınan paydır.³ Diğer bir ifadeyle vergi, devletin kişilere hemen seçilebilir bir karşılık sunmaksızın devlet egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak elde ettiği iktisadi kaynaklar olarak tanımlanmaktadır.⁴ Vergi, devletin en temel gelir kaynağıdır.⁵

Vergi, kamu hizmetlerinin karşılanması amacıyla devletin bireylerden cebren aldığı parasal değerleri ifade etmektedir.⁶ Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır.⁷ Kamu harcamalarının finansmanında kullanılan vergi, tek başına yeterli

¹ Kerim Gök, "Vergi Dircenin Gelişimi", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXII, Sayı 1, 2007, s.145.

² Gülay Akgül Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s.131.

³ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınevi, 2011, s.4.

⁴ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2003, s.259.

⁵ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi, 2016, s.41.

⁶ Bekir Sami Oğuztürk ve Ertuğrul Kutay Ünal, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Sayı:13, Cilt:7, 2015, s.209.

⁷ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1996, s.217.

olmasa da diğer kamu gelirlerine oranla en önemli finansman kaynağıdır. Vergiler, vergi ödeyene doğrudan bir karşılık vaadi olmaksızın alınır.⁸ Çağdaş vergilemenin gereği olarak ülkemizde beyan esasına göre vergi gelirleri tahsil edilmektedir. Beyan usulü, mükellefin vergi tarhına dayanak oluşturacak matraha ilişkin bütün bilgileri yazılı olarak vergi dairesine vermesi esasına dayanır.⁹ Ancak yükümlünün beyan ödevini hiç yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi, hatta yükümlülüğünü ya da yükümlülüğünü etkileyen durumları gizlemesi de mümkündür.¹⁰ Vergi kanunlarının suiistimale yer vermeyecek şekilde düzenlenmesi, suç ve cezaların açık bir dille belirtilmesi beyan usulündeki aksaklıkların önüne geçememektedir. Görüldüğü gibi, vergi mevzuatının öngördüğü ödev ve müeyyidelerin varlığı, vergilerin sağlıklı toplanması için yeterli olmamaktadır.¹¹ Vergi yükümlülerinin ödevlerini yasaların istediği şekilde yerine getirip getirmediğinin vergi idaresi tarafından denetlenmesi gerekir.¹²

Denetimi, yapılan bir işlemin önceden belirlenmiş bir takım kurallara (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan bir değerlendirme faaliyeti olarak tanımlamak mümkündür.¹³ Denetim, işlerin ulaşılmak istenen hedeflere ulaşmayı mümkün kılacak biçimde yürütülmesini, buna aykırı gidişlerin yoluna konulmasını sağlayan bir fonksiyondur.¹⁴ Genel olarak denetim, işlemlerin bilimsel, yasal ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacı ile uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemeler olarak tanımlanmaktadır.¹⁵ Beyan sisteminde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlayan idari fonksiyon vergi denetimidir.¹⁶

⁸ Yılmaz, s.133.

⁹ Abdullah Berçin, **Muhasebe ve Vergi Denetimi**, İstanbul: Kriter Yayınevi, 2011, s.67.

¹⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2004, s. 222.

¹¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 41. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, Nisan 2017, s.91.

¹² Abdülkadir Işık ve Diğerleri, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi(Ders Notları)**, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2004, s.80.

¹³ Tekin ve Çelikkaya, s.27.

¹⁴ Genç Osman Yaraşlı, **Türkiye’de Vergi Reformu**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:367, 2005, s.246.

¹⁵ Gülsüm Burcu Bakır, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği”, **(Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009)**, s.3

¹⁶ Erhan Gümüş, “Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri ile Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm Dergisi(Ek)**, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2005 İstanbul: İSMMMO, 72. Sayı, s.230.

Beyan usulünün kötüye kullanılmaması ve etkin işlenmesi bakımından sürecin içinde etkin işleyen bir denetim ve inceleme mekanizmasının kurulmuş olması gerekir.¹⁷ İdare tarafından yapılacak bu denetim, gerek vergi adaleti gerekse vergi hasılatı için oldukça etkili ve yararlı olacaktır. Vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.¹⁸ Görüldüğü gibi vergi denetimi, vergi sisteminin devamlılığını sağlamak, beyan esasında ortaya çıkabilecek sorunları gidermek, vergi mevzuatının uygulamasını sağlamak için idare tarafından yürütülen son derece önemli bir faaliyettir.

Vergi denetimi, idarenin ve mükelleflerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir.¹⁹ Gerek idare gerekse mükelleflerin vergi yasalarında belirtilen kurallara uyması, denetim faaliyetlerinin hızını ve verimliliğini arttıracaktır. Vergi denetiminde, mükellef ile idarenin karşılıklı ilişkilerinin normal bir şekilde devam edebilmesi için denetime kimlerin yetkili olduğunun, bunların yetki ve sorumluluklarının neler olduğu ile denetime kimlerin tabi olduğu ve bunların hakları ve ödevlerinin neler olduğunun açık olarak belirlenmesi gerekir.²⁰ Vergi denetimi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp tahsil ile sonuçlanan vergilendirme sürecinde vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin kanunlara uygun hareket edip etmedikleri hususunda gerekli delillerin toplanması ve toplanan deliller çerçevesinde değerlendirme yapılması olarak da tanımlamak mümkündür.²¹ Bu amaçla, beyan esasına dayanan vergi tarh sistemlerinde, mükellefin yükümlülüklerini doğru şekilde yapıp yapmadıklarını kontrol etmek üzere vergi idaresi bünyesinde bazı denetim birimleri oluşturulmuştur.²²

¹⁷ Ahmet Erol(1), **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İstanbul: İSMMMO, 2010, s.13.

¹⁸ Berçin, s.67.

¹⁹ Murat Koç, “Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”, (**Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s.97.

²⁰ Gümüş, s.230.

²¹ İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar/ Çözüm Önerileri**, Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak 2008, s.37.

²² Işık ve Diğerleri, s.81.

2. VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Belirtildiği gibi ülkemizde beyan esaslı uygulanmakta, mükelleflerin vergi matrahını ve vergilemeye ilişkin unsurları vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslar gözetilerek idareye bildirmeleri istenmektedir. Ancak mükellef beyanlarının noksan ve yanlış olması veya kanunda belirtilen gerekli şekil şartlarına uymaması devletin müdahalesini gerektirmektedir. Devlet bahsedilen sorunları gidermek ve kalıcı çözümler bulmak adına vergi denetim mekanizması aracılığıyla müdahalede bulunmaktadır. Vergi denetiminin uygulanmasında şüphesiz en temel amaç vergi gelirlerini güvence altına almaktır, ancak bu tabii ki devletin tek amacı değildir. Söz konusu denetim faaliyetlerinin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere belli başlı amaçları mevcuttur.²³

Vergi denetiminin amacı, bir yandan yönetimi düzenli ve kanunlara uygun bir biçimde çalışmaya yönlendirmek; diğer taraftan da yükümlülükleri doğru bildirimde bulunmaya yönelterek vergi kaybını önlemektir.²⁴ Vergi denetiminden beklenen mali amaç, devletin gelir ihtiyacının karşılanmasıdır. Kamu idaresi tarafından yürütülen denetim faaliyeti sadece kamunun alacağını korumayı hedeflememekte aynı zamanda yükümlülüklerini süresinde yerine getiren mükellefler açısından da sosyal adaleti sağlamayı hedeflemektedir. Vergi denetiminin sosyal amacı ise, mümkün olduğu kadar bütün mükelleflerin vergisini ödemesi ve dolayısıyla vergi adaleti ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır.²⁵ Bu durumda vergilerin gelir dağılımını düzeltici fonksiyonunu yerine getirebilmesi diğer yönüyle de sosyal adaleti sağlayabilmesi için vergi denetimine önem verilmesi bir zorunluluk olarak görünmektedir.²⁶ Ayrıca yapılan denetimlerle haksız rekabetin önüne geçilmekte, ticari hayatta adil bir düzen oluşturulmaya çalışılmaktadır. Yani vergi denetimi devletin hak ve alacaklarını gözetirken aslında bir yandan da mükelleflerin haklarını da gözetmektedir. Dolayısıyla vergi denetimi her ne kadar idare tarafından yürütülen bir idari işlem olsa da sadece kamu idaresinin menfaatlerini koruyan bir müessese olarak algılanmamalıdır.

²³Cemil Rakıcı, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, 2011, s.347.

²⁴ Organ, s.39.

²⁵ Rakıcı, s.347.

²⁶ Organ, s.41.

Devletin vergi denetimine başvurmasındaki diğerk bir amacı ekonomiktir. Devletin vergi kaybı nedeniyle borçlanmaya gitmesi ve bu nedenle faizlerin artması, enflasyonun yükselmesi gibi birtakım olumsuz sonuçlarla karşılaşmaktadır ki, bu durum ekonomik istikrarsızlığa neden olmaktadır.²⁷ Var olan vergi gelirlerini korumak, devletin tahsil edebileceği geliri arttırmak ve bunun sürekliliğini sağlamak vergi denetim müessesesinin diğerk amaçları arasında yer almaktadır. Vergi denetimiyle amaçlanan bir diğerk husus ise vergi kaçakçılığının önüne geçmek aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmektir. Vergi kayıp ve kaçakçılığı ile vergi denetimi yoluyla mücadele etmeyi gerekli kılan diğerk bir neden de, vergi kayıp ve kaçakçının ekonomide kaynak kullanımını üzerinde yarattığı olumsuz etkidir.²⁸ Ancak yine de vergi denetimini sadece bir vergi toplama gayreti olarak algılamak yanlıştır.²⁹

Vergi denetiminin kendisinden beklenen diğerk bir etkisi de hukuki niteliği ile ilgilidir.³⁰ Vergi denetim mekanizmasına başvurulmasındaki hukuki amaç ise, vergi kanunlarının ayırım gözetilmeksizin, tüm toplumda ve etkin bir şekilde uygulamasını sağlamaktır. Anayasanın 73. maddesinde, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”³¹ şeklinde belirtildiği gibi, toplumda vergi ödemekle yükümlü tüm bireyler mali güçleriyle orantılı olarak kamu giderlerini karşılamak zorundadır. Gerek vergi mükelleflerinin vergi kanunlarında belirtilen ödevlerini yerine getirmesi, gerekse vergi idaresinin mükelleflerin hak ve özgürlük alanlarına denetim aracılığı ile müdahale etmeleri hukukun çizdiği çerçeve içerisinde mümkün olabilmektedir.³² Dolayısıyla mükellefler için anayasal bir yükümlülük olan verginin, zamanında ve en az kayıpla tahsil edilmesini sağlamak için vergi denetimine başvurmak ise devletin en tabii hakkıdır.

²⁷ Rakıcı, s.347.

²⁸ Organ, s.40.

²⁹ Tekin ve Çelikkaya, s.54.

³⁰ Organ, s.42.

³¹ 1982 Anayasası, md.73. (Resmi Gazete Tarihi: 23.09.2010, Resmi Gazete Sayısı: 27708)

³² Organ, s.42.

3. VERGİ DENETİMİNİN NEDENLERİ

Vergi denetimi, mali idarenin hem kendisinin hem de mükelleflerin vergi mevzuatına uyup uymadıklarını tespiti, varsa hataların düzeltilmesine, vergi ziyayı halinde öngörülen cezaların uygulanarak vergi kaçırmanın caydırılmasına yönelik işlemlerin tümüdür.³³ Aslında vergi denetimi özü itibariyle bir yandan mükellef faaliyetlerini mercek altına alırken, bir yandan da vergi mevzuatının uygulanmasını sağlamaktadır. Cebri ve karşılıksız alınan bir değeri ifade etmesi itibariyle verginin doğasında potansiyel direnç mevcuttur.³⁴ Söz konusu direncin oluşmasında şüphesiz kayıt dışı bırakılan alan ve haksız rekabetin etkisi büyüktür. Tüm bu hususlar dikkate alındığında devletin vergi denetimine başvurma nedenleri ise şöyle sıralanabilir:³⁵

- Mali nedenler
- Sosyal nedenler
- Ekonomik nedenler
- Hukuki nedenler

3.1. Mali Nedenler

Vergi, en basit tanımı ile devletin kamu gücüne dayanarak, vatandaşın mali gücünün bir kısmını karşılıksız olarak alması demektir. Vergi denetiminin mali amacı devlet bütçesine ek gelir sağlamaktır.³⁶ Devletin vergi gelirini tam ve zamanında tahsil etmesi, toplumun ihtiyaç duyduğu kamu harcamalarının finansmanının sağlanması vergi denetimine başvurulmasındaki mali nedenlerden birkaçıdır. Var olan potansiyelin tam olarak değerlendirilmesi, özellikle kanunsuz şekilde vergi dışı tutulmuş ve önemli potansiyele sahip kaynakların ortaya çıkarılması vergi denetiminin mali nedenleri arasındadır.³⁷ Devlet vergi gelirlerini arttırmak, korumak için vergi denetimine

³³ Yaraşlı, s.247.

³⁴ Harun Yeniçeri, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2014, s.13.

³⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:127, Ankara: Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, 1979, s.6.

³⁶ Yeniçeri, s.14.

³⁷ Akdoğan, s.6.

başvurabileceği gibi söz konusu amaçlara ulaşmak için başka yollar da benimseyebilir. Yeni vergi konularının sisteme dâhil edilmesi, vergi tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının yükseltilmesi, devletin başvurabileceği diğer araçlardır.³⁸ Ancak eğer devlet vergi denetimi yerine vergi oranlarını arttırma yoluna giderse toplumda vergiye karşı büyük bir direnç oluşacağı muhakkaktır. Vergi oranlarına karşı gösterilen bu tavır kayıt dışı alanın artmasına kayıp ve kaçığın yaygınlaşmasına neden olacaktır. Bu nedenle devlet toplumda vergiye karşı tepki oluşturmadan var olan vergi mevzuatı ile vergi denetim müessesesine başvurmaktadır.

3.2. Sosyal Nedenler

Günümüzde, sosyal devlet ya da refah devleti anlayışının bir sonucu olarak, herkesin insan haysiyetine yaraşır bir şekilde yaşamını sürdürmesi ilkesi benimsenmiştir.³⁹ Bu ilke vergilemede adalet ve gelir dağılımıyla yakından ilgilidir. “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”⁴⁰ Anayasanın 73. maddesinde de belirtildiği üzere devlet ekonomi politikalarını uygularken ortaya çıkan vergi yükünü, bireyler arasında adaletli ve dengeli dağıtmakla yükümlüdür. Dolayısıyla ticari hayatta mevcut olan haksız rekabetin ortadan kaldırılması, kayıt dışı ekonomik alanın daraltılması hatta mümkünse ortadan kaldırılması devlet için anayasal bir yükümlülüktür. Devlet haksız rekabeti önlediği, kayıt dışı ekonomiyi azalttığı ölçüde sosyal adaleti geliştirmiş gelir dağılımında adalete yaklaşmış olacaktır. Kamu otoritelerinin gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik çeşitli araçları kullandıkları bilinmektedir.⁴¹ Vergiler gerek yapıları ve gerekse uygulamaları nedeniyle gelir dağılımının dengelenmesine önemli etkiler yapmaktadır.⁴² Devlet anayasanın 73. maddesinin uygulanmasını sağlamak, vergilemede adaleti korumak ve gelir dağılımına katkı sağlamak amacıyla da vergi denetimine başvurmaktadır.

³⁸ Yeniçeri, s.14.

³⁹ Akdoğan, s.7.

⁴⁰ 1982 Anayasası, md.73.

⁴¹ Gülsüm Gürler Hazman, “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:1, s.207.

⁴² İsmail Can, Yunus Şengöz ve Fazıl Aydın, **Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, TÜRMÖB Yayınları, Yayın No:464, s.443.

3.3. Ekonomik Nedenler

Verginin kendisi, “Vergi Olayı” ekonomik bir kavram olarak algılanmakla beraber, özel ekonomilerden, şahıslardan, ailelerden, şirketlerden, kamu ekonomisine aktarılan ve içerisinde zor unsuru bulunan bir kaynaktır.⁴³ Devletin vergi alması ile ekonomik olaylar arasında tek taraflı iradeye dayanma gibi önemli bir fark mevcuttur.⁴⁴ Vergi gelirlerinin devlet tarafından egemenlik gücüne dayanılarak, cebren tahsil edilmesinin nedeni ekonomik faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaktır. Çünkü ekonomik istikrarı sağlama çabalarında devletin vergi gelirlerinin ekonomik amaçlara uygun bir şekilde sağlanması ve kullanılması büyük önem taşımaktadır.⁴⁵

Kamu hizmetlerine olan talebin karşılanabilmesi ve genişleyen devlet faaliyetlerinin finansmanının sağlanabilmesi için kamu gelirlerine ihtiyaç duyulmaktadır.⁴⁶ Devlet sınırlı kaynaklarla gerçekleştirdiği kamu harcamalarının devamlılığını sağlamak için yine sınırlı bir kaynak olan vergi gelirlerini kontrol altına almaya çalışmakta ve vergi denetimine başvurmaktadır. Vergi denetiminin ekonomik nedenlerinin en önemlisi kamu harcamalarının büyük bir kısmını vergi gelirleriyle finanse ederek borçlanmaya başvurmamaktır. Borçlanarak kamu harcamalarının karşılanması halinde ekonomi olumsuz yönde etkilenecek, bireylerin refah düzeyi azalacaktır. Yine vergi denetimine başvurulmasında bir diğer önemli ekonomik neden de kayıt dışı ekonomi olgusudur. Devlet kayıt dışı ekonomiyi önlemek, azaltmak hatta ortadan kaldırmak için denetim mekanizmasının işlerliğini arttırmaya çalışmaktadır. Kayıt dışı ekonomi önlendiği ölçüde kaçakçılık faaliyetleri de önlenmiş olacak vergi denetimi amacına ulaşacaktır. Vergi denetimine başvurulmasında birçok neden olmakla birlikte başka hiçbir neden olmasa bile devlet, egemenlik hakkını kullanarak getirdiği vergileri üzerinde hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde uygulamakla yükümlüdür.⁴⁷

⁴³ Sedat Akbıyık, **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Ankara: Ekin Yayınları, 2005, s.89.

⁴⁴ Akbıyık, s.89.

⁴⁵ Yeniçeri, s.14.

⁴⁶Yalın Biçer, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi” (**Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2006) Isparta, s.28.

⁴⁷ Yeniçeri, s.17.

3.4. Hukuki Nedenler

Devlet egemenlik gücüne dayanarak koyduğu kuralları bütün vatandaşlara eşit olarak uygulamak zorundadır. Bu hukuk devleti olmanın da bir gereğidir.⁴⁸ Bu nedenle vergi ekonomik fakat aynı zamanda da hukuki ve sosyal bir olaydır.⁴⁹ Vergi denetimleri, bir kamu hukuku olan vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır.⁵⁰ Yasalar ile belirlenen kuralların toplumun tüm kesiminde uygulamasını sağlamak devletin vergi denetimine başvurmasındaki hukuki nedenler arasındadır. Vergi denetimleri, mükelleflerin kanunlara aykırı davranışlarını önlemek suretiyle, kanunlara daha saygılı olmalarına olanak vermekte ve kamu kuvvetini hafife almalarını önleyici olmaktadır.⁵¹ Dolayısıyla vergi denetimiyle bir yandan vergi kanunlarının uygulanması sağlanmakta bir yandan da mükelleflerde vergi bilinci oluşturulmaktadır. Vergi denetiminde yasalarla sınırların çizilmiş olması gerek idare gerekse mükellef açısından haksız ve keyfi uygulamalara başvurulmasını engellemekte, denetim mekanizmasını daha güvenilir ve adil hale getirmektedir.

4. VERGİ DENETİMİNİN ETKİLERİ

Vergi en basit tanımı ile devletin kamu gücüne dayanarak, vatandaşın mali gücünün bir kısmını karşılıksız olarak alması demektir.⁵² Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde vergi güvenliğinin sağlanmasının en önemli araçlarından biri vergi denetimidir.⁵³ Vergi denetimi ise çağdaş vergicilik yapan ülkelerde kamunun elindeki en güçlü dışsal kamusal denetim tekniğidir.⁵⁴ Vergi denetiminin ekonomik, sosyal ve idari birtakım etkileri olduğu bilinmekle beraber bu etkilerin idare ve mükellef açısından sonuçları farklı olmaktadır.

⁴⁸ Tekin ve Çelikkaya, s.54.

⁴⁹ Akbıyık, s.89.

⁵⁰ Yeniçeri, s.17.

⁵¹ Akdoğan, s.9.

⁵² Akbıyık, s.89.

⁵³ Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1994, s.8.

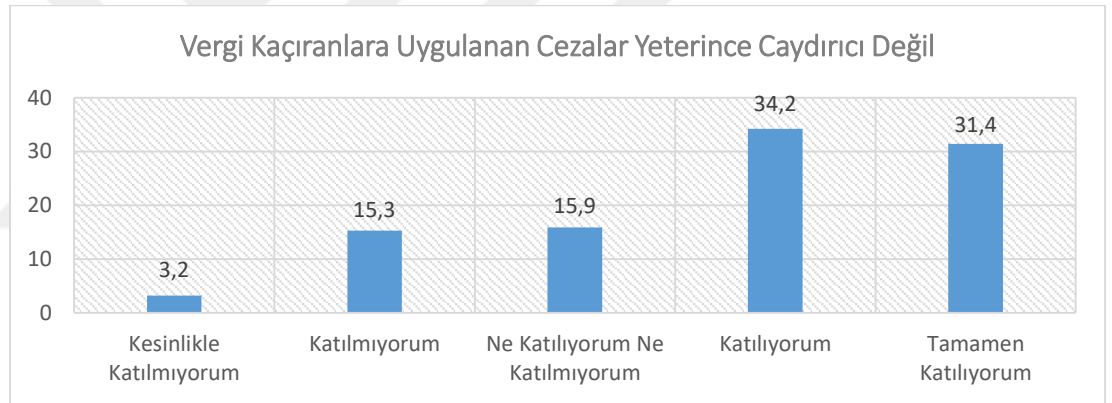
⁵⁴ Ahmet Erol(2), **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul: İSMMMO, Yayın No:140, 2011,

4.1. Vergi Denetiminin İdare Açısından Etkileri

Devlet ve mükellef açısından birçok etkisi olan denetim faaliyetlerinin en önemli etkisi şüphesiz idare açısından olmaktadır. Vergi geliri elde etmek için yürütülen denetimin idare açısından birçok etkisi olmakla birlikte söz konusu etkileri maddeler halinde şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi denetimi ekonomik açıdan kaynakların optimal kullanımına ve kaynak sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.⁵⁵ Dolayısıyla devlet denetim aracılığıyla kaynak dağılımında etkinliği sağlamaktadır.

Grafik-1: Vergi Kaçıranlara Uygulanan Cezaların Caydırıcılığı Konusundaki Düşünceler



Kaynak: Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması 2007 (GİB)⁵⁶

- Vergi denetimi öncelikle, vergi kayıplarını önlemede yararlanılan en önemli araçlardan birisidir.⁵⁷ Vergi denetiminin temel amacı, vergi kaçığının ve vergi kaybının ortaya çıkarılıp önlenmesidir.⁵⁸ Grafikte görüldüğü üzere mükelleflerin büyük bir kısmı vergi kaçırıcılara uygulanan cezaları yeterince caydırıcı bulmamaktadır. Yani denetim faaliyetlerinin etkinliği kadar denetim sonucunda tespit edilen hususlara ilişkin

⁵⁵ Tekin ve Çelikkaya, s.56.

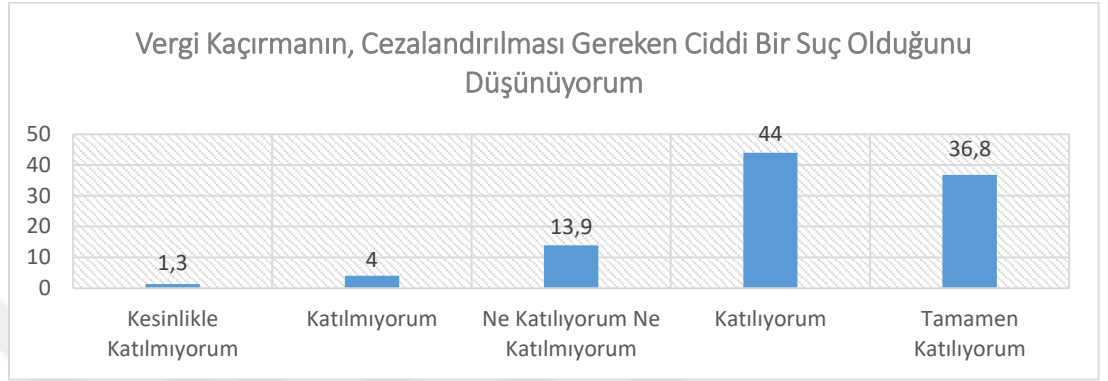
⁵⁶ Elif Tuay ve İnci Güvenç, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı** (Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması 2007), Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım 2007, s.62. (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 10.05.2017)

⁵⁷ Biçer, s.66.

⁵⁸ Süleyman Timur, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik”, (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1998), s.7.

caydırıcı cezaların verilmesi de son derece önemli bir husustur. Vergi kayıp ve kaçığını önlemede denetim faaliyetleri caydırıcı bir unsur olarak vergi kaçakçılığının azaltılmasını sağlayarak, devletin vergi kaybını en aza indirir.

Grafik-2: Mükelleflerin Vergi Kaçırma Suçuna Yönelik Düşünceleri



Kaynak: Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması 2007 (GİB)⁵⁹

- Yapılan araştırmalarda ve Grafik-2’de de görüldüğü gibi mükellefler vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ciddi bir suç olduğu düşünmektedir. Ancak buna rağmen toplumda vergi kaçaklığı sorunlarının devam etmesi denetim faaliyetlerinin önemini ortaya koymaktadır. Denetimlerin yaygınlığı ve etkinliği ölçüsünde diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi yoluyla da ek gelir yaratılmakta, ayrıca vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelenlerin bu tutumlarının cezasız kalmaması hem bu vergi mükellefleri hem de potansiyel vergi kayıp ve kaçığına yönelenler bakımından caydırıcı olmaktadır.⁶⁰

- Kamu gelirleri kamu harcamalarını karşılamaya yetmezse ortaya çıkan finansman ihtiyacını karşılamak üzere başka bir finansman aracına, borçlanmaya başvurulması gerekmektedir.⁶¹ Vergi kayıp ve kaçığı nedeniyle kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamaması sonucu, borçlanma yapılması, emisyonla gidilmesi, vergi oranlarının artırılması veya yeni vergiler konulması ülke ekonomisini değişik biçimlerde

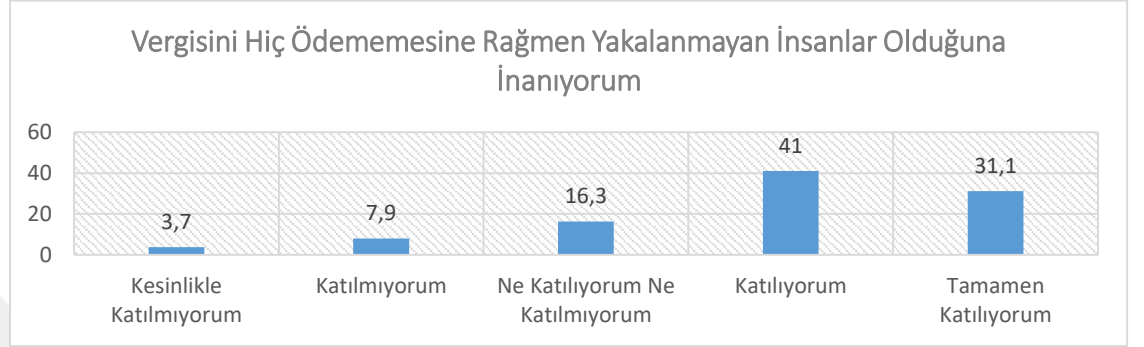
⁵⁹ Tuay ve Güvenç, s.79

⁶⁰ Oğuztürk ve Ünal, s.211.

⁶¹ Yılmaz, s.130.

etkilemektedir.⁶² Vergi gelirlerinin denetim faaliyetleriyle artırılması sonucunda bütçe dengesi sağlanacak bütçe açık vermediği için devletin borçlanmaya başvurmasına gerek kalmayacaktır.

Grafik-3: Yakalanma ve Denetlenme Olasılığı Hakkındaki Düşünceler



Kaynak: Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması 2007 (GİB)⁶³

- Mükelleflerin %72 gibi büyük bir çoğunluğu vergisini ödememesine rağmen yakalanmayan insanlar olduğunu düşünmektedir. Bu durum aslında denetim faaliyetlerinin, mükellefler tarafından yetersiz ve verimsiz görüldüğünü ortaya koymaktadır. Vergi denetim faaliyetiyle, vergi ödemeyen mükelleflerin tespit edilmesi, vergi kaybına sebebiyet veren mükelleflere kanunda belirtilen yaptırımların uygulanması diğer mükellefler açısından da caydırıcı olacaktır. Ayrıca vergi yasalarının mükelleflere eşit olarak uygulanmasında vergi ahlakı ile vergi direnci arasında ters yönlü bir ilişki olduğu da bilinmektedir.⁶⁴ Yani vergi yasalarının mükelleflere eşit olarak uygulandığı bir ekonomide vergi ahlakı artarken, vergi direnci ile vergi kayıp ve kaçığının azalacağı muhakkaktır. Denetimlerin daha etkin hale getirilmesiyle, mükelleflerin beyanlarının sürekli denetim altında bulundurulması, gerek kayıt dışında kalma gerekse kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençleri zamanla azaltacaktır.⁶⁵

⁶² Tayfun Güngör, “Türkiye’de Vergi Denetimi Sorunları ve Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1987), s.13.

⁶³ Tuay ve Güvenç, s.77

⁶⁴ A. Niyazi Özker, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:4, 2002, s. 176

⁶⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı(1), **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No:87, 2009, s.44.

Geçmişte vergi denetim faaliyetlerinden beklenen verimin alınamamasının birçok nedeni bulunmakla birlikte, bu nedenler denetimde etkinliği ve verimliliği olumsuz etkilemekteydi. Daha önce vergi denetimi, dört ayrı birimin denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmekteydi.⁶⁶ Vergi denetim faaliyetlerinin tek elden yürütülememesi, yani denetimde çok başlılık, etkinliğin önündeki engellerden biriydi. Denetimde çok başlılıktan kaynaklanan bir başka sorun da vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliğiydi.⁶⁷ Ancak 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetim birimleri birleştirilmiştir.⁶⁸ Böylece vergi denetim faaliyetleri tek çatı altında toplanmış denetimde koordinasyonun önü açılmıştır. Yine getirilen bir başka düzenlemeye göre, vergi müfettişlerinin görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süre ile belli şartlarla bazı görevleri yapamayacakları yönündedir.⁶⁹ Bu düzenleme ile denetim faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak ve sayıca az olan denetim elemanlarının özel sektöre geçişi güçleştirilmek istenmiştir.

4.2. Vergi Denetiminin Mükellef Açısından Etkileri

Vergi ödeyen taraf ile vergi tahsil eden tarafın beklentilerinin farklı olması devlet ve bireyin vergiye bakış açısını da değiştirmektedir. Vergi ödedikten sonra gelirinde bir azalış hisseden mükellefler vergi yükünün yarattığı psikoloji ile vergi kaçakçılığı faaliyetine yönelmektedir. Bu faaliyetlerin önüne geçmek için yürütülen denetimlerin mükellef açısından etkileri ise şöyle sıralanabilir:

- Denetimlerin yeterli olmadığını düşünen mükellef daha fazla kayıtdışına yönelecektir.⁷⁰ Etkin bir denetim; yasalara uygun bir toplum yaratacağı için kayıp, kaçak en aza inecek, ekonomide yasalara uyanla uymayan arasındaki rekabet eşitsizliği de ortadan kalkacaktır.⁷¹

⁶⁶ Organ, s.150.

⁶⁷ Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1. Baskı, 2013, s.22.

⁶⁸ Üstün, s.26.

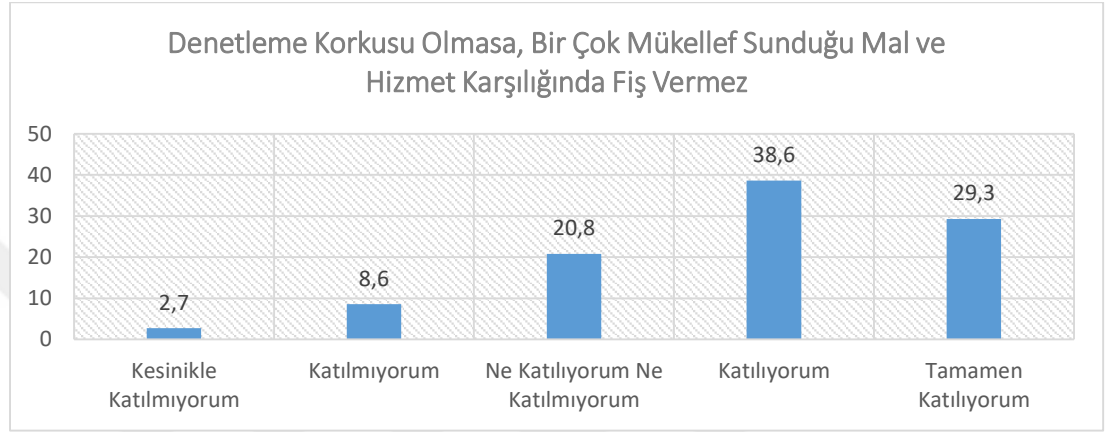
⁶⁹ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, (Resmi Gazete Tarihi:31.10.2011 Resmi Gazete Sayısı:28101) md.78.

⁷⁰ Rakıcı, s.346.

⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı(1), s.44.

- Denetim mekanizması aracılığıyla vergi gelirlerinde artış sağlanır. Böylece vergiler ile finanse edilen kamu harcamalarının devamlılığı sağlanarak toplumsal ihtiyaçlar karşılanır. Toplumun ihtiyaç duyduğu özellikle eğitim ve sağlık harcamalarının vergilerle finanse edilmesiyle toplumsal refahta artış sağlanır.

Grafik-4: Mükelleflerde Vergi Bilinci



Kaynak: Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması 2007 (GİB)⁷²

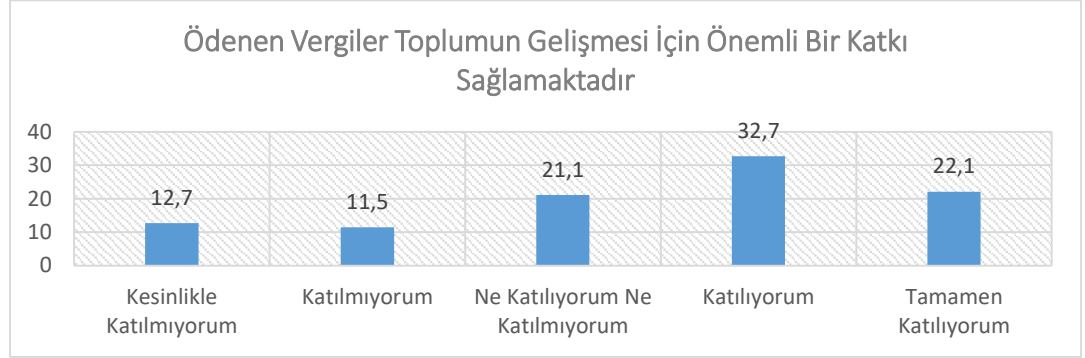
- Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırır.⁷³ Grafik-4'te görüldüğü gibi mükelleflerin %67 gibi büyük bir çoğunluğunun, denetlenme korkusu olmasa Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenmesi gereken belgeleri düzenlemeyeceği düşünülmektedir. Bu durum vergi denetiminin mükelleflerin yükümlülükleri üzerindeki etkisini ortaya koymaktadır. Vergi denetimi ile mükelleflerde vergi bilinci gelişir. Bir ülkede vergi bilinci yerleştirilmediği sürece ne kadar etkin denetim yapılırsa yapılsın vergi toplamada başarı sağlanamayacağı bir gerçektir.⁷⁴

⁷² Tuay ve Güvenç, s.85.

⁷³ Gök, s.147.

⁷⁴ Bakır, s.122.

Grafik-5: Mükelleflerin Vergiye Bakış Açısı



Kaynak: Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması 2007 (GİB)⁷⁵

- Mükellef ve vergi sorumlularının, vergi yasalarınca düzenlenmiş yükümlülüklerini en üst seviyede gerçekleştirmek konusundaki tutumları vergi ahlakını oluşturur.⁷⁶ Ayrıca vergi ahlakı, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilme derecesi olarak tanımlanabilir.⁷⁷ Vergi ahlakı ve vergi bilincinin geliştirilmesi için alınacak önlemlerin başında, vergi denetim araçlarının etkin kullanımı gelmektedir. Grafik-5’de mükelleflerin yarısının vergilerin toplumun gelişmesine katkı sağladığı yönündeki düşünceleri, mükelleflerin vergiye bakışının değiştiğini ortaya koymaktadır.

Vergi denetimi ile mükelleflerin vergi yasalarına uyması sağlanacak, bu sayede mükelleflerde vergi bilinci gelişirken, vergi direncinde bir azalış ortaya çıkacak ve mükellefler vergilerin toplumun gelişmesine katkı sağladığına kanaat getirecektir. Ödediği vergilerin toplumun gelişmesine katkı sağladığını gören mükellefler vergi kurallarına uygun olarak faaliyetlerine devam edeceklerdir. Vergiye bakış açısının olumsuz olması ise mükelleflerin vergi bilincinin gelişmediğinin göstergesidir. Hâlbuki vergiler toplumun ihtiyaç duyduğu harcamaların finansmanı için alınmaktadır.

⁷⁵ Tuay ve Güvenç, s.76

⁷⁶ Yılmaz, s.205.

⁷⁷ Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul: İSMMMO, 2006, s.58.

5. VERGİ DENETİM TÜRLERİ

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.⁷⁸ Vergi denetimi ise mükellefler ve idarenin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi işlevlerine sahiptir.⁷⁹ Diğer bir ifadeyle, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp, davranmadıklarının belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.⁸⁰ Başka bir tanıma göre vergi denetimi, ödenmesi gereken verginin, doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla; mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerini, vergi uygulamasını yapanların ise, mükelleflerin vaki beyanlarına istinaden kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere uygun, uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesidir.⁸¹

Sürekli artan kamu harcamaları ve bütçe açıkları nedeniyle kamu alacağının ve kamu alacakları içinde en yaşamsal öneme sahip vergi alacağının tahsilinin güvenceye alınması çok önemlidir.⁸² Mükellefler tarafından en az tepkiyle karşılanan ve vergi otoritelerinin sık sık başvurduğu yöntemlerin başında ise vergi denetimleri yoluyla vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi ya da yok edilmesi gelmektedir.⁸³ Bu nedenle mükellefler arasındaki eşitliğin sağlanması ve adil bir vergilendirme yapılabilmesi bakımından vergi denetimleri önemli bir fonksiyon görmektedir.⁸⁴

⁷⁸ Ersin Güredin, **Denetim**, 8. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1998, s.5.

⁷⁹ Gümüş, s.230.

⁸⁰ Berçin, s.67.

⁸¹ Güngör, s.12.

⁸² Erol(3), s.243.

⁸³ Organ, s.39.

⁸⁴ Üstün, s.11.

Kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla gelir idaresinin ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesi için en etkin yol vergi denetimidir.⁸⁵

Vergi denetimi, yönetimin ve mükelleflerin ilgili mevzuatla belirlenen kurallar çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir.⁸⁶ Vergi yasalarının uygulaması, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve kaynak dağılımında etkinliğe yaklaşılması için vergi güvenlik müessesesi olan vergi denetim araçlarına başvurulur. Vergi idaresi yükümlülerin, vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini bu hukuki araçları kullanarak yerine getirmektedir.⁸⁷

Türk vergi sisteminde idarenin mükellefleri denetleme yolları (yöntemleri); yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama dır.⁸⁸ Vergi denetim yöntemleri yoluyla yükümlülük, vergilendirmeyi etkileyen olaylar, yükümlülerin ödevlerine ne derece uyup uymadıkları, vergi kaybına yol açılıp açılmadığı, açılmışsa bunun tutarı saptanmaya çalışılır.⁸⁹

5.1.YOKLAMA

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesi hükmüne göre yoklama, vergi idaresinin yükümlülükleri ve yükümlülüklerle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları saptamaya yönelik araştırma işlemidir.⁹⁰ Ancak çalışmanın esas konusu yoklama ve elektronik yoklama olduğu için konuyla ilgili detaylı açıklamalar bir sonraki bölümde yapılacaktır.

⁸⁵ Bakır, s.6.

⁸⁶ Can, Şengöz ve Aydın, s.441

⁸⁷ Karakoç, s.222.

⁸⁸ Yusuf Usta, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, İstanbul: Themis Yayınevi, XII. Levha, s.55.

⁸⁹ Organ, s.121.

⁹⁰ Vergi Usul Kanunu, md.127. (Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10703)

5.2. VERGİ İNCELEMESİ

5.2.1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Denetim mekanizması içinde gerek yetki gerekse doğurduğu sonuçlar bakımından vergi incelemesinin diğer denetim araçlarından daha kapsamlı olduğu söylenebilir. Vergi incelemesi, yoklama ile tespit edilen maddi olay ve kayıtların ayrıntılı bir şekilde ele alındığı, denetim mekanizmasının en önemli ayaklarından biridir. Vergi idaresi vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptayıp tahsil edebilmek için mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapma gereği duyabilir ki buna vergi incelemesi denilmektedir.⁹¹ Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır.⁹²

Vergi incelemesine tabi olanlar, vergi mükellefiyeti ya da vergi sorumlusu olan gerçek ve tüzel kişilerdir.⁹³ Vergi Usul Kanunu'na veya diğer kanunlara göre; defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir.⁹⁴ Ayrıca defter tutmak zorunda olmamakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 227 ve 254. maddesine göre aldıkları belgeleri saklamak ve ibraz etmek zorunda olanlar da vergi incelemesine tabi tutulabileceklerdir.⁹⁵ Vergi incelemesine tabi olanlardan kimlerin inceleneceği ise hazırlanan çalışma planları ve programlarında belirlenen ilkeler doğrultusunda beyanname seçimi yapılmak suretiyle saptanır.⁹⁶

⁹¹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar)**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s.158.

⁹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2017, s.102.

⁹³ Gümüş, s.232.

⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı(2), **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın No:50, Kasım 2007,s.9.

⁹⁵ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.309.

⁹⁶ Berçin, s.72.

5.2.2. Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.⁹⁷ Vergi incelemesiyle, mükelleflerin defterleri, belgeleri vs. incelenerek kurallara uygun tutulup tutulmadıkları ve gerçek durumu yansıtıp yansıtmadıkları tespit edilmeye çalışılır.⁹⁸ Sadece defter ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmemekte, tanık beyanı, istihbarat arşivi bilgileri, maddi kontroller gibi araştırmalara girişilmesi yanında, işletmelere dâhil ekonomik değerlerin fiili envanterlerinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelemesine de gidilmektedir.⁹⁹ İncelemede verginin matrahını oluşturan unsurların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırmak esastır.¹⁰⁰ Mükelleflerin idarenin talep ettiği tüm bilgileri doğru ve zamanında beyan etmesini sağlamak, kaçakçılık faaliyetlerinin azaltılmasını sağlamak ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek vergi incelemesinin diğer amaçları arasındadır.

5.2.3. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 135. Maddesine göre vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.¹⁰¹ Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.¹⁰² Vergi inceleme yetkisinin yetkin ellerde olması, görev ve yetki çalışmasının her koşulda aranması, vergi incelemesi yapılırken nesnel ve hukuki olunması yaşamsaldır.¹⁰³ Ayrıca yoklama memurlarının vergi incelemesi yapma yetkileri bulunmamasına rağmen, vergi incelemesine yetkisi olan denetim elemanlarının yoklama yapma yetkisi mevcuttur.

⁹⁷ Vergi Usul Kanunu, md.134.

⁹⁸ Işık ve Diğerleri, s.82.

⁹⁹ Karakoç, s.226.

¹⁰⁰ Usta, s.56.

¹⁰¹ Vergi Usul Kanunu, md.135.

¹⁰² Vergi Usul Kanunu, md.135.

¹⁰³ Ahmet Erol(3), **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s.171.

5.2.4. Vergi İncelemesinde Yer ve Zaman

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber verilmesi mecburi değildir.¹⁰⁴ Kural olarak vergi incelemesi mesai saatleri içerisinde yapılır.¹⁰⁵ İnceleme zamanının mükellefe bildirilmemesinin nedeni vergilemeyle ilgili delil ve belgelerin mükellef tarafından inceleme dışı bırakılmasını engellemek, kaçakçılığa delil teşkil eden emarelerin saklanmasını, yok edilmesi önlemektir. Bu niteliğiyle vergi incelemesinin asıl fonksiyonunun bilerek veya bilmeyerek yapılan kaçakçılığı önlemek olduğu açıktır.¹⁰⁶

İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.¹⁰⁷ Tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı), vergiyi doğuran olayın üzerinden kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmemesi, bir başka deyişle, tahakkuk ettirilmemesi halinde söz konusu olan zamanaşımı türüdür.¹⁰⁸ Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.¹⁰⁹ Diğer bir ifadeyle verginin doğduğu takvim yılını izleyen yılbaşından itibaren beş yıl içinde inceleme yetkisi haizdir. Mükellefin defter ve belgelerinin istenmesi, incelenmesi; gerekirse defter, belge dışındaki inceleme yöntemlerinin kullanılması, tutanağın alınması, rapor yazılması, vergi dairesinin tarh ve tebliği zaman alacağından, zaman aşımı konusuna çok dikkat edilmesi gerekmektedir.¹¹⁰ Ayrıca evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re' sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.¹¹¹ Vergi incelemesinin yükümlünün iş yerinde mi yapılması gerektiği, yoksa vergi incelemesine yetkililerin bürolarında mı yapılması gerektiği sorunu, Türk Vergi Usul Hukuku bakımından önemli sonuçlar doğurduğu için uygulamada tartışmalıdır.¹¹²

¹⁰⁴ Vergi Usul Kanunu, md.138.

¹⁰⁵ Karakoç, s.226.

¹⁰⁶ Güngör, s.76.

¹⁰⁷ Vergi Usul Kanunu, md.138.

¹⁰⁸ Oktar, s.134.

¹⁰⁹ Vergi Usul Kanunu, md.114.

¹¹⁰ Şeker, s.172.

¹¹¹ Vergi Usul Kanunu, md.138.

¹¹² Şeker, s.156.

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın “iş yerinde” yapılıdır.¹¹³ Çünkü iş yerinde yapılan incelemede mükellef kendini daha rahat hisseder ve manevi baskıdan uzaklaşır.¹¹⁴ Vergi incelemesinin esas olarak işyerinde yapılacağını izleyen bu istisnai hüküm, incelemenin yapılacağı yerin belirlenmesi konusunda inisiyatifin inceleme yapılan tarafta olduğunu ortaya çıkarmaktadır.¹¹⁵ Mükellefin inceleme safhasında incelemenin iş yerinde yapılmasını istemediği durumda, mükellefin incelemenin iş yerinde yapılmamasını kabul ettiği varsayılır.¹¹⁶ İnceleme eğer mükellefin iş yerinde yapılacaksa mükellefin, inceleme elemanlarının çalışmalarını rahat bir şekilde sürdürebilmesi bakımından çalışma yeri göstermesi, inceleme elemanı gerek görürse işyerinin her tarafını gezdirmesi ve işin genişliğini görmesini sağlaması gerekmektedir.¹¹⁷ Ayrıca vergi incelemesinin mükellefin iş yerinde yapılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar nezdinde inceleme yapılanın izni olmaksızın resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar.¹¹⁸

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.¹¹⁹ Vergi incelemesinin iş yerinde yapılması prensibinden ancak iş yerinin müsait olmaması ya da zorunlu sebeplerin iş yerinde incelemeyi olanaksız hale getirmesi durumunda vazgeçilebilir.¹²⁰ Danıştay, incelemenin iş yerinde yapılacağı kuralına uyulmadan, şartları yok iken, doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle, re’ sen takdir nedeninin varlığından söz edilmesinin mümkün olmadığına karar vermiştir.¹²¹ İncelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.¹²² İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen

¹¹³ Vergi Usul Kanunu, md.139.

¹¹⁴ Tekin ve Çelikkaya, s.190.

¹¹⁵ Organ, s.137.

¹¹⁶ Danıştay 4. Dairesi, 29.04.2010 Tarihli E:2009/5837 K:2010/2349 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.320.)

¹¹⁷ Gümüş, s.235.

¹¹⁸ Yeniçeri, s.24.

¹¹⁹ Vergi Usul Kanunu, md.139.

¹²⁰ Berçin, s.73.

¹²¹ Danıştay 4. Dairesi, 22.06.1988 Tarihli K:5067/2702 sayılı Kararı, (**Danıştay Dergisi**, Yıl:19, Sayı:72-73, s.238-241)

¹²² Vergi Usul Kanunu, md.139.

defter ve vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar.¹²³ Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.¹²⁴ Öte yandan bir Danıştay kararında, inceleme elemanına ibraz edilmeyip mahkemeye sunulan defter ve belgeler üzerinde, davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına imkân sağlanması ve bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiği ifade edilmiştir.¹²⁵

5.2.5. Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar

Vergi incelemesinin sağlıklı olabilmesi için inceleme elemanlarının kanunda açıkça belirtilmiş bazı esaslara uyması gerekmektedir.¹²⁶ Vergi inceleme elemanının bahsi geçen esaslara uyması, gerek incelemenin sağlıklı sonuçlanması gerekse kamu alacağının adaletli tahsili için son derece önemlidir. Vergi inceleme, inceleme elemanının görev yaptığı birimde yetkililer tarafından düzenlenen incelemeye ilişkin görevlendirme yazısıyla başlar.¹²⁷

Vergi inceleme elemanlarının mükellef hukukunu gereği gibi yerine getirememesi olarak sıkça eleştirilen incelemeye başlama tutanağı düzenlememe uygulamasının kaldırılmasını teminen inceleme elemanlarına yasal bir zorunluluk getirilmektedir.¹²⁸ Vergi incelemesine yetkili olanlar kendilerine inceleme görevinin verilmesinden itibaren on gün içinde işe başlayacaklardır.¹²⁹ İş emrinin tebliğinden itibaren on gün içerisinde inceleme elemanı tarafından işe başlama tutanağı hazırlanır söz konusu tutanak sadece inceleme elemanınca imzalanır, mükellefe imzalatılmaz. İnceleme elemanları kendilerine inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlamak durumundadırlar.¹³⁰ Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir

¹²³ İbrahim Ercan ve Ali Gül, **Vergi Mükelleflerinin Ödev Hakları**, Mali Çözüm Dergisi (Ek), İstanbul: İSMMMO s.107.

¹²⁴ Vergi Usul Kanunu, md.139.

¹²⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E:2002/559 K:2003/287 T:16.5.2003 (Özkan Aykar, Kemal Çağlar ve Özkan Ertekin, **Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010, s.30.)

¹²⁶ Kırbaş, s.159.

¹²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı(2), s.10.

¹²⁸ Selçuk Tekin, Vergi Denetiminde Yeni Dönem, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2010, Yıl:33, Sayı:264, s.80.

¹²⁹ Ürel, s.311.

¹³⁰ Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (Resmi Gazete Tarihi:31.10.2011, Resmi Gazete Sayısı:28101), md.9.

tutanağa bağlanarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılabilmektedir. Danıştay özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için cezaya dayanak olan tutanakta mükellef veya yetkili adamının imzasının olması gerektiği yönünde karar vermiştir.¹³¹ Ayrıca bu tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.¹³² İncelemeye başlama tutanaklarının mutlaka düzenlenmesi esasen mükellefler açısından “pişmanlık ve ıslah” hükümlerinin uygulanmaması anlamına gelebilecektir.¹³³

İncelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarih, incelemeye başlama tarihi olarak dikkate alınır.¹³⁴ Danıştay kararlarında, çok yerinde olarak, yalnızca vergi incelemesine yetkililer tarafından, incelemeye alınan yükümlülerin, eski deyimle “muttali” olacakları şekilde, bu konudaki tutanakların yükümlülerce veya yetkili temsilcilerince imzalandığı veya yazıların tebliğ edildikleri günde vergi incelemesine başlanmış olduğu kabul edilmektedir.¹³⁵ Mükellefler özellikle iş yerinde yapılan vergi incelemesi veya denetimler sırasında vergi inceleme yetkililerinden kimliklerini ibraz etmelerini isteyebilirler.¹³⁶ Ayrıca, inceleme elemanları incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler.¹³⁷

İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi gerekir.¹³⁸ Bu süreler içinde incelemenin bitmemesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.¹³⁹ İncelemenin süreye bağlanmasının idare ve mükellef açısından etkileri farklıdır. İnceleme süresinin sınırsız olması halinde inceleme elemanlarının, incelemeleri daha uzun sürede sonuca bağlamaları riski ortaya çıkmaktadır. Bu durum idare açısından işlemlerin uzamasına ve işlerin birikmesine, mükellef açısından ise psikolojik baskının artmasına ve faaliyetlerinin

¹³¹ Danıştay 4. Daire, E:1999/1150 K:2000/1072 T:22.03.2000, (Bırol Terlemev ve Mustafa Bahtıyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul: Arthur Andersen, 2001, s.464.)

¹³² Vergi Usul Kanunu, md.140.

¹³³ Tekin, s.80.

¹³⁴ Ürel, s.310.

¹³⁵ Şeker, s.145.

¹³⁶ Can, Şengöz ve Aydın, s.278.

¹³⁷ Vergi Usul Kanunu, md.140.

¹³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı(2), s.10.

¹³⁹ Vergi Usul Kanunu, md.140.

olağan seyrine dönmemesine yol açmaktadır. İncelemelerin süreye tabi tutulması ile inceleme elemanları üzerinde bekleyen iş sayısı ve iş yükü daha kolay tespit edileceğinden, inceleme elemanları arasındaki iş dağılımı daha adil hale gelecektir. Dolayısıyla vergi incelemesinin süreyle sınırlı tutulması idare ve mükelleflerin menfaatlerini koruyucu niteliktedir. İnceleme 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 geçirilir.¹⁴⁰ İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandır rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve cezalar kesinleşinceye kadar verilmez.¹⁴¹ İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılandır verilir. Ancak vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar yönetmeliğinde yapılan değişikliğe göre, inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz.¹⁴²

5.2.6. Vergi İncelemesi Karşısında Mükellefin Sahip Olduğu Haklar

Vergi incelemesine tabi tutulan mükellefin inceleme karşısında sahip olduğu bazı haklar mevcuttur. Mükellef dilediği takdirde kendisine tanınmış bu hakları kullanmak isteyebilir. Mükellef; vergi incelemesine alınmanın hukuki dayanağını isteme, vergi incelemesinin konusunun bildirilmesini isteme, incelemenin kendi iş yerinde yapılmasını isteme, inceleme tutanaklarına kendi görüşlerinin yazılmasını isteme, tutanakların bir örneğini isteme ve tutanakları imzaladıktan sonra el konulan belge ve defterleri isteme hakkına sahiptir.¹⁴³ Vergi mahremiyeti kuralına en fazla uymaları gerekenler vergi inceleme elemanlarıdır.¹⁴⁴ Mükellefler, vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyeti ilkesi gereği inceleme sonuçlarının üçüncü kişilerle paylaşılmamasını inceleme elemanlarından talep edebilirler.

¹⁴⁰ Ercan ve Gül, s.108.

¹⁴¹ Vergi Usul Kanunu, md.141.

¹⁴² Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, (Resmi Gazete Tarihi:25.10.2016, Resmi Gazete Sayısı:29868) (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 23.10.2017)

¹⁴³ Erol(1), s.112.

¹⁴⁴ Şeker, s.155.

5.3. ARAMA

Vergi denetiminde kullanılan yöntemlerden bir diğeri ve sonuçları itibariyle belki de en etkilisi aramadır. Türk vergi sisteminde beyan esasına dayalı vergileme söz konusu olsa da bazı durumlarda mükellef vergi incelemesi sırasında kendisinden istenen defter, belge ve kayıt kayıtları inceleme elemanına ibrazdan çekinmektedir. Hatta bazı hallerde bilgi ve belgelerin inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır.¹⁴⁵ Bu gibi durumlarda vergi kaçakçılığına sebebiyet vermemek adına mükellef rızasına bakılmaksızın mahkeme kararıyla bahsi geçen defter, belge ve kayıtlar incelemeye tabi tutulabilir.¹⁴⁶ İşte bu noktada, bilgi ve belge temin yolu olarak “arama” vergi incelemesinin hedefine ulaşmasına katkı sağlamaktadır.¹⁴⁷ Vergi hukukunda arama olağandışı vergi incelemesidir. Ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından biri olan bu yol vergi usulünde de yer almış bulunmaktadır.¹⁴⁸ Mükellefin ve onunla ilişkisi olan diğer kişilerin kişiliklerini ya da özel yaşamlarını çok yakından etkilemektedir.¹⁴⁹ Anayasa’da yer alan temel hak ve özgürlüklere ilişkin kural ve ilkeler nedeniyle bu konu yasa ile fazlaca bağlayıcı şekli düzenlemelere tabi tutulmuştur.¹⁵⁰

5.3.1. Aramanın Amacı

Vergi inceleme elemanlarının aramaya başvurulmasını istemesindeki amaç; kanun dışı yollarla vergi dışı bırakılmak istenen kamu gelirlerinin tespit edilerek tahsil edilmesini sağlamak, bunu gerçekleştirirken de vergi yasalarını ihlal edenlerin caydırıcı cezalarla cezalandırılmasını hızlandırmaktır. Aramanın temel amacı doğru, hızlı bilgi ve belge temin etmek, bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesini önlemektir.¹⁵¹ Aramanın yapılabilmesi için: vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, sulh yargıcının istenilen yerlerde arama

¹⁴⁵ Berçin, s.77.

¹⁴⁶ Karakoç, s.228.

¹⁴⁷ Berçin, s.77.

¹⁴⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.103.

¹⁴⁹ Kırbaş, s.161.

¹⁵⁰ Yeniçeri, s.35.

¹⁵¹ Tekin ve Çelikkaya, s.220.

yapılmasına karar vermesi şarttır.¹⁵² Karar alınmadan önce aramanın günü, saati, nerede ve kimler tarafından yapılacağı gidilecek yerlerin adresleri ve taşıma araçları saptanarak gerekli planlama yapılmalıdır.¹⁵³ Aramanın yapılmasına ilişkin inceleme elemanınca hazırlanmış gerekçeli yazı ve arama için hazırlanan plana ait bilgiler sulh yargıcına inceleme elemanınca ibraz edilir. Görüldüğü üzere, diğer denetim yollarından farklı olarak, aramanın yapılabilmesi için sulh yargıcının arama yapılmasına karar vermesi zorunludur.¹⁵⁴ Ancak yine de Vergi Usul Kanunu'na göre, arama yapılabilmesi için vergi kaçırıldığını kesin ve somut olarak ispatlamaya yönelik delillerin bulunmasına ihtiyaç yoktur.¹⁵⁵ İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına dalalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.¹⁵⁶ Ayrıca ihbara dayanılarak arama kararı alınması için, muhbirin isim ve hüviyetinin inceleme elemanınca saptanmış olması gerekir.¹⁵⁷ Her hâlükârda aramanın yapılabilmesi için, önemli bir gerekçe gösterilmesi ve sulh hukuk hâkimliğinden izin alınması gerekir.¹⁵⁸

5.3.2. Arama Yapmaya Yetkili Kişiler ve Aramada Zaman

Arama mükellef açısından son derece ağır sonuçlar doğuran bir denetim şekli olduğu için her zaman başvurulmuş bir yöntem değildir.¹⁵⁹ Aramanın ne zaman yapılacağı hakkında kanunda açıkça bir hüküm bulunmamakla birlikte, vergi incelemesinde olduğu mükellefe önceden haber verilmez. Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemenin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.¹⁶⁰

¹⁵² Vergi Usul Kanunu, md.142.

¹⁵³ Güngör, s.81.

¹⁵⁴ Usta, s.58.

¹⁵⁵ Oktar, s.212.

¹⁵⁶ Vergi Usul Kanunu, md.142.

¹⁵⁷ İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara: Başbakanlık Basımevi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1987/295, 1987, s.18.

¹⁵⁸ Işık ve Diğerleri, s.83.

¹⁵⁹ Tekin ve Çelikkaya, s.221.

¹⁶⁰ Vergi Usul Kanunu, md.145.

Olağanüstü bir inceleme biçimi olan aramalı inceleme istisnai olarak ve zorunlu nedenlerle yapılır.¹⁶¹ Arama kararı vermeden önce bir ön incelemenin yapılması gereklidir.¹⁶² Aramalı inceleme olarak da nitelendirilen bu yöntem, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla vergi kaçırdığı yolunda belirtiler bulunan mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahısların iş yerlerinde, ikametgâhlarında ve üzerinde, mahkeme kararına dayanılarak vergi inceleme yetkisine sahip elemanlarca yapılan araştırma, tespit ve zapt (el koyma) işlemlerini ifade eder.¹⁶³ Arama mükellefin iş yerinde, üzerinde ya da evinde yapılabilir.¹⁶⁴ Arama, vergi inceleme yetkisine sahip olanlarca yani; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Arama, kararda gösterilen kişiler ve yerler hakkında uygulanır.¹⁶⁵ Arama organize bir faaliyet olduğundan aramaya yetkili olanların denetim ve gözetiminde, yardımlarına gerek duyulan diğer devlet memurlarının katılımıyla da yapılabilir.¹⁶⁶ Mükellefin zor kullanması veya aramaya engel olması durumlarını önlemek adına emniyet güçlerinin ve kolluk kuvvetlerinin de desteğiyle inceleme elemanları arama faaliyetini sürdürebilir.

5.3.3.Aramada Uyulacak Esaslar

Aramada gizlilik esastır. Arama konusunu sadece aramayı yapanlar ve karar verenler bilir.¹⁶⁷ Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.¹⁶⁸ Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur. Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması müfredatlı tespit demektir.¹⁶⁹ İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.¹⁷⁰ Mükellef ilgili memurun huzuruyla, bu defter ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve

¹⁶¹ Güngör, s.80.

¹⁶² Güngör, s.81.

¹⁶³ Söyler, s.18.

¹⁶⁴ Savaş Çevik, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Konya: Palet Yayınları, 2014, s.53.

¹⁶⁵ Karakoç, s.229.

¹⁶⁶ Yeniçeri, s.30.

¹⁶⁷ Güngör, s.80.

¹⁶⁸ Söyler, s.18.

¹⁶⁹ Vergi Usul Kanunu, md.143.

¹⁷⁰ Can, Şengöz ve Aydın, s.281.

bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.¹⁷¹ Arama sırasında defter ve belgelere el konulmuş olması, mükellefin süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini ortadan kaldırmayacağından, mükellef, beyannamesini düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilir.¹⁷² Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur.¹⁷³ Önemli olan aramalı incelemedeki tüm aşamalarda, konuların mutlaka tutanağa bağlanmasıdır.¹⁷⁴ Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.¹⁷⁵ İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi gerekir.¹⁷⁶

Ayrıca arama, vergi gizlenmesi suretiyle işlenen bir vergi suçuna ait delillerin suçu işleyen, suça iştirak ve yardım eden ya da diğer ilgili kişilerin; işyerlerinde, ikametgâhlarında veya bunların üzerlerinde aranıp ortaya çıkarılması ve elde edilmesi amacıyla başvurulmuş bir işlemdir.¹⁷⁷ İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin isminin bildirmeye mecburdur.¹⁷⁸ Çünkü özel şahısların ihbarları; ciddi ve tutarlı olabileceği gibi, rekabet, menfaat ve öç almak kastıyla asılsız da olabilir.¹⁷⁹ Mükelleflerin asılsız ihbarlarla birbirlerinin ticari itibarını zedelemesini önlemek adına, ihbarın asılsız çıkması halinde muhbir ismi ilgili mükellefe bildirilir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nda arama ile ilgili hükümlerin yeterli olmaması halinde, Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun konuyla ilgili maddelerine göre işlem yapılmaktadır.

¹⁷¹ Vergi Usul Kanunu, md.144.

¹⁷² Tekin ve Çelikkaya, s.228.

¹⁷³ Karakoç, s.231.

¹⁷⁴ Güngör, s.81.

¹⁷⁵ Vergi Usul Kanunu, md.145.

¹⁷⁶ Vergi Usul Kanunu, md.145.

¹⁷⁷ Güngör, s.80.

¹⁷⁸ Vergi Usul Kanunu, md.142.

¹⁷⁹ Güngör, s.79.

5.4. BİLGİ TOPLAMA

Vergi denetimlerinde en sık kullanılan delil toplama yöntemlerinden birisi bilgi isteme yollarının kullanılmasıdır.¹⁸⁰ Bu bilgileri idareye ya mükellef (veya vergi sorumlusu) bildirir veya idare elde eder.¹⁸¹ Bilgiler yazı veya sözle istenilir.¹⁸² Bilgi istenen mükellefe uygun bir süre verilir. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairelerine de çağırılabilirler, ancak zorla getirilemezler.¹⁸³ Bilgi toplama müessesesinin diğer vergi denetim müesseseleri içerisindeki konumuna bakıldığında, başlı başına bir vergi denetim müessesesini teşkil etmekten çok diğer denetim müesseselerinin tamamlayıcısı olan bir işleve sahip olduğu görülmektedir.¹⁸⁴ Bu nedenle mükelleflerin beyan esasına dayanarak verdiği bilgilerin doğruluğunun denetlenmesi, idarenin bilgisi dışında bırakılan bilgilerin tespit edilmesi amacıyla bilgi toplama yoluna başvurulur. Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları yasal güvence altına alınmıştır.¹⁸⁵

5.4.1. Bilgi Toplamada Amaç

Bilgi toplamanın temel amacı, vergilendirme ile ilgili olgu ve olayların araştırılarak vergi matrahları ile ödenen ve ödenecek vergilerin doğruluk derecesinin tespit edilmesidir.¹⁸⁶ İdarenin bilgi isteme yoluna başvurusunun nedeni vergi kayıp kaçığının önüne geçmek, vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgeleri korumak ve ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Vergi kayıp ve kaçaklarının takibi ve önlenmesi için vergilendirmeye ilişkin bilgilerin düzenli ve sürekli şekilde toplanması gerekir.¹⁸⁷ Bu yönüyle bilgi toplama idarenin bilgi havuzunu genişleterek denetim faaliyetlerinin daha nitelikli yürütülmesine katkı sağlar ve denetimlerin etkinliğini artırır. Vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerek duydukları herhangi bir konuda kamu idare ve kurumlarından, yükümlülerden ya da yükümlülerle ilişkide bulunan gerçek ve

¹⁸⁰ Yeniçeri, s.36.

¹⁸¹ Söyler, s.15.

¹⁸² Kırbaş, s.163.

¹⁸³ Güngör, s.100.

¹⁸⁴ Organ, s.146.

¹⁸⁵ Yeniçeri, s.35.

¹⁸⁶ Oktar, s.213.

¹⁸⁷ Işık ve Diğerleri, s.83.

tüzel kişilerden, vergi alacağını sağlıklı bir biçimde tespit ve tahsil edebilmek için bilgi istemektedir.¹⁸⁸ Bilgi toplama tek bir olaya ilişkin olabileceği gibi sürekli de olabilir.¹⁸⁹

5.4.2.Talep Üzerine Bilgi Verme

Kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazılı olarak vermek zorundadırlar.¹⁹⁰ Bilgi talebi Maliye Bakanlığında ya da inceleme elemanından gelebilir.¹⁹¹ Ayrıca bilgi isteyebilecek olanların, yalnızca vergi daireleri ile sınırlı olmaktan çıkarılarak Maliye Bakanlığı'nın da bilgi isteyebilmesi hususu da önemli bir gelişmedir.¹⁹² Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezler.¹⁹³ Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit edilir ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur.¹⁹⁴ Ancak bu sürenin kaç günle sınırlı olacağı kanunda belirtilmemiştir. Bununla birlikte diplomatik ayrıcalıkları olan yabancı devlet memurlarının bilgi verme zorunluluğu yoktur.¹⁹⁵ Vergi davalarına delil oluşturması açısından bilgi verme müessesesi son derece önemlidir.

5.4.3.Devamlı Bilgi Verme

Vergilendirmenin beyana dayalı olması, beyanların doğruluğunun belirlenmesi için gerekli olan bilgilerin sürekli bir biçimde sağlanması gereğini ortaya koymaktadır.¹⁹⁶ Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.¹⁹⁷ Gerekli durumlarda mükellefin durumunu yansıtır olay ve bilgileri isteme yanında, vergi idaresine düzenli olarak bilgi

¹⁸⁸ Karakoç, s.231.

¹⁸⁹ Kırbaş, s.162.

¹⁹⁰ Vergi Usul Kanunu, md.149.

¹⁹¹ Karakoç, s.232.

¹⁹² Şeker, s.387.

¹⁹³ Can, Şengöz ve Aydın, s.281.

¹⁹⁴ Vergi Usul Kanunu, md.148.

¹⁹⁵ Kırbaş, s.163.

¹⁹⁶ Karakoç, s.231.

¹⁹⁷ Vergi Usul Kanunu, md.148.

akışının sağlandığı durumlar da vardır.¹⁹⁸ Ayrıca ölüm olayları ile ilgili bazı makam ve kişiler de devamlı bilgi verme ödevi kapsamındadır.¹⁹⁹ İstenen bilgilerin verilmemesi, eksik verilmesi veya süresi içinde verilmemesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca "özel usulsüzlük" cezası kesilir.²⁰⁰ Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat arttırılarak uygulanır.²⁰¹ Bu cezanın uygulanacağı kişilerin mükellef olması zorunlu değildir. Mükelleflerle ilişkide olan kişiler de söz konusu cezaya muhatap olabilirler.²⁰²

5.4.4. Bilgi Vermekten İmtina Edilemeyecek Haller

Kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarında aksine hükümler olsa dahi kural olarak bilgi vermekten kaçınamazlar.²⁰³ Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesine göre kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kurumlarda yazılı mahremiyetlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:²⁰⁴

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.
- Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez.

Şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir. Bu şekilde geniş bir kitleyi içine alan bilgi verme ödevine

¹⁹⁸ Işık ve Diğerleri, s.83.

¹⁹⁹ Oktar, s.214.

²⁰⁰ Erol(1), s.18.

²⁰¹Hasan Altuncu, **Vergileme Esasları Oranlar Hadler (2002-2007)**, Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Mart 2007, s.77.

²⁰² Tekin ve Çelikkaya, s.110.

²⁰³ Kırbaş, s.163.

²⁰⁴ Vergi Usul Kanunu, md.151.

sadece memleket dıŖı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları tabi tutulmamıŖtır. Elçiler, maslahatgüzar ve konsoloslar ile bunların yanlarında çalıŖan memurların durumu da bu Ŗekildedir.²⁰⁵ Ölüm olayları ve intikallere iliŖkin olanlar hariç olmak üzere, yukarıda belirtilen kaynaklardan toplanan bilgiler istihbarat arŖivinde gizli olarak saklanır. Bu arŖivlerden kimlerin ne Ŗekilde yararlanabileceği Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur.²⁰⁶ Vergi istihbarat arŖivleri vergi denetiminin geleceği açaŖısından önemli bir yere sahiptir.

5.4.5. Vergi İstihbarat ArŖivleri

Vergi denetimi ile ilgili “İstihbarat Servisleri” gibi yan kuruluŖlara da gerek vardır.²⁰⁷ Bu nedenle 1989 yılından baŖlayarak Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde merkezi bir vergi istihbarat arŖivi oluŖturulmuŖtur. İstihbarat arŖivi oluŖturulmasının temel amaçları; vergi kayıp ve kaçağına neden olan mükellefleri kolayca saptamak, vergi inceleme ve denetiminin etkinliğini arttırmak, vergi inceleme elemanlarına sağlıklı bilgi akıŖı sağlamak Ŗeklinde sıralanabilir.²⁰⁸ Münferit ya da devamlı bilgi verme kapsamında toplanan bilgiler (150. maddedekiler hariç) ileride ortaya çıkabilecek vergisel olaylarda kullanılmak üzere İstihbarat ArŖivinde saklanmaktadır.²⁰⁹ Bu madde aynı zamanda Vergi İstihbarat ArŖivi uygulamasının kanuni dayanağını oluŖturmaktadır.²¹⁰

İstihbarat arŖivinde yer alan bilgiler çapraz denetimde kullanılarak, vergilendirilmemiŖ gelirlerin tespitinde önemli sonuçlar elde edilebilir.²¹¹ Ancak, istihbarat arŖivindeki gizli fiŖler, ilgilinin herhangi bir faaliyeti veya kazancına iliŖkin inceleme veya yoklama yapılmaksızın vergi tarhiyatına dayanak yapılamaz.²¹² BaŖka bir deyiŖle, inceleme veya yoklama yapılmaksızın, vergi idaresi istihbarat arŖivindeki gizli

²⁰⁵ Güngör, s.99.

²⁰⁶ Vergi Usul Kanunu, md.152.

²⁰⁷ Nihat Edizdoğan, **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları**, Son DeđiŖikliklerle 2. Baskı, Bursa: Örnek Kitabevi, 1986, s.189.

²⁰⁸ KırbaŖ, s.163.

²⁰⁹ Vergi Usul Kanunu, md.152.

²¹⁰ Organ, s.149.

²¹¹ Biçer, s.133.

²¹² DanıŖtay 4. Dairesi 23.11.1983 Tarihli E:1983/477, K:1983/9145 Sayılı Kararı (Özhan Uluatam ve YaŖar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.202.)

fişlere/ bilgilere dayanarak vergi tarh edilmesi mümkün değildir.²¹³ Vergi İstihbarat Arşivi ile,²¹⁴

- Vergi istihbarat arşivinde toplanan bilgiler ile vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin daha kolay tespit edilmesi,
- Vergi inceleme elemanlarına doğru bilgi akışı sağlayarak vergi inceleme ve denetiminde etkinliğin artırılması, vergi incelemelerinin hızlandırılması,
- Vergisini ödeyen mükellefler ile vergisini ödemeyen mükellefler arasındaki, vergisini ödeyen mükellefler aleyhine olan haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1. maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.²¹⁵ Bu sayede vergi inceleme elemanlarının Uluslararası Anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümler çerçevesinde, bilgi toplamaları mümkün hale gelmiştir.²¹⁶

Uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hükümler çerçevesinde bilginin sağlanmasına yönelik gerçekleştirilecek araştırmalar öncelikli olarak ele alınır ve en kısa zamanda tamamlanır. Bu süre, bilgi talebinin Başkanlığa ulaştırıldığı tarihten itibaren iki ayı geçemez.²¹⁷

²¹³ Karakoç, s.234.

²¹⁴Fazıl Aydın, “Vergi İstihbarat Arşivi”, **Vergi Sorunları Dergisi(EK)**, Ağustos 2002, Sayı:167,s.218.

²¹⁵ Vergi Usul Kanunu, md.152/A

²¹⁶ Tekin ve Çelikkaya, s.109.

²¹⁷ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, md.23/A, (Resmi Gazete Tarihi: 06.11.2015, Resmi Gazete Sayısı: 29524) (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi:23.10.2017)

İKİNCİ BÖLÜM

YOKLAMA KAVRAMI, YOKLAMA SIRASINDA UYULACAK ESASLAR VE KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE YOKLAMANIN ÖNEMİ

1. YOKLAMA

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, ödenmesi gereken vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlayan, bunun içinde kendi içerisinde çeşitli teknikleri bulunduran bir kavramdır.²¹⁸ Vergi denetiminin ilk aşaması olan yoklama sistemi; yasaların devlete tanıdığı vergi toplama erkine dayanarak idarece yürütölen, Vergi Usul Kanunu'nda bahsi geçen kuralların mükelleflerce uygulanıp uygulanmadığını tespit eden idari bir işlemdir.

Yoklama kelime anlamıyla; bakma, sayma, mukabele etme manasındadır.²¹⁹ Yoklama; vergilendirmeye ilişkin eksik bildirimlerin veya bildirilmeyen mükellefiyetlerin, konuların, işlemlerin, maddi ve hukuki olayların gerçek durumlarının yerinde tespit edilmesi şeklinde tanımlanabilir.²²⁰ Bir diğer tanıma göre yoklama vergi idaresinin yetkili memurlarınca; mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuatların araştırılması ve tespit edilmesidir.²²¹ Vergi hukuku açısından ise yoklama vergi kanunlarının uygulanması için fiilen tespiti gereken durumların mahallinde araştırılması faaliyetidir.²²²

²¹⁸ Bakır, s.6.

²¹⁹ Abdurrahman Vefik Sayın, **Tekâlif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:1999/352, 1999, s.193.

²²⁰ Yeniçeri, s.40.

²²¹ Berçin, s.68.

²²² Ahmet Somuncu, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:43, Ocak-Haziran 2014, s.142.

Yoklama, esas itibariyle vergi alacağının somut bir şekilde doğmasına yardımcı olan bilgilerin vergi idaresince elde edilme sürecidir.²²³ Başka bir tanıma göre yoklama, vergi idaresinin bizzat kendisinin mükellefiyete ilişkin maddi olayları saptamaya çalışmasıdır.²²⁴ Yoklama, mükelleflerin yükümlülüklerine uyup uymadıklarının araştırılmasıdır.²²⁵ Aynı zamanda yoklama, vergi mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili işlem ve olayları araştırmak ve zamanında tespit etmek, şeklinde de tanımlanmaktadır.²²⁶

“Kayıt nizamı denetimi” olarak da adlandırılan yoklama ile mükelleflerin vergi kanunlarının öngördüğü defter ve belgeleri kanunlara uygun olarak tutup tutmadığı, günü gününe tutulması zorunlu defterlerin, işyerinde bulundurulup bulundurulmadığı, tasdik edilip edilmediği ve kayıtların yapılıp yapılmadığı kontrol edilir.²²⁷ Ancak yoklama sırasında sadece defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini belirlemeye ait her türlü araştırma, karşılaştırma yapılabilmekte ve bu olayların belirlenmesindeki deliller değerlendirilmektedir.²²⁸

Yoklama mükellefin ödevlerini yerine getirip, getirmediğinin araştırılmasıdır.²²⁹ Ancak yoklama sadece işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma hususlarını tespit etme ile sınırlı değildir.²³⁰ Sözelimi işyerlerine gidilerek günlük hasılatlarını tespit etmek, ödeme kaydedici cihazları usulüne uygun kullanıp kullanmadıklarını kontrol etmek, mükelleflerin faturasız mal bulundurup bulundurmadıklarını, vergi levhası bulundurup bulundurmadıklarını kontrol etmek, belge düzenleyip düzenlemediklerini, günü gününe kayıt yapılması gereken defterleri işyerinde bulundurup bulundurmadıklarını belirlemede yoklama kapsamındadır.²³¹

²²³ Söyler, s.16.

²²⁴ Kırbaş, s.155.

²²⁵ Işık ve Diğerleri, s.82.

²²⁶ Ürel, s.301.

²²⁷ Yeniçeri, s.22.

²²⁸ Organ, s.122.

²²⁹ Erol(3), s.168.

²³⁰ Organ, s.122.

²³¹ Çevik, s.51.

Ancak yoklama, mükellefleri ve maddi olayları otomatik olarak kendiliğinden tespit edecek bir yapıya sahip değildir. Yani, insan unsuruna dayanan, yoğun bir çaba isteyen denetim şeklidir.²³² Mükellefin ödevlerini Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği şekilde ve sürede yerine getirip, getirmediğinin araştırılması yoklama yapmak suretiyle olanaklıdır.²³³ Tüm bu tanımlardan hareketle yoklama, kamu kurumlarının yetkili kıldığı denetim elemanlarınca, anayasa tarafından devlete tanınmış vergi toplama hakkına dayanarak, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin tespitini sağlamak ve mükellefiyete ilişkin şekil şartlarının varlığının tespit etmek şeklinde tanımlanabilir.

2. YOKLAMANIN AMACI VE KAPSAMI

Yoklama, vergi denetimini daha etkili kılmak amacıyla mükelleflerle vergisel olayların meydana gelmesi sırasında doğru, tam, düzenli ve sürekli bir şekilde kayıtlara alınıp alınmadığının tespit edilmesidir.²³⁴ Beyan esasında tarh ve tahakkuk işlemleri bizzat mükelleflerin bildirimine dayandığı için, mükellefiyetle ilgili bazı hususların gizlenmesi mümkündür. İşte bu gibi gizli durumların ortaya çıkartılması ve vergiyi doğuran olayı etkileyen maddi olayların tespiti yoklama yoluyla yapılır.²³⁵

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.²³⁶ Sözü edilen madde hükmünde, yoklamanın maksadı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek şeklinde tanımlandıktan sonra yapılmış olan yeni düzenleme ile vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak yoklamaya yetkili memurların yetkileri tek tek sayılarak uygulamadaki tereddütleri gidermek bakımından mevcut yetkilerine açıklık getirmiş ve yeni yetkileri açıklanmış bulunmaktadır.²³⁷

²³² Söyler, s.12.

²³³ Erol(1), s.17.

²³⁴ Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler", **Muhasebe ve Denetim Bakışı**, TÜRMOB Yayınları, Mayıs 2003, Sayı:9, Yıl:3, s.117.

²³⁵ Tekin ve Çelikkaya, s.128.

²³⁶ Vergi Usul Kanunu, md.127.

²³⁷ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (Resmi Gazete Tarihi:31.12.1985, Resmi Gazete Sayısı:18975)

Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlar.²³⁸ Buna göre yoklamanın bizzat amacı mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir.²³⁹ Yoklama henüz yükümlülüğü tesis ettirilmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirlerini arttırırken; vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerine aracılık etmesi yönü ile vergiyi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca yükümlülerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir.²⁴⁰

Ayrıca yoklama, vergi ile ilgili maddi olayların tespit edilmesi, toplumda vergi ahlakının gelişmesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amaçlarıyla da yapılmaktadır. Yoklamanın bir başka amacı, vergilendirme ile ilgili somut olayların anında tespit edilerek belgelendirilmesi ve bu sayede mükellefleri belge düzenine uymaya zorlamaktır.²⁴¹

Vergi dairesi mükellefi genel olarak yoklama ile tespit eder. Faaliyet gösterdiği halde, mükellefiyetini vergi dairesinden gizleyen ve/veya verilmesi gereken bilgileri vermeyen kişileri araştırıp gerekli bilgileri edinmek, vergi kanunlarının şekli ve maddi hükümlerine uymayanları ortaya çıkarmak vergi idaresinin başlıca görevlerindedir.²⁴² Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır.²⁴³ Yoklama, öncelikle ek gelir sağlama amacına yönelik olarak yapılan bir denetim yöntemidir.²⁴⁴

²³⁸ İsmet Yurteri, “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, **TBB Dergisi**, 2012, s.261.(<http://portal.ubap.org.tr>) (Erişim Tarihi: 10.05.2017)

²³⁹ Tekin ve Çelikkaya, s.128.

²⁴⁰ Ayşe Şaan, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, (Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2008), s.47. (<http://193.255.140.18>) (Erişim Tarihi: 10.05.2017)

²⁴¹ Sarılı, s.117.

²⁴² Söyler, s.12.

²⁴³ Berçin, s.68.

²⁴⁴ Söyler, s.20.

Diğer taraftan vergi idaresi yukarıda özel olarak sayılan yoklama hususları dışında, gerekli gördüğü diğer hususlarda da yoklamaya başvurabilecektir.²⁴⁵ Tüm bunlardan hareketle yoklamanın amacını devletin ihtiyaç duyduğu geliri tahsil etmek, vergi dışı bırakılmış idarenin bilgisi dışındaki durumları açığa çıkarmak, vergilendirme ile ilgili maddi olayları tespit etmek şeklinde sıralayabiliriz.

Yoklamanın kapsamı ise eski haliyle oldukça dar tutulmuşken, 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun da etkisiyle, yoklamanın kendisinden bekleneni vermesi için kapsamını günün şartlarına göre genişletme ihtiyacı doğmuştur. Nitekim 11.12.1985 tarihinde 19855 sayılı resmi gazetede yayımlanan 3239 sayılı kanunun 12. maddesi ile de kapsamı daha da genişletilerek bu müessesenin etkinliği artırılmıştır.²⁴⁶ Genel anlamda yoklama bizzat mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların tespitine yönelik olması, kısa sürede sonuç vermesi nedeniyle, psikolojik olarak caydırıcılık yönü de bulunan etkili bir işlemdir.²⁴⁷

Yoklamanın konusunu ise, veraset vergisinde beyan konusu bir gayrimenkulün varlığının yerinde saptanması, gelir vergisinde serbest meslek erbabının işe başladığının işyerinde araştırılması ya da işi bırakma bildirimının doğruluğunun yine işyerinde araştırılması, herhangi bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin soruşturulması oluşturur.²⁴⁸ Görüldüğü gibi yoklamanın amacı, hazineye ek gelir sağlarken idarenin bilgisi dışında bırakılan olguları ortaya çıkarıp belgelendirerek vergi kaybını en aza indirmektir. Yoklamanın konusunu yoklamaya tabi tutulan mükellefin faaliyeti belirlediğinden, nezdinde yoklama yapılanın faaliyet çeşitliliğine göre yoklamanın konusu da değişmektedir.

²⁴⁵ Ürel, s.302.

²⁴⁶ Güngör, s.74.

²⁴⁷ Somuncu, s.143.

²⁴⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.102.

3. YOKLAMA ÇEŞİTLERİ

Yoklama, vergilendirmeye ilgili olarak yükümlü ve sorumlularla ilgili olup vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan maddi olayların, yükümlülük ve sorumlulukla ilgili bulguların, yoklama yetkisini haiz memurlar tarafından yükümlü, sorumlu veya yetkilisi ile birlikte yoklama fişi denilen tutanağa bağlanması işlemidir.²⁴⁹ Aslında vergi denetimi yoklama ile başlamaktadır.²⁵⁰

Vergi denetim türlerinden yoklama faaliyetine başlanmadan önce idare tarafından gerekli ön hazırlıklar tamamlanır. Yoklamaya hazırlık işlemlerinin başında, nezdinde yoklama yapılacak mükelleflerin tespit edilmesi gelmektedir. Nezdinde yoklama yapılacak mükellef tespit edildikten sonra mükellefin faaliyette bulunduğu adres belirlenir. Mükelleflerin kayıtlı oldukları adres bilgilerine göre mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinin, yetkili birimleri tarafından yoklama ekiplerine görevlendirmeler yapılır. Yoklama adreslerine göre yapılan görevlendirmenin ardından yoklama yapmakla yetkili memur, yoklamanın türüne göre tespitlerini tutanağa bağlar. İdare tarafından yürütülen yoklama faaliyeti, gerek yapılış usulü gerekse nezdinde yoklama yapılanlar bakımından farklılık arz etmektedir. Yoklamada ortaya çıkan bu farklılıklar aşağıda detaylı olarak açıklanacaktır.

3.1. İşe Başlama Yoklaması

Vergi Usul Kanunu'na göre; tüccarlar için aşağıdaki hallerden herhangi biri “İşe Başlamayı” gösterir:²⁵¹

- Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez.)

²⁴⁹ Şeker, s.20.

²⁵⁰ Bakır, s.50.

²⁵¹ Vergi Usul Kanunu, md.154.

- İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolmak,
- Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamaktır. Vergi Usul Kanunu'nda işe başlama bildirim mükellefiyetinin doğuşunun tespiti bakımından tüccar ve serbest meslek erbabı için ayrı ayrı ölçüler belirlenmiştir.²⁵² Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri "işe başlamayı" gösterir:²⁵³
- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel bir iş yerleri açmak,
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu göstere ilanlar yapmak,
- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak. Tüccarlar ve serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösterenlerin yukarıda sayılan belirtileri göstermeleri halinde on gün içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine işe başladıklarını bildirmeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin yerine getirmesi gereken ödevlerden belki de en önemlisi mükellefiyetin doğumuna neden olan işe başlamanın bildirilmesidir. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlamayı işe başladıkları muntika itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.²⁵⁴ Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ilgili vergi dairesine yapılır.²⁵⁵ İşe başladığını bağlı oldukları vergi dairesine bildirmek mükellefin ödevleri arasındadır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır.²⁵⁶

²⁵² Erol(3), s.138.

²⁵³ Vergi Usul Kanunu, md.155.

²⁵⁴ Erol(3), s.138.

²⁵⁵ Vergi Usul Kanunu, md.168.

²⁵⁶ Vergi Usul Kanunu, md.168.

Özellikle mükellefiyet başlangıcının belirlenmesi ve bu yolla vergi alacağının doğduğu tarihin tespit edilmesi açısından işe başlama bildirimini önem arz etmektedir. Böylelikle vergi tarhına esas teşkil edecek bilgilerin ve tarh zamanaşımının başlangıç ve bitişinin tespiti mümkün olabilecektir.²⁵⁷ İşe başladığını idareye bildiren mükellefin, bildirim tarihinden itibaren belirttiği adresine işe başlama yoklamasına gidilir. Mükellefler işe başlama bildiriminde bulunduktan sonra, vergi dairesi tarafından aynı gün ya da ertesi gün işyerlerinde yapılacak bir yoklama ile işe başladıkları tespit edilir ve yapılan yoklamanın sonucuna göre kendilerine bir vergi numarası verilerek mükellefiyetleri başlatılır.²⁵⁸ Yoklamaya yetkili memur tarafından belirtilen adrese gidilerek mükellefin beyanının doğruluğu araştırılır ve tespit edilir. İşe başlama yoklamasındaki amaç, iş yeri açtığını bağlı olduğu vergi dairesine bildiren mükellefin gerçekten işe başlayıp başlamadığını tespit etmektir.

3.2. İş Bırakma Yoklaması

Mükellefler bağlı buldukları vergi dairesine işe başladıklarını bildirdikleri gibi işi bırakmayı da bildirmek zorundadırlar. Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder.²⁵⁹ Ancak işin bırakılmış sayılması için faaliyetin durdurulması yeterli değildir. Faaliyetin fiilen de sona erdirilmiş olması gerekir.²⁶⁰ Bununla birlikte vergiye tabi olmayı gerektiren işin sona ermesi mükellefin bildirim yükümlülüğünü sona erdirmez. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması da işi bırakma sayılmaz.²⁶¹ Vergi Usul Kanunu'na göre, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine bildirim yapılır.²⁶² Dolayısıyla işi bırakan mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine işi bıraktığı tarihten itibaren bir ay içinde bildirim yükümlülüğü devam etmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre, "153. maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

²⁵⁷ Somuncu, s.145.

²⁵⁸ Tekin ve Çelikkaya, s.130.

²⁵⁹ Vergi Usul Kanunu, md.161.

²⁶⁰ Ürel, s.332.

²⁶¹ Erol(3), s.141.

²⁶² Vergi Usul Kanunu, md.168.

İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin iş bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi halinde mükellef iş bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilebilir.²⁶³ Öte yandan, Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği' ne göre, sicil ve yoklama servislerine vergi dairesinin görev alanında faaliyet gösteren ve sürekli yükümlülüğü gerektiren vergilerden dolayı mükellef ya da sorumlu durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülüğe giriş, çıkış ve değişikliklerle ilgili yoklama işlemlerini yapmak ve sicil kayıtlarını tutmakla görevlendirilmiştir.²⁶⁴

Mükellefin iş bıraktığını bildirdiği tarihten itibaren, iş bırakmanın idarece tespitini sağlamak adına mükellef adresine yoklamaya gidilir. İş bırakma yoklamalarında terk tarihi tam olarak yoklama fişine yazılmalıdır. Aynı adreste başka bir mükellefin faal olup olmadığı hususu tespit edilmelidir. Eğer aynı adreste başka bir mükellef faaliyet gösteriyor ise bu mükellefin vergi kimlik numarası ve işe başlama tarihi yoklama tutanağına kaydedilir. Yoklama ile görevlendirilen memur, mükellefin işyerinin faaliyet durumuna göre belirtilen adreste mükellefe ulaşamadığını, adreste başka bir mükellefin faaliyet gösterdiğini, iş yerinin terk edildiğini yoklama tutanağına geçirerek yoklamayı tamamlamalıdır.

3.3. Adres Değişikliği Yoklaması

Vergi Usul Kanunu'na göre, iş veya ikamet yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.²⁶⁵ Adres değişikliği, nakil suretiyle olabileceği gibi, cadde ve sokak isim ve numaralarının yetkili mercilerce değiştirilmesi nedeniyle de olabilir.²⁶⁶ Ayrıca iş ve teşebbüsün bir yerden diğer yere nakli de adres değişikliği sayılır.²⁶⁷ Mükellefin yeni adresi, daha önce bağlı olduğu vergi dairesinin yetki alanı içinde ise vergi dairesinin sicil servisine başvurarak adres değişikliğini bildirir. Ancak mükellefin yeni adresi, başka bir vergi dairesi yetki alanında

²⁶³ Vergi Usul Kanunu, md.160.

²⁶⁴ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, (Resmi Gazete Tarihi:24.12.1994, Resmi Gazete Sayısı:22151)

²⁶⁵ Vergi Usul Kanunu, md.157.

²⁶⁶ Ürel, s.332.

²⁶⁷ Vergi Usul Kanunu, md.163.

ise daha önce bağılı olduğu vergi dairesinin sicil servisince gerekli işlemler yapılırken, gittiği yer vergi dairesince de mükellefiyet tesisi işlemleri tamamlanır. Adres değişikliğine gidenler değişikliği Vergi Usul Kanunu'na göre bir ay içinde bağılı oldukları vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Ancak adrese dayalı kayıt sistemini kurmuş bir ülke olarak Türkiye'de artık adres değişikliğinin vergi dairelerine bildirilmesi sisteminden vazgeçilmesi gerektiği yönünde eleştiriler de mevcuttur.²⁶⁸

Kanunda belirtilen süreler içerisinde bağılı oldukları vergi dairesine bildirimde bulunan mükelleflerin beyan ettikleri adrese ilgililer tarafından yoklama talep edilir. Yoklama talebi sonucu adres değişikliği yoklamasına giden görevli personelin uyması gereken kurallar, diğer yoklama çeşitlerinden farklı değildir. Yoklama memuru yoklama faaliyetine, diğer yoklama çeşitlerinde olduğu gibi resimli kimlik kartını mükellefe ibraz ederek başlar. İdareye ibraz edilen ve mükellefe ilişkin unvan, faaliyet konusu gibi hususların doğruluğu tespit edildikten sonra mükellefin mevcut bilinen adresinde değişiklik varsa mükellefin yeni adresi güncellenerek tutanağa geçirilerek yoklama tamamlanır.

3.4. Faal Mükellef Kontrol Yoklaması

Vergi daireleri tarafından, mükelleflerin kayıtlı adreslerinde faaliyetlerine devam edip etmediğini tespit etmek amacıyla faal mükellef yoklaması yapılmaktadır. Faal mükellef yoklamasında faaliyeti tespit edilemeyen mükellefler hakkında ikinci kez yoklama yapılmasına karar verilir. Vergi idaresi, ibraz ettiği adreste ikinci kez bulunamayan mükellef hakkında re' sen terk işlemi başlatabilir. Sonuçları bakımından son derece önemli olan faal mükellef yoklamasının yapılış usulü, mükellefin belirtilen adreste faal olması halinde diğer yoklamalarda olduğu gibidir. Yoklamaya yetkili memur mükellefin yoklama anında faal olduğunu yoklama tutanağına kaydederek mükellefin sicil bilgilerinde değişiklik olması halinde bilgiler güncellenerek kayıt altına alır. Ayrıca mükellefin faaliyet konusu ve iş yerinde sigortasız çalışanı olup olmadığının tespiti, görevli personel tarafından yapılır.

²⁶⁸ Erol(3), s.140.

3.5. Kayıt Dışı Faaliyet Tespit Yoklaması

Faaliyet ya da vergiye tabi unsurun vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılması başka bir deyişle gelirin beyan edilmemesi, gelirin, servet veya harcamaların kayıtlara geçirilmemesi, indirilecek giderlerin düzey ve bileşiminin vergi kaybına yok açacak şekilde değiştirilmesi, vergi kaçakçılığı şekilleri olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁶⁹ Vergiye tabi unsurların ve faaliyetlerin idare bilgisi dışında tutulması, kayıt dışı ekonominin artmasına neden olurken aynı zamanda vergi kaçakçılığına da zemin hazırlamaktadır. Kayıt dışı ekonominin önüne geçmek ve vergi gelirini güvence altına almak amacıyla idarenin aldığı önlemlerin başında vergi denetim müessesesi gelmektedir. Vergi denetim yolları, vergi kabahat ve suçlarının ortaya çıkarılmasında oldukça etkilidir.²⁷⁰ Vergi denetiminin ilk adımı olan yoklama müessesesi ile kayıt dışı bırakılan alanların tespit edilmesi, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede kararlılığı da arttıracaktır. Tüm bu nedenlerden dolayı kayıt dışı faaliyet tespit yoklamasını yürüten personele büyük bir görev düşmektedir. Kayıt dışı faaliyet tespit yoklamasında, diğer yoklama çeşitlerinde izlenen adımlar tekrarlanır. Yoklama memuru yoklama sırasında mükellefin kayıt dışı faaliyette bulunduğunu tespit etmesi halinde, tespit ettiği hususları yoklama tutanağına geçirmekle yükümlüdür. Yoklama faaliyeti; iş yerinde çalıştırılan işçi sayısı, faaliyet konusu ve demirbaş bilgilerinin yoklama tutanağına kaydedilip mükellefe imzalatılmasıyla tamamlanır.

3.6. Gayrimenkul Sermaye İradı Yoklaması

Vergi Usul Kanunu'nda yoklama yeri ile ilgili bir açıklama olmamasına rağmen genellikle yoklama, mükellefin faaliyetlerini sürdürdüğü işyerinde yapılır. Ancak yoklamanın konusunu, mükellefin gayrimenkulü oluşturuyorsa yoklama yeri olarak mükellefin gayrimenkulü seçilir. Yoklama yeri gayrimenkul olarak belirlendiyse mülk sahibinin, nezdinde yoklama yapılan kişi kiracıysa kiracının kimlik bilgileri yetkili memur tarafından yoklama tutanağına geçirilir. Mülk sahibi nezdinde yapılan yoklama ile kiracı nezdinde yapılan yoklamanın yapılış usulü açısından bir fark yoktur. İki yoklama çeşidi arasında sadece nezdinde yoklama yapılan kişi açısından fark

²⁶⁹ Yılmaz, s.200.

²⁷⁰ Üstün, s.35.

bulunmaktadır. Gayrimenkulün kiralık olması halinde kiracı bilgileri ve mülk sahibine ilişkin bilgilerin yanı sıra kira sözleşmesi ve kira tutarına ilişkin hususların da yoklama tutanağına eklenmesi gerekmektedir. Gayrimenkul işyeri olarak kullanılabilmesi gibi mesken olarak da kullanılabilmesinden gayrimenkulün kullanım şekli de yoklama tutanağına kaydedilmelidir.

3.7. Katma Değer Vergisi İadesi Açısından İhracat Yoklaması

Vergi dairelerinde bulunan KDV iade servislerinin, mükellef taleplerine istinaden gerçekleştirdikleri KDV iadelerine mesnet oluşturması açısından, idare tarafından ihracat yoklaması yapılmaktadır. İhracat yoklamaları diğer yoklamalardan farklı olarak yoklama memuru ile birlikte vergi dairesi müdür yardımcılarının da katılımıyla yürütülmektedir. KDV iade yoklamaları imalatçı olanlar, imalatçı olmayanlar ve imalatçıların ihraç kaydıyla ihracatçılara yaptığı teslimler için yapılmaktadır. İmalatçılara yönelik yapılan yoklamada üretim kapasitesinin yeterli olup olmadığı, mevcut üretim araçlarının sayısı ve kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı KDV iadesi açısından önem arz etmektedir. Yapılan yoklamalar ile KDV iade alacağına dayanak oluşturan faaliyetler tespit edildiğinden, ihracat yoklaması diğer yoklama çeşitlerinden ayrılmaktadır.

3.8. Şube Açılış Yoklaması

Mükellefin şube açılışını kanunda belirtilen sürelerde bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesinin ardından, yoklama memurlarınca mükellefin belirttiği adrese şube açılış yoklamasına gidilir. Şube açılış yoklamasına başlamadan önce yoklama memuru görevi ile ilgili bilgi alışverişinde bulunmak için işyerindeki sorumlu kişiyi bularak tespitlerine başlar. Daha sonra mükellefe ait demirbaşların sayısı ve demirbaşların defterlere kayıtlı olup olmadığı kontrol edilir. Nezdinde yoklama yapılan kişinin kimlik bilgileri yoklama memurunca alınır ve kaydedilir. Son olarak nezdinde yoklama yapılan şahıs ve yoklama memurunca yoklama tutanağı imzalanarak yoklama tamamlanır.

3.9. Şube Kapanış Yoklaması

Şube kapanışını Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen süreler içinde vergi dairesine bildiren mükellefin, beyanının doğruluğunu tespit etmek için yoklama memurlarınca, belirtilen adrese şube kapanış yoklamasına gidilir. Vergi Usul Kanunu'na göre bildirim, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.²⁷¹ Dolayısıyla mükellefin şube kapanışını kapanıştan itibaren bir ay içinde bağlı olduğu vergi dairesine bildirmesi gerekir. Şube kapanışının vergi dairesine bildirilmesinden sonra idare tarafından yoklama için gerekli hazırlık işlemleri tamamlanır. Şube kapanış yoklamasında yoklamanın diğer aşamalar tamamlandıktan sonra, işyerinin faaliyetine devam edip etmediği gözlemlenmeli, şubenin kapatıldığına dair bilgiler toplanarak yoklama tutanağıyla kayıt altına alınmalıdır.

3.10. Nakil Vasıtaları Yoklaması

Yoklama ile görevlendirilmiş personel nakil vasıtaları yoklamasına diğer yoklama çeşitlerinde olduğu gibi kimlik ibrazının ardından yoklama konusunu mükellefe açıklamakla başlar, mükellefin faaliyette olup olmadığını tespit eder. Mükellef tespit anında faal ise mükellefiyete ilişkin bilgilerinin doğruluğu kontrol edilerek mükellefe ait nakil vasıtası ile nakil vasıtasında çalıştırılan çalışana ait bilgiler de yoklama tutanağına kaydedilir. Gerekli tespitlerin yapılmasının ardından yoklama fişi görevli memur ve nezdinde yoklama yapılan kişi tarafından imzalanarak yoklama sonuçlandırılır. Konuyla ilgili yargı kararında “Nakil vasıtasını sattığını belgeleyemeyen mükellefin, faaliyetini sürdürdüğü kabul edilir.”²⁷² denilmiştir. Başka bir kararda ise “Aracı hacedilen nakliyecinin mükellefiyetinin terkinin gerekir.”²⁷³ denilmektedir.

²⁷¹ Vergi Usul Kanunu, md.168.

²⁷² Danıştay 7. Dairesi, 10.03.1994 Tarihli E:1991/1058 K:1994/1220 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.349.)

²⁷³ Danıştay 4. Dairesi, 19.09.2005 Tarihli E:2004/2428 K:2005/1543 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.349.)

3.11. Özel Esaslar Yoklaması

Özel esaslar yoklamasında, yoklama ile görevlendirilen memur ilk önce işyerinin faal olup olmadığını tespit eder, işyerinin faal olması halinde kimliğini ibraz ederek yoklamaya devam eder. Böylece inceleme dönemi veya incelemeye konu dönemlere ilişkin yoklamalar yapılmak suretiyle mükellefin gerçek bir faaliyetinin bulunup bulunmadığı tespit edilir.²⁷⁴ Mükellefin sicil bilgilerinin doğruluğunu tespit edildikten sonra işyerinin mülkiyetine ilişkin bilgiler ile varsa aynı adreste faaliyet gösteren diğer mükelleflere ilişkin bilgiler yoklama tutanağına kaydedilir. Özel esaslar yoklamasında diğer yoklamalardan farklı olarak, mükellef tarafından düzenlenen satış faturaları ile mükellef adına düzenlenen alış faturalarından tarih itibarıyla son beş tanesi kayıt altına alınır. Özel esaslar yoklaması sırasında tespit edilen olumsuzluklar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir. Sonuçları bakımından dikkat çeken özel esaslar yoklamasında, görevli personelin tespitlerinde titiz davranması ve iyi gözlem yapması gerekmektedir.

3.12. Toplu Yoklama

Bireysel yoklama, vergilendirme ile ilgili olarak; yükümlü ve sorumlularla ilgili olup vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan maddi olayların, yükümlülük ve sorumlulukla ilgili bulguların, yoklama yetkisini haiz memurlar tarafından yükümlü, sorumlu veya yetkilisi ile birlikte yoklama fişi denilen tutanağa bağlanması işlemidir.²⁷⁵ Aynı bölgedeki veya aynı nitelikteki birden fazla mükellefin aynı anda çok sayıda yoklama memuru aracılığıyla yoklamaya tabi tutulması ise toplu yoklama olarak bilinmektedir. Toplu yoklama, uygulamada çok sıklıkla başvuru olan bir yöntem değildir.²⁷⁶ Ancak yine de yoklamaya yetkili olanların toplu yoklama işlemleri ve tebliğ işlemleriyle görevlendirildikleri görülmektedir.²⁷⁷ Maliye Bakanlığı bazı zamanlarda, yerlerde ve iş kollarında toplu yoklamaya gidebilir.²⁷⁸

²⁷⁴ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:25.02.2011, Resmi Gazete Sayısı: 27857, s.192. (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 31.10.2017)

²⁷⁵ Şeker, s.20.

²⁷⁶ Yeniçeri, s.54.

²⁷⁷ Somuncu, s.147.

²⁷⁸ Kırbaş, s.157.

İhbarlar Denetim Koordinasyon Gelir Müdürlüğü bünyesindeki birim ve koordinatörlükler tarafından 2004 yılından itibaren kayıtsız mükelleflere, işçi tespitlerine, kira tespitlerine ve mükelleflerin belge düzenine uyup uymadıkları yönünde toplu yoklamalar yapılmaktadır.²⁷⁹ Ülkemiz koşullarında vergiye tabi geliri olup da, yükümlülük kaydı bulunmayan kişilerin saptanması için, toplu yoklamaların yapılması kaçınılmazdır.²⁸⁰ Bu durumda bireysel yoklamanın aksine birden fazla mükellef ya da iş grubu, hatta bir vergi dairesinin tüm mükellefleri incelenebilir.²⁸¹ Ancak toplu yoklama idarenin sürekli başvurduğu bir yol değildir. Vergi idaresi, bu uygulamaya ekonominin kayıt altına alınmasının çok zor olduğu durumlarda başvurmaktadır.²⁸² Toplu yoklamalar, bireysel yoklamaların aksine amaç ve sonuç itibarıyla aynı ve benzer olayların toplu şekilde saptanmasına yönelmiş bulunmaktadır.²⁸³

Bireysel yoklama bölümünde belirtilenler, aynen burada da geçerlidir.²⁸⁴ Bireysel yoklamalarda olduğu gibi toplu yoklamada da görevli personelin mükellefe resimli kimlik kartını ibraz etmesi gerekir. Ancak toplu yoklamalarda, kolbaşının yoklama yapmaya yetkili olduğunu gösterir vesikayı ibraz etmesi kâfidir.²⁸⁵ Toplu yoklama işlemi ile bireysel yoklamanın farkı, yalnızca nicelik yönündendir.²⁸⁶ Toplu yoklama yapılabilmesi için çok sayıda yoklama memuruna ve araca ihtiyaç olması toplu yoklamanın idare açısından çok sık tercih edilmemesine neden olmaktadır. Toplu yoklamalar genellikle Maliye Bakanlığı'nın yönlendirmesi ile yapılır. Dolayısıyla bireysel yoklamalar gibi vergi dairesinin günlük mutad işlerinin aksine arazi olup önceden hazırlanan toplu yoklama planı çerçevesinde ve genellikle üç yıllık bir zaman süresi içinde yapılır.²⁸⁷

²⁷⁹ Halil İbrahim Topçu, "Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği", (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005), s.111.

²⁸⁰ Şeker, s.23.

²⁸¹ Tekin ve Çelikkaya, s.134.

²⁸² Yeniçeri, s.54.

²⁸³ Söyler, s.63.

²⁸⁴ Şeker, s.22.

²⁸⁵ Vergi Usul Kanunu, md.129.

²⁸⁶ Şeker, s.22.

²⁸⁷ Tekin ve Çelikkaya, s.135.

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi caizdir.²⁸⁸ Toplu yoklama sonucunda tek tek yoklama fişi düzenlemek yerine yoklama cetvellerinin hazırlanması, denetim sırasında zaman kaybının da önüne geçecektir. Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama cetvellerinin kullanılacağı halleri Maliye Bakanlığı belli eder. Yoklama cetvelleri önceden hazırlandığı için toplu yoklamalar sırasında bu cetvellere geçirilmesi mümkün olmayan hususlar için ayrıca bireysel yoklama fişi düzenlenir.²⁸⁹ Ancak, yoklama cetveli kullanılan hallerde ihtilafli olaylar yoklama fişi mahiyetinde ayrı bir tutanakla tespit olunur.²⁹⁰

Tablo 1: Yoklama İstatistikleri

03/11/2014- 31/12/2014	
TÜRÜ	YOKLAMA SAYISI
İşe Başlama Yoklaması	15.862
Nakil İşe Başlama Yoklaması	2.639
Adres Değişikliği Yoklaması	3.632
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	12.907
İşi Bırakma Yoklaması	872
Nakil İşi Bırakma Yoklaması	12.152
Nakil Araç Yoklaması	406
Diğer Ücretli Yoklaması	581
Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	356
Re' sen Terk Yoklaması	2.165
Gayrimenkul Sermaye İradı Yoklaması	2.460
Yaygın Yoğun Denetim Tutanağı	18.326
TOPLAM	72.358

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2014²⁹¹

²⁸⁸ Vergi Usul Kanunu, md.133.

²⁸⁹ Tekin ve Çelikkaya, s.135.

²⁹⁰ Vergi Usul Kanunu, md.133.

²⁹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı(3), **Faaliyet Raporu 2014**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No:199, Şubat 2015, s.105.

Yoklama türleri ve yapılan yoklama sayısının belirtildiği tabloda görüldüğü üzere; söz konusu tarihlerde en fazla işe başlama yoklaması yapılmıştır. Daha sonra işi bırakma yoklaması ve faal mükellef kontrol yoklamasının sayılarının yüksek olduğu görülmektedir. En az yapılan yoklama sayısı ise nakil araç yoklamasına ilişkindir. Vergi denetim türlerinden yoklamanın birçok çeşidi bulunmakla birlikte; aslında her bir çeşidin yapıldığı, sonuçları, sonuçlarının mükellefler üzerindeki etkileri farklılık arz etmektedir. Bu nedenle yoklama ile görevlendirilmiş personelin yoklama türüne göre yoklama sırasında izleyeceği aşamaları bilmesi ve bu aşamaları doğru uygulaması gerekmektedir. Yoklamanın uygulamada; diğer ücretli çalışan yoklaması, diğer ücretli çalışan terk yoklaması, nakil işe başlama yoklaması, nakil işi bırakma yoklaması, serbest yoklama, iş yeri nezdinde re' sen terk yoklaması, şirket yetkilisi nezdinde re' sen terk yoklaması ve anlaşmalı matbaa yoklaması olarak çeşitleri mevcuttur.

4. YOKLAMAYA YETKİLİ KİŞİLER

Vergi Usul Kanunu'nun 127. Maddesinde düzenlenen "Yoklama" yetkisi ile vergi denetim elemanlarının vergi mükelleflerinin maddi olayları ile kayıtlarının incelenmesine olanak sağlanmıştır.²⁹² Vergi Usul Kanunu vergi yoklamasının kimler tarafından yapılacağını açık bir biçimde belirlemiştir.²⁹³ Kanunda yetkili kişilerin tek tek sayılmış olması bu kişiler dışında kalanların yoklama yapamayacağını göstermektedir. Yoklama yetkisine sahip olanlar, yoklama görevlerini yerine getirirken yoklama yetkisini Anayasa'nın güvence altına aldığı insan hakları, haberleşme özgürlüğü, iş yeri ve konut dokunulmazlığı gibi konularda anayasal hükümlere riayet etmek zorundadırlar.²⁹⁴ Vergi Usul Kanunu'nun 128. maddesinde yoklamaya yetkili kişiler şöyle sıralanmıştır:²⁹⁵

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,

²⁹² Akbıyık, s.134.

²⁹³ Kırbaş, s.156.

²⁹⁴ Yeniçeri, s.49.

²⁹⁵ Vergi Usul Kanunu, md.128.

- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları.

Aynı kanununun 135. maddesine göre ise incelemeye yetkililer; maliye müfettişleri ve muavinleri, hesap uzmanları ve muavinleri, gelirler kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürü ve vergi kontrol memurlarıdır.²⁹⁶ Ancak günümüzde ilgili tebliğde bahsi geçen hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri vergi müfettişliği çatısı altında birleştirilmiştir. Yoklama yapmaya yetkili olanlar kanunda bu şekilde sayılmasına rağmen, yoklama görevi daha çok kanunda sayılan “yoklama memurları”, “gelir uzmanları” ve “yoklama ile görevlendirilenler” tarafından yürütülmektedir.²⁹⁷ Dolayısıyla yoklamaya yetkili kişiler dışında yürütülen yoklama faaliyetleri hukuken bir anlam ifade etmezken, yoklama sonucunda düzenlenen tutanakların da hukuki bir geçerliliği olmayacaktır. Konuyla ilgili Danıştay kararına göre, yoklamaya yetkili kişilerce tutulmamış tutanağa dayanan iddiaları dikkate almamaktadır.²⁹⁸

Vergi Usul Kanunu’nda, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve tespit edilmesi şeklinde belirtilen yoklamanın amacı yoklama ile görevlendirilenlere oldukça geniş yetkiler vermiştir.²⁹⁹ Vergi idaresinin yoklama ile ilgili yetkilerinin geniş ölçüde yaygınlaştırılmasının amacı, vergi kaybının önlenmesi için etkin denetimlerin yapılabilmesini sağlamaktır.³⁰⁰ Bu nedenle yoklama yetkisi verilecek kişilerin seçilmesi, yetiştirilmesi, teknik donanımla desteklenmesi büyük önem taşımaktadır.³⁰¹ Yoklama yetkisi verilen memurların, yetkilerinin bilincinde olması gerek idare gerekse mükellef açısından son derece önemlidir.

²⁹⁶ 168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

²⁹⁷ Tekin ve Çelikkaya, s.131.

²⁹⁸ Danıştay 11.Daire, 06.02.1973 Tarihli, E:1971/2709, K:1973/161. (Şükrü Kızılot ve Şükrü Avcı, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları- “1971-1978”**, Ankara: Doruk Yayınları, 1979, s.660.

²⁹⁹ Yeniçeri, s.44.

³⁰⁰ Karakoç, s.223.

³⁰¹ Yeniçeri, s.44.

Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kurulunca belirlenir.³⁰² Vergi Usul Kanunu'na göre, bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve mensupları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkânlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.³⁰³ Yoklama sırasında mükellef tarafından gelebilecek saldırı ve tehditlere karşı, yoklama memuru gerekirse güvenlik güçlerinden yardım isteyebilir. Bu gibi durumlarda kolluk kuvvetleri yoklama sırasında yoklama memuruna eşlik edebilir.

Yoklama görevini icra etmek isteyen kamu görevlisine karşı, görevini yapmasını engellemek amacıyla, cebir veya tehdit kullanan kişi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 265. maddesi uyarınca altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.³⁰⁴ Söz konusu tedbirin alınmasının nedeni yoklamanın sağlıklı bir şekilde tamamlanmasını sağlamak, aynı zamanda yoklamayla görevlendirilenleri görev sırasında ortaya çıkabilecek her türlü tehlikeye karşı korumaktır. Böylece yetkili memurun şiddet ve baskı altında kalarak kanun hükümlerini uygulayamama riski ortadan kaldırılmış olacaktır.

5. YOKLAMA YAPMAYA YETKİLİ KİŞİLERİN YETKİLERİ

Denetim elemanları, yoklama sayesinde vergisel işlemlerle ilgili maddi olayları tespit ederek kayıt altına alınmasını sağlamaktadır.³⁰⁵ Yoklama ile görevlendirilenler kanunların kendilerine verdiği görevi yerine getirirken başta Anayasa olmak üzere, yasaların ve diğer düzenleyici kuralların kendilerine yetki olarak tanıdığı sınırları aşamazlar.³⁰⁶ Yoklama yapma yetkilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.³⁰⁷

³⁰² Vergi Usul Kanunu, md.127/III.

³⁰³ Vergi Usul Kanunu, md.7.

³⁰⁴ Yeniçeri, s.48.

³⁰⁵ Sarılı, s.117.

³⁰⁶ Yeniçeri, s.47.

³⁰⁷ Vergi Usul Kanunu, md.127/II.

Vergi idaresi özel olarak sayılan yoklama hususları dışında, gerekli gördüğü diğer hususlarda da yoklamaya başvurabilecektir. Örneğin bildirimlerle ilgili maddi olayları tespit etmek, beyannamelerin verilmeme nedenini araştırmak ve benzeri nedenlerle yoklama yapılması mümkündür.³⁰⁸ Yoklama yapmaya yetkili memurlar vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak;

- 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılat tespiti yapmak,³⁰⁹ Ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti olanlar bu mecburiyetin başladığı tarihten itibaren 30gün (kalkınmada öncelikli yörelerde 60 gün) içerisinde ödeme kaydedici cihaz kullanmaya başlamak zorundadır.³¹⁰

- Vergi kanunları uyarınca (kanun ve ikincil mevzuat kapsamında) düzenlenmesi gereken belgelerin (fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, serbest meslek makbuzu gibi) usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,³¹¹

- Faturasız mal bulundurulup bulundurulmadığını tespit etmek,³¹²

- Levha bulundurma mecburiyetine riayet edilip edilmediğini tespit etmek,³¹³

- İlan, tabela ve reklam dolayısıyla alınan damga vergisinin ödenip ödenmediği yoklama yoluyla kontrol edilir.³¹⁴

- Kanuni süresi içinde beyanname vermeyen, bunun için herhangi bir yazılı bildirimde bulunmayan ya da kanunlarda belirtilen süreler içinde müracaat etmeyerek ve

³⁰⁸ Ürel, s.302.

³⁰⁹ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³¹⁰ Tekin ve Çelikkaya, s.141.

³¹¹ Vergi Usul Kanunu, md.127/C

³¹² 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³¹³ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³¹⁴ Tekin ve Çelikkaya, s.130.

sair şekilde vergilerin tarhına imkân vermeyenlerin adlarına yapılacak re' sen ya da idarece tarhiyata dayanak teşkil edecek bilgileri tespit etmek,³¹⁵

- Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek³¹⁶

- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dâhilinde tasfiye olunur.)³¹⁷ Ancak yoklama memurlarının nakil vasıtalarını trafikten alıkoyması, malı bekletme ve muhafaza altına alma yetkileri ceza hukuku anlamında bir geçici zapt yetkisi olması dolayısıyla eleştirilmektedir.³¹⁸

- Kanuni defter ve belge dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin (bu belgeler mükellef tarafında gayri resmi olarak tutulan belgeler olup masa üstünde ya da bariz bir şekilde açıkta bulunan belgelerdir) tespit edilmesi halinde bunları almakla yetkilidirler.³¹⁹ Anılan maddelerde belirtilen günlük hasılatı tespit etmekle ve nakil vasıtalarını özel işaretle durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi dışında kalan ve maddelerde sayılan diğer yetkiler, tüm yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler tarafından kullanılabilir ve bu memurlar “Yoklama Yetki Belgesi” taşıyacaklardır.³²⁰ Günlük hasılatı tespit etme, nakil vasıtalarını özel işaretlerle durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi, özel olarak bu işlerle görevlendirilen memurlar tarafından kullanılır.³²¹ Bu yetkiye sahip memurlar ayrıca yukarıdaki diğer yetkilere de sahiptirler ve “Özel Yoklama Yetki Belgesi”

³¹⁵ Tekin ve Çelikkaya, s.129.

³¹⁶ Vergi Usul Kanunu, md.127/D

³¹⁷ Vergi Usul Kanunu, md.127/E

³¹⁸ Üstün, s.37.

³¹⁹ Vergi Usul Kanunu, md.127/C

³²⁰ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³²¹ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

taşırlar.³²² Özel olarak görevlendirilmeyen dolayısı ile “Özel Yoklama Yetki Belgesi” verilmemiş olan memurların, günlük hasılat tespit ve nakil vasıtalarını durdurarak kontrol etme yetkileri bulunmamaktadır.³²³ Özel yoklama yetki belgesine sahip memurlar nakil vasıtalarını durdurarak kontrol etme yetkisini hem şehir içinde hem de şehirlerarasında kullanılabilmektedir.³²⁴

6. YOKLAMA ZAMANI VE YERİ

Yoklama yetkili olanlar bütün bir yıl içinde ve ilke olarak her zaman yoklama yapabilirler.³²⁵ Yoklama her zaman yapılabilir.³²⁶ Yoklama yapılmasına ilişkin herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamaktadır.³²⁷ Zira vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olaylar yılın herhangi bir gününde veya herhangi bir saatinde meydana gelebilmektedir.³²⁸ Ancak yine de yoklamanın belirli bir zamanı yoktur.³²⁹ Yoklamaya yetkili olanlar geçici olarak ve belirli zamanlarda değil, bütün yıl içinde ve her zaman (günün 24 saati) yoklama yapabilmektedirler.³³⁰ İşin özelliği yoklamanın gece de yapılmasını gerektirebilir.³³¹ Faaliyetine gece devam eden işletmelerde yoklamanın gece yapılması da mümkündür. Münhasıran gece faaliyet gösteren sinema, bar, pavyon vb. gibi iş yerlerinde veya karayollarındaki nakil vasıtalarında gece de yoklama yapılması mümkündür.³³² Bu nedenle, yoklama elemanları yoklama sürecinde bazı engellerle ve zorluklarla karşılaşabilmektedirler.³³³ Bunun yanında hafta sonu açık yerlerde, yoklama hafta sonu da yapılabilir.³³⁴ Dolayısıyla yoklama ile görevlendirilenler mesai saatleri dışında faaliyet gösteren yerlere idarenin tespit edeceği saatte yoklamaya gidebilirler.

³²² 168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³²³ Ercan ve Gül, s.105.

³²⁴ Yurteri, s.266.

³²⁵ Tekin ve Çelikkaya, s.131.

³²⁶ Karakoç, s.224.

³²⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 8.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s.156.

³²⁸ Organ, s.125.

³²⁹ Söyler, s.67.

³³⁰ Yurteri, s.259.

³³¹ Kırbaş, s.157.

³³² Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, 2009, s.271.

³³³ Organ, s.125.

³³⁴ Yeniçeri, s.87.

Vergi Usul Kanunu'na göre yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez.³³⁵ Bu hüküm incelendiğinde, yoklamanın zamanı bakımından yoklama memurlarına takdir yetkisi tanındığı anlaşılmaktadır.³³⁶ Mükellefe önceden haber verilmemesinin nedeni mükellefin vergilendirmeye ilişkin bilgi ve belgeleri imha etmesi veya idareden gizlemesini önlemektir. Yoklamanın bir diğer koşulu, yoklamanın yerinde yapılmasıdır. Ancak yoklama yeri deyiminden ne anlaşılması gerektiği açık değildir.³³⁷ Yoklamaya yetkili olanlar mükelleflerin işyerleri ve işyerlerinin eklentilerinde, karayollarında yoklama yaparlar.³³⁸

Yoklama ilke olarak iş yerinde yapılır. Genel kural bu olmakla birlikte, yoklamanın her zaman iş yerinde yapılmasına imkân olmadığı gibi işin gereği olarak da yoklamanın başka yerde yapılması mümkündür.³³⁹ İş yeri; ticari, sınai, 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 ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.³⁴⁰ Bu konuda izlenecek yol, yoklama yerinin “olayına münhasır” olarak tayin ve tespit edilmesidir.³⁴¹

Özetle ticari faaliyet yürüten bir mükellef hakkında yoklama yapıldığı takdirde, söz konusu faaliyetin sürdürüldüğü yerde yoklama yapılır. Fakat yoklama çeşitlerinden gayrimenkul sermaye iradı yoklaması için yoklamaya konu edilen gelirin elde edildiği meskene gidilebilir. Dolayısıyla yapılan yoklamanın türüne göre yoklama yeri de değişiklik göstermektedir.

³³⁵ Vergi Usul Kanunu, md.130.

³³⁶ Üstün, s.37.

³³⁷ Söyler, s.67.

³³⁸ Yeniçeri, s.87.

³³⁹ Tekin ve Çelikkaya, s.132.

³⁴⁰ Vergi Usul Kanunu, md.156.

³⁴¹ Söyler, s.68.

7. YOKLAMAMANIN YAPILIŞ USULÜ

Yoklama yapmaya yetkili kişiler, yoklama yaparken çeşitli kurallara uymak mecburiyetindedirler. Yoklama mükellefiyetin kurulmasına, kaldırılmasına, değişikliğine, idarece ve re' sen tarha, rayiç bedel takdirine, hataların düzeltilmesine, vergi incelemesine, alıkonulan bazı malların tasfiyesine, ceza uygulamasına ve mükelleflerin teşhir edilmesine yol açabilmektedir.³⁴² Bu kadar önemli sonuçları olan yoklama faaliyetinin yapılış usulü hakkında kanun koyucu ayrıntılı yasal düzenlemelere yer vermiştir. Bu şekilde vergiyi doğuran olayların tespiti daha gerçekçi bir temele dayanmıştır.³⁴³

Yurttaş hak ve hukuku bakımından yoklama amaçlı denetime gelen ve Maliyeden geldiğini bildiren memurlara mutlaka kimlik sorulmalıdır.³⁴⁴ Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi belge bulunur.³⁴⁵ Yoklama yapanlar, yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi kimlik belgesini, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye göstermek zorundadır.³⁴⁶ Yoklamada görevlilerin kimlik ibraz etmeleri zorunludur.³⁴⁷ Yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler, nezdinde yoklama yapılacak olan ilgililere, hangi konuda yoklama yapmaya yetkili olduklarını belirtir, fotoğraflı “Özel Yoklama Yetki Belgesi” ni veya “Yoklama Yetki Belgesi” ni yoklamaya başlamadan evvel ibraz etmek zorundadırlar.³⁴⁸

Vergi incelemesine yetkili olup, yoklamaya katılan inceleme elemanları da vergi inceleme yetkisini gösteren kimliklerini ibraz edecekleri tabiidir.³⁴⁹ Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların ise vergi inceleme yetkisine sahip olduklarını gösterir kimliklerini ibraz etmeleri yeterlidir.³⁵⁰ Vergi inceleme yetkisine sahip olanların yoklama yetkilerinin sınırlandırılması söz konusu değildir. Vergi inceleme elemanları, yoklama

³⁴² Kırbaş, s.157.

³⁴³ Akbıyık, s.134.

³⁴⁴ Erol(1), s.18.

³⁴⁵ Karakoç, s.224.

³⁴⁶ Vergi Usul Kanunu, md. 129.

³⁴⁷ Oktar, s.205.

³⁴⁸ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³⁴⁹ Söyler, s.67.

³⁵⁰ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

işlemleri sırasında maddede belirtilen bütün yetkileri kullanabileceklerdir.³⁵¹ Vergi yükümlüsünün, Maliye mensuplarının kendisine neden geldiklerini, ne kapsamda geldiklerini, yetki ve görev belgelerini bilmeye hukuken hakkı vardır.³⁵² Yoklama ile görevlendirilen denetim elemanı; nezdinde yoklama yapılan kişiye yoklama yapmakla görevli olduğunu belirtip, fotoğraflı kimlik kartını ibraz ettikten sonra yoklamanın konusunu izah etmelidir.

Denetim elemanı kanunun kendisine tanıdığı yetkiler çerçevesinde, mükellefin faaliyet konusunu dikkate alarak çeşitli tespitlerde bulunur. Yoklama ile defter tutma ve belge düzenleme ödevinin yerine getirilip getirilmediğinin, çeşitli belgelerin bulundurulup bulundurulmadığının, işe devam edilip edilmediğinin, defter ve belgelerinin tasdikli olup olmadığının tespiti sağlanır.³⁵³ Yoklama sonucunda yetkili memur tarafından, yoklamanın tamamlandığını gösteren resmi bir belge düzenlenir. Yoklama tutanağı ya da yoklama fişi olarak bilinen bu belge yoklama memuru tarafından, mükellef nezdinde hazırlanır ve yoklamada karşılaşılan hususlar belirtilir. Gerekli tüm şekil şartlarını taşıyan yoklama fişine ayrıca, mükellefin yoklamaya ilişkin tutanağa geçirilmesini istediği bilgi değişiklikleri de eklenir. Nezdinde yoklama yapılan mükellef ve yetkili memur tarafından yoklama tutanağının imzalanmasıyla yoklama tamamlanmış sayılır.

8. YOKLAMA SIRASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

Yoklamaya yetkili olanlar yoklama faaliyetini yürütürken kanunun çizdiği sınırlar dâhilinde görevlerini yerine getirmektedirler. Vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak yoklamaya yetkili memurların yetkileri tek tek sayılarak uygulamadaki tereddütleri gidermek bakımından mevcut yetkilerine açıklık getirilmiştir. Buna göre yoklama memurlarının;³⁵⁴

³⁵¹ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³⁵² Erol(1), s.18.

³⁵³ Usta, s.56.

³⁵⁴ 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

- Yoklamada tespit edilen hususlar tutanak veya yoklama fişine geçirilecektir.

- Belgelere göre olması gereken mal mevcudu ile o anda işletmede bulunan aynı cins mal mevcudu arasında fark tespit edilmesi halinde, durumun tespitine ilişkin olarak yapılan işlemlerin tümü ile sonucu gösteren müfredatlı bir tutanak en az 4 örnek olarak tanzim edilecektir.

- Nakil vasıtalarında, taşınan emtiaya ait sevk irsaliyesinin mutlaka taşıtta bulundurulması şarttır. (230. maddenin 5 numaralı bendinin son fıkra hükmü hariç, yani nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları, kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde, bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla, sevk irsaliyesi aranmayacaktır.³⁵⁵) Yoklama sırasında, sevk irsaliyesinin tarihsiz olduğunun tespiti halinde, irsaliyeye tarih atılmak suretiyle “Görölmüş ve tarihlenmiştir.” ibaresi konulacak ve en az 4 örnek olarak düzenlenen tutanakta bu husus belirtilecektir.

- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının veya kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter belgeler ile (çift defter, vergi dışı kalan işlemlerin kayıt edildiği; el defteri, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtım hakkında yönetmelik hükümlerine aykırı belgeler ve benzerleri gibi) diğer delillerin tespiti halinde, bunlar alınacak defter ve belgelerin alındığını belirtir en az 4 örnek teferruatlı tutanak tanzim edilmesi yanında, alınan defter ve belgelerin uygun bir yerine ilgililerin imzalarının alınması yoluna gidilecektir.

- Yoklama yapılmak üzere nakil vasıtalarını durdurmak için yol güzergâhının münasip bir yerinde görünür şekilde “Vergi Kontrolü” ibaresi bulunan bir levha konulacak veya elde tutulacaktır. Yoklama ve denetim sırasında taşıma irsaliyesinin ve sevk irsaliyesinin taşıtta bulunmaması halinde (Fatura bulursa dahi sevk irsaliyesi mutlaka aranacaktır.) bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtaları trafikten alıkonulacaktır. Taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar mal bekletilecek ve

³⁵⁵ Vergi Usul Kanunu, md.230/5

muhafaza altına alınacaktır. Belge eksikliği nedeniyle trafikten alıkonan veya sahibi belli olmadığı için bekletilen ve muhafaza altına alınan mallar, aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde tasfiye edilecektir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun menkul malların satışı ile ilgili maddelerinde belli edilen usul ve esaslar dâhilinde, açık arttırma yolu ile satışları yapılacaktır.³⁵⁶ Yoklama sırasında yoklama memuru tebliğde belirtilen esaslara uymakla yükümlüdür. Dolayısıyla tebliğ hükümleri doğrultusunda işlemlerin yürütülmesi mükellef haklarının gözetildiğinin kanıtı niteliğindedir.

9. YOKLAMA TUTANAĞI DÜZENLENİRKEN UYULMASI GEREKEN ESASLAR

Yoklama sonuçlarının hukuki nitelik kazanabilmesi için yoklama sonucunun belgelenmesi gerekmektedir.³⁵⁷ Yoklama sonucunda bir fiş düzenlenir.³⁵⁸ Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilir.³⁵⁹ Bu fiş tutanak yerine geçmektedir.³⁶⁰ İdare ve yükümlü bakımından sonuç doğurucu işlem, yoklama fişidir.³⁶¹ Yoklama sonucunda düzenlenen yoklama fişinin idarenin işlemlerine dayanak oluşturması için kanunda sayılan bazı şekil şartlarına uygun düzenlenmesi gerekir. Yoklama memurunca düzenlenen yoklama fişlerinde ayrıntılı bir düzenlemeye gidilerek aşağıdaki bilgilere yer verilmiştir:³⁶²

- Mükellefin; işyerinin, aracının veya sigortalıyı devir alanın bütün bilgileri ile iş yeri sicil numarası yer almaktadır.
- Yoklama veya tespitin dönemi, konusu: denetim, işe başlama, işi bırakma, nakil nedeniyle işe başlama, nakil nedeniyle işi terk ve diğer nedenlerin belirtilmesi zorunludur. Düzenlenen tutanaklarda, öncelikle mükellefi tanıtan bilgilerin gösterilmesi gerekir. Yoklama sonucunda düzenlenecek tutanakların hüküm ifade etmesi için,

³⁵⁶ 168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

³⁵⁷ Yurteri, s.258.

³⁵⁸ Kırbaş, s.157.

³⁵⁹ Vergi Usul Kanunu, md.131.

³⁶⁰ Kırbaş, s.157.

³⁶¹ Savaş, s.20.

³⁶² Yeniçeri, s.88.

nezdinde yoklama yapılan mükellef veya vergi sorumlusuna ait bilgilerinin tutanakta yer alması gerekmektedir. Ayrıca yoklama fişinde “tespit edilen hususlar” bölümünde şu hususlarında bulunması gerekmektedir.³⁶³

- Söz konusu mükellefin yeni adresi, işyerinde yapılan işin niteliği, işin niteliğinde değişme var ise tarihi ve konusu,
- Tutulan defterin türü (işletme, bilanço, diğer defterler vs.)
- İşe başlama tarihi varsa nakil değişiklik tarihi,
- İşyerinin türü (VUK madde 156) ve işyerinin büyüklüğü belirtilmelidir.

Yoklama sonucunda düzenlenen tutanak, iki nüsha olarak düzenlenerek nezdinde yoklama yapılan veya yetkili temsilcisine imzalatılır.³⁶⁴ Bunların dışında üçüncü şahıslara imzalatılan veya sadece yoklama memurunun imzasını taşıyan yoklama fişlerinin hiçbir değeri yoktur.³⁶⁵ Vergi Usul Kanunu’na göre, usulüne uygun düzenlenen yoklama fişlerinin bir nüshası yoklaması yapılan şahıs ya da yetkili adamına bırakılır.³⁶⁶

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan “yetkili adam” deyimini yoklama yapılanın “umumi vekili”, “muhasibecisi”, “daimi personeli” (işçi, garson, müstahdem gibi) ve bunlara benzer kişileri ifade etmektedir.³⁶⁷ Yoklama fişi mükellef tarafından imzalanmazsa, keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.³⁶⁸ Yoklama fişi mükellefe tebliğ edilir mükellef bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. Yoklama fişinin ikinci nüshaları vergi dairesine tevdi olunur.³⁶⁹

³⁶³ Yeniçeri, s.88.

³⁶⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.156.

³⁶⁵ Organ, s.125.

³⁶⁶ Vergi Usul Kanunu, md.131.

³⁶⁷ Tekin ve Çelikkaya, s.133.

³⁶⁸ Sabahattin Benlikol ve Birgül Subaşı, **Sorularla Vergi Mevzuatı Rehberi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 10, 2002, s.97.

³⁶⁹ Vergi Usul Kanunu, md. 132.

Mükellef yoklama fişinin kendisine tebliğ edilmemiş olduğunu iddia edemez.³⁷⁰ Zira bu durumda idarenin görevi yoklama fişini tebliğ etmek değil, posta idaresine vermektir.³⁷¹ Bunun mükellefin eline geçmesini temine mecbur değildir.³⁷²

Konuyla ilgili Danıştay kararına göre, mükellefin ya da yetkili adamının imzasını ihtiva etmeyen, sadece köy ihtiyar kurulu üyelerinden birinin imzasını içeren yoklama tutanağı tarhiyat yapılabilmesi için yeterli belge kabul edilemez.³⁷³ Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında; "...Vergilendirmede ya da vergilendirmeye esas teşkil edecek işlemlerin tesisinde gerçek durumu esas alan 213 sayılı Kanun'un 3. maddesi ve bu hususla ilgili somut tespitleri içeren olay ve olguların yansıtıldığı tutanakların ya da yoklama fişlerinin nasıl düzenlenmesi gerektiğini düzenleyen aynı Kanununun 131. Maddesi karşısında, davacı nezdinde düzenlenmiş olsa da ilgili tutanak düzenlendiği hususa ilişkin olarak tereddüde yer vermeyecek somut delil ve tespitleri içermediğinden dava konusu işleme dayanak alınamaz." denilmiştir.³⁷⁴

Vergi Usul Kanununa aykırı olarak düzenlenen bir yoklama fişine dayanarak yapılan tarhiyat hukuken geçersizdir.³⁷⁵ Danıştay 4. Dairesinin kararına göre, mükellefiyetle ilgili yoklama tutanakları, tanzim edildikleri dönemler için geçerli olup başka dönemlere tanzim edilemez.³⁷⁶ Nitekim yargı, tutanağın delil olabilmesi ve vergilendirmeye esas alınabilmesi için, sadece ikrara dayanmaması, somut tespit ve delillere dayanması gerektiğine işaret etmiştir.³⁷⁷ Yoklamaya ilişkin tespitler yapıldıktan sonra, yoklama tutanağının hukuken geçerli olması için yoklama tarihinin mutlaka tutanağa eklenmesi gerekir.

³⁷⁰ Uysal ve Eroğlu, s.272.

³⁷¹ Uysal ve Eroğlu, s.272.

³⁷² Uysal ve Eroğlu, s.272.

³⁷³ Danıştay 4. Dairesi 24.04.1985 Tarihli E:1984/2970, K:1985/1244 Sayılı Kararı (Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.202.)

³⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi, 10.06.2015 Tarihli E:2014/9117, K:2015/3175 Sayılı Kararı, Bumin Doğrusöz, "Bir Karar ve Düşündürdükleri", **Dünya Gazetesi**, 21 Temmuz 2016, s.15.

³⁷⁵ Tekin ve Çelikkaya, s.133.

³⁷⁶ Danıştay 4. Dairesi 22.05.1985 Tarihli E:1984/1537, K:1985/1527 Sayılı Kararı (Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.202.)

³⁷⁷ Doğrusöz, s.15.

Danıştay kararına göre yoklama tutanağının muhtara imzalatılması şekil şartını yerine getirmiş ise de, muhtarın olay yerinde hazır bulunduğuna ilişkin herhangi bir tespite tutanakta yer verilmemiştir. Bu yoklama tutanağına bağlı olarak kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılması gerekir.³⁷⁸ Konuyla ilgili başka bir Danıştay kararına göre yoklama fişi şirket yetkilisi tarafından imzalanmazsa, yoklama fişinde şirket yetkilisi olarak belirtilen kişinin kim olduğunun ve niçin imzadan imtina ettiğinin belirtilmesi gerekir.³⁷⁹ Konuyla ilgili diğer önemli Danıştay kararları şu şekildedir. Reşit olmayan kimse nezdinde tanzim olunan yoklama tutanağına itibar olunmaz.³⁸⁰ Mükellefin kardeşinin verdiği bilgiler ışığında düzenlenen yoklama tutanağına dayalı olarak tarhiyat yapılamaz.³⁸¹ Yoklama tutanakları ilgililerin hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratmadığından iptal davasına konu olamaz.³⁸² Yoklama fişine dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yoklama fişinin usulüne uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.³⁸³

Yoklama tutanakları, yoklama yapılan yerde tanık olunan hususları içerdiğinden, yoklama tutanaklarının yoklama yapılan yerden başka bir yerde düzenlenmesi yoklamadan beklenen amaca ters düşer.³⁸⁴ Yetkili kişilerce düzenlenen bu tutanak, vergilendirme ile ilgili maddi olayların, ifadelerin ve istemlerin tespit edilip kaydedildiği resmi bir belgedir. Bu belgeler her iki taraf açısından yapılacak işlemler için bir karinedir.³⁸⁵ Yoklama fişinde yer alan diğer bilgilerin yanı sıra yoklama yapılan adreste faaliyet gösteren başka mükellefler de var ise bu mükelleflere ilişkin,³⁸⁶

³⁷⁸ Danıştay 4. Dairesi 14.01.1991 Tarihli E:1998/4026, K:1999/36 Sayılı Kararı (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler-5**, s.802.)

³⁷⁹ Danıştay 9. Dairesi 09.03.1999 Tarihli E:1998/495, K:1999/976 Sayılı (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler-5**, s.803.)

³⁸⁰ Danıştay 4. Dairesi 17.05.1985 Tarihli E:1984/1049, K:1985/14487 Sayılı Kararı (Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.202.)

³⁸¹ Danıştay 4. Dairesi 15.11.1996 Tarihli E:1995/4343, K: 1996/4235 Sayılı Kararı (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler-4**, s.909.)

³⁸² Danıştay 4. Dairesi 24.01.1991 Tarihli E:1991/95, K:1991/297 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 20.11.2017)

³⁸³ Danıştay 7. Dairesi 13.05.2002 Tarihli E:2000/6859, K: 2002/1844 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 20.11.2017)

³⁸⁴ Tekin ve Çelikkaya, s.132.

³⁸⁵ Yeniçeri, s.91.

³⁸⁶ Yeniçeri, s.88.

- Mükellefin adı soyadı, unvanı ve vergi kimlik numarası,
- İşletme tasfiyede ise tasfiye memurunun adı, soyadı, vergi numarası,
- Tasfiyeye giriş tarihleri,
- İşyerinin mülk sahibi ile ilgili bilgiler,
- Şube adresleri bulunup bulunmadığı,
- Kira sözleşmesinin tarihi ve gayrisafi kira tutarı(yıllık),
- İşyerinde çalışan sayısı da yoklama tutanağında belirtilmelidir.

Çalışan personelle ilgili ayrıntılı bölümde ise şu bilgilerin yer alması gerekmektedir. Çalışan personelin adı soyadı, TC kimlik ve sigorta numarası, kimlik bilgileri belirtildikten sonra, ücreti belirtilmelidir. Yoklama sonuçlarının hukuki bir nitelik kazanabilmesi için bunların mutlaka belgelendirilmesi gerekir.³⁸⁷ Yoklama tutanağındaki tespitlere göre yapılacak işlemlerin sağlıklı olabilmesi için düzenlenen tutanaklarda yer alan hususların objektif olması gereklidir.³⁸⁸ Yoklama fişinde bulunması gereken tüm hususlara yer verildikten sonra yoklama memurunun yoklamaya ilişkin tespitleri de tutanağa eklenir.

Ayrıca, faaliyet konusunun değişmesi, yeni bir faaliyete başlaması ya da yeni bir demirbaş alınması halinde nezdinde yoklama yapılan mükellef bahsi geçen hususların da yoklama tutanağına kaydedilmesini isteyebilir. Bu durumda yoklama memuru değişiklikleri yoklama tutanağına kaydeder ve yoklama tutanağını imzalayarak yoklamayı tamamlar. Usulüne uygun olarak düzenlenen yoklama fişiyle belirlenen olgu ve bulguların vergilendirmeye esas alınmasına karşılık, usulüne uygun olmayan yoklama fişleri yükümlü hakkındaki işlemlere dayanak oluşturamaz.³⁸⁹

³⁸⁷ Tekin ve Çelikkaya, s.133.

³⁸⁸ Söyler, s.69.

³⁸⁹ Karakoç, s.225.

Tutanak mahiyetinde olan yoklama fişleri vergi incelemelerinde belge olarak da kullanılabilir.³⁹⁰ Bu nedenle; yoklama fişleri vergi incelemelerinde re' sen takdire başvurmada geçerli bir belge olarak kullanılabilir gibi, VUK mükerrer 30. maddesine göre yapılacak idarece tarhiyata da dayanak teşkil eder.³⁹¹ Yoklama fişine dayanılarak vergi idaresince vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi durumunda, mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenler vergi mahkemesine dava açabilirler.³⁹² Yoklama fişinin vergi incelemesine ve vergi tarhına dayanak oluşturması sebebiyle söz konusunu belgelerin düzenlenmesi sırasında yoklama memuruna büyük bir sorumluluk düşmektedir.

10. YOKLAMA SONUCUNDA DEFTER VE BELGELERE EL KOYMA YETKİSİ

Yoklama ile görevli personele, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tanınmış birçok yetki bulunmakla birlikte bu yetkilerden özellikle ikisi tartışma konusu olmaktadır. İlk yetki yoklama memurlarının kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delilleri tespit etmeleri halinde bunları alma yetkisidir.³⁹³ Diğerisi ise, yoklama memurlarına, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek, muhafaza altına almak, muhafaza altına alınan malları gerektiğinde satmak yetkisi tanınmasıdır.³⁹⁴ Bu işlemlerin her ikisi de Ceza Usul Hukuku bakımından birer el koyma (zapt) işlemidir.³⁹⁵ Ceza Muhakemesi Kanunu el koymaya karar verme yetkisini hâkime tanımış, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcılar da yetkili kılınmıştır.³⁹⁶ Söz konusu işlemlerin ceza hukukunda da yansımalarının olması, yoklama memurlarına verilen yetkilerin sorgulanmasına neden olmuştur.

³⁹⁰ Vergi Usul Kanunu, md.30.

³⁹¹ Uysal ve Eroğlu, s.272.

³⁹² Vergi Usul Kanunu, md.377/1

³⁹³ Oktar, s.204.

³⁹⁴ Karakoç, s.224.

³⁹⁵ Oktar, s.205.

³⁹⁶ Ceza Muhakemesi Kanunu, md.127. Resmi Gazete Tarihi:17.12.2004 Resmi Gazete Sayısı:25673

Yoklamaya yetkili olanların, mükellefe ait işyerinde bulunan masa, dolap veya kapalı mekânlarda veya bilgisayarlarında bulunan defter, belge ve bilgileri alması Anayasa ile güvence altına alınan “özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyetinin ihlali” anlamına gelmektedir.³⁹⁷ Konuya ceza hukuku açısından bakan yazarların, mükelleflerin anayasal haklarının ihlal edildiğini iddia ettiği bu durum, aslında toplumun tüm kesimini ilgilendiren vergi gelirinin güvenliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Yani bahsedildiği gibi bir hak ihlalinden ziyade kamu menfaatlerini korumak, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak ve toplumun haklarını savunmak adına alınmış bir önlemdir. Sadece, yoklama sırasında görünürde olan aynı zamanda vergi kaybına yol açıldığına emare teşkil eden defter veya belgelerin yetkili memurca alınması söz konusudur ve bu durum aslında anayasal hakların gözetildiğini göstermektedir.

Mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği, mükelleflerin tuttukları kayıtlar üzerinden anlaşılır.³⁹⁸ Fakat mükellef bilgi ve belgeleri gizliyorsa, bu durumda idarenin bu bilgilere mükellefin rızası ile ulaşması yolu kalmamıştır.³⁹⁹ Yoklama sırasında mükellef masası üzerinde görünürde bulunan ve vergi kaybına yönelik emarelerin olduğu defter ve belgelerin aranmaması ve el konulmaması halinde söz konusu belgelerin mükellefçe imha edilme ihtimali yüksektir. Bu gibi durumlara sebebiyet vermemek ve vergi alacağını güvence altına almak için yoklama sırasında gerek görülürse söz konusu delillere el konulması kamu menfaatini korumak adına idarenin sahip olduğu bir haktır. Bunun dışında mükellefin açıkta bulunmayan defter ve belgelerine ilişkin arama ve el koyma kararının alınması ancak vergi inceleme elemanının buna lüzum görmesi ve sulh yargıcının da arama kararı vermesiyle mümkündür.

Yoklama memurlarına verilen, vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden delilleri alma, belirli belgelerin bulundurulmaması halinde nakil araçlarını trafikten alıkoyma ve taşıtılan malı bekletme, hatta gerekirse tasfiye etme (satma) yetkileri Anayasa’ya uygun olmaması yönünden eleştirilmiştir.⁴⁰⁰ Ancak yol denetimlerinin yasal

³⁹⁷ Yeniçeri, s.49.

³⁹⁸ Adnan Gerçek ve Diğerleri(1), **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Bursa: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.80.

³⁹⁹ Gerçek ve Diğerleri(1), s.80.

⁴⁰⁰ Usta, s.56.

dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesi oluşturmaktadır.⁴⁰¹ Vergi Usul Kanunu'nun 127/e maddesiyle yoklamaya yetkili olanlara verilen yetkilerden biri de yoklama anında taşıt ve malların bekletilmesi ve muhafaza altına alınması yetkisidir.⁴⁰² Eğer araçta bulunan malın sahibi belli değilse mal sahibi ortaya çıkarılıncaya kadar malı bekletme ve muhafaza altına almak gerekmektedir.⁴⁰³ Ancak malın beklediğinde bozulma veya çürüme ihtimali varsa malın derhal, aksi takdirde üç ay sonra Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usuller çerçevesinde satılması gerekmektedir.⁴⁰⁴

Danıştay kararına göre, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtıldığı hallerde satıcı, teslim edilen malın alıcı tarafından taşındığı veya taşıtıldığı hallerde alıcı, taşınan veya taşıtılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması zorunludur.⁴⁰⁵ Ancak taşıma işlemi bittikten sonra, sevk irsaliyesi düzenlenmediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir.⁴⁰⁶ Danıştay sevk irsaliyesinin düzenlenmemesi ile ilgili başka bir kararında şu şekilde görüş belirtmiştir: “Şirketin sevk irsaliyesi düzenlenmediğinin tespitine ilişkin tutanağın usulüne uygun olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Tutanak, nezdinde yoklama yapılan yani yükümlüye, tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilere, bunların bulunmaması durumunda ise yetkili adamına imzalatılır. Ancak, bu usullere uyularak düzenlenen tutanaktan dolayı ceza kesilmesi mümkündür. Olayda ise tutanağı imzalayan kişi kargo şirketinin bir çalışanıdır. Bu durumda kanunda öngörülen usullere uygun düzenlenmeyen “yoklama fişine” dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet bulunmamaktadır.⁴⁰⁷ Yol kontrollerinde sevk irsaliyesi bulunmadığına ilişkin yoklama tutanağının nakliyeciyeye imzalatılması hukuken geçerli değildir.⁴⁰⁸

⁴⁰¹ Yeniçeri, s.83.

⁴⁰² Yeniçeri, s.85.

⁴⁰³ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 2015, s. 294.

⁴⁰⁴ Özyer, s.294.

⁴⁰⁵ Danıştay 3. Dairesi, 23.01.2002 Tarihli E:2001/4305 K:2002/150 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 21.11.2017)

⁴⁰⁶ Danıştay 4. Dairesi, 23.10.1996 Tarihli E:1995/3819 K:1996/3784 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.437.)

⁴⁰⁷ Danıştay 4. Dairesi, 03.05.2001 Tarihli E:2001/655, K:2001/1831 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁴⁰⁸ Danıştay 4. Dairesi, 22.07.1999 Tarihli E:1999/580, K:1999/2953 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Yoklama fişi davacı şirketini temsile yetkili olmayan araç sürücüsü nezdinde düzenlendiği için, bu fişe dayanılarak mükellef adına özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir.⁴⁰⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesi hükmüne aykırı olarak davacıyı temsile yetkisi bulunmayan alıcı nezdinde düzenlenen yoklama tutanağı esas alınarak sevk irsaliyesi düzenlenmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilemez.⁴¹⁰ Sevk irsaliyesinin tek nüsha olarak düzenlenmesi özel usulsüzlük cezasını gerektirmeyecektir.⁴¹¹ Sevk edilen emtianın irsaliyeye miktar itibariyle noksan yazılması irsaliyenin düzenlenmemiş sayılmasına yeterli bir neden olmadığı gibi 213 sayılı yasaya aykırı olarak araç sürücüsü nezdinde düzenlenen tutanak yükümlüyü bağlamaz.⁴¹² Yol denetimi sırasında düzenlenen yoklama tutanağının yükümlüye ya da yetkili adamına, kanunda belirtilen şekil şartlarına göre tebliğ edilmesi yoklamanın sonuçları açısından önemli olmakla birlikte bu konuda farklı yargı kararları da mevcuttur.

Anayasa Mahkemesi'nin konu ile ilgili bir kararında ise "...durdurulmak istenen aracın, sürücüsünün dur ikazına uymaması halinde görevli yoklama memurları tarafından saptanabilecek plakasından başka ayırt edici bir özelliğinin bulunmadığı ve plakası ile ancak araç sahibine ulaşılabileceği açıktır. Öte yandan aracın, çalınması, zor kullanılarak ele geçirilmesi gibi durumlar dışında, durmayan aracın sürücüsü ile sahibi arasında hiçbir bağlantının bulunmadığı da söylenemez. Kaldı ki, araç sahibi olmayan sürücünün, dur ikazına uymayarak suç işlemesi halinde, adına ceza kesilen araç sahibinin sürücüyü rücu etme olanağının bulunduğu da göz ardı edilemez. Açıklanan nedenlerle, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak için Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına karşın, durmayan aracın sahibi adına ceza kesilmesini öngören itiraz konusu kural, Anayasa'nın 38. ve 73.maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir."⁴¹³ denilmiştir.

⁴⁰⁹ Danıştay 4. Dairesi, 09.04.2001 Tarihli E:2000/763, K:2001/1355 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁴¹⁰ Danıştay 4. Dairesi, 10.04.2001 Tarihli E:2000/3459, K:2001/1376 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁴¹¹ Danıştay 4. Dairesi, 26.06.2001 Tarihli E:2000/4167, K:2001/3230 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁴¹² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.09.1998 Tarihli E:1997/351, K:1998/228 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁴¹³ Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 Tarihli E:2001/487, K:2005/2 Sayılı Kararı, (Resmi Gazete Tarihi: 27.10.2005, Sayı:25979) (www.kalemuhasebe.net) (Erişim Tarihi: 04.12.2017).

Anayasa Mahkemesi, Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli dur ikazına uyulmamasına istinaden araç sahibi adına kesilen cezanın, sürücüyü rücu edilebilmesi nedeniyle, iptali istemini reddetmiştir. Karara ilişkin karşı oyda ise, "...eyleme iştirak etmemiş olsa bile asıl suçlunun araç sahibi olduğu sonucuna varılması ve özellikle de eylemi gerçekleştiren sürücünün cezasız kalmasını sağlayacak tarzda ve suç işlemlerini teşvik eder biçimde düzenleme yapılması öncelikle adalet anlayışına aykırılık oluşturur."⁴¹⁴ denilmiştir.

Yol denetimleri ile ilgili Yargıtay'ın bir kararı ise, "...Dur ikazının özel işaretlerle yapılıp yapılmadığının araştırması gerektiği"⁴¹⁵ yönündedir. Konu ile ilgili başka bir yargı kararı ise, "'Dur' uyarısına uymamak suçunda, aracı durdurma yükümlülüğü sürücüsüne aittir. Sanığın inkâra yönelik savunması karşısında; yol denetiminin ne şekilde yapıldığı, 'Dur' uyarısının, 213 sayılı yasanın 127/d madde ve bendinde belirtilen özel işaretlerle yapılıp yapılmadığı, tutanak müzminlerinden sorulduktan sonra hukuki durum değerlendirilmelidir."⁴¹⁶ şeklindedir. Bir yargı kararında da belirtildiği üzere, yoklama ile ilgili Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyulmaması, yapılan tarhiyatların yargıda bozulması ile sonuçlanmaktadır.⁴¹⁷

Yargı kararlarından anlaşıldığı üzere Maliye Bakanlığı'nın yol denetimi sırasında özel işaretli dur ikazına uyulmaması halinde, araç sahibine ceza kesilmesi suç ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Kanaatimizce vergi güvenlik müessesesi olarak yürütülen yoklama faaliyeti sırasında vergi gelirin güvenliğini sağlamak ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini sağlamak için araç sahibine kesilen cezalar yerindedir. Vergi Usul Kanunu'na göre taşıtlarda bulunması gereken sevk irsaliyesi, yolcu listesi gibi belgelerin düzenlenmemesi ve dur ikazına uyulmaması vergi kanunlarının ihlal edildiğini göstermektedir. Tüm kanun ihlallerinde olduğu gibi vergi

⁴¹⁴ Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 Tarihli E:2001/487, K:2005/2 Sayılı Kararı, E:2004/61, K:2004/123 Sayılı Karşı Oy, (Resmi Gazete Tarihi: 27.10.2005, Sayı:25979) (www.kalemuhasebe.net) (Erişim Tarihi: 04.12.2017)

⁴¹⁵ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 02.02.1998 Tarihli E:1997/3351, K:1998/264 Sayılı Kararı, (www.kazancı.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁴¹⁶ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 05.12.1996 Tarihli E:1996/2957, K:1996/7459 Sayılı Kararı, (www.kazancı.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁴¹⁷ Erdoğan Öz, "İlan ve Reklam Vergisi Uygulamasında Yoklama Fişinin Önemi ve Bir Danıştay Kararı", İstanbul: Erta Bağımsız Denetim ve YMM Ltd. Şti, 25.12.2016 (www.ertadenetim.com) (Erişim Tarihi: 11.09.2017)

yasalarının ihlalinde de caydırıcı yaptırımların olacağı muhakkaktır. Dolayısıyla ekonomide gerçekleşen işlemlerin kayıt altına alınmasını sağlamak ve vergi kanunlarının uygulamasını yaygınlaştırmak için kanunda bahsedilen belgeler, yetkili kişilere ibraz edilene kadar taşıtların trafikten alıkonulması idareye tanınmış bir haktır.

Taşınan emtianın kime ait olduğunun bilinmemesi ticari teamüllere ve ticari hayatın gerçeklerine uymadığından emtia sahibi belirlenene kadar söz konusu emtianın kamu adına bekletilmesi toplum menfaatine olacaktır. Konuyla ilgili farklı düşünceler olmakla birlikte, yoklama memurlarına tanınan yetkilerin sınırı ve söz konusu yetkilerin anayasal hakların ihlaline sebebiyet verdiği yönündeki tartışmalar halen devam etmektedir.

11. YOKLAMANIN DİĞER DENETİM TÜRLERİNDEN AYRILAN YÖNLERİ

11.1. Yoklama ile Vergi İncelemesi Arasındaki Farklılıklar

Yoklama ile vergi incelemesi vergi denetim araçları olmasına rağmen her iki teknik arasında çeşitli farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklardan en önemlileri ise şöyledir. Yoklama mali olguların şekli yapısı üzerinde yoğunlaşmıştır. Oysa diğer bir denetim yolu olan vergi incelemesinde amaç vergilerin doğruluğunun tespitidir. İşte bu iki müessesenin amaçları arasındaki farklılık yoklamayı vergi incelemesinden ayıran temel unsurdur.⁴¹⁸

Yoklama, yükümlü ile ilgili maddi olay ve bulguları tespit ederken, vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılır. Dolayısıyla vergi incelemesi daha kapsamlıdır.⁴¹⁹ Vergi incelemelerinde maddi kontrollerden de yararlanılmaktadır ki, bu kontroller yoklama kurumunun kapsamına dâhil bulunmaktadır.⁴²⁰ Yoklama sonucunda tespit edilen hususların vergi incelemesinde veri olarak kullanılması bunu kanıtlar niteliktedir.

⁴¹⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.155.

⁴¹⁹ Tekin ve Çelikkaya, s.174.

⁴²⁰ Söyler, s.76

Yoklama potansiyel yükümlülükleri asıl yükümlü yapmayı amaçlarken vergi incelemesi bundan sonra başlar ve asıl yükümlü üzerine yoğunlaşır.⁴²¹ Yoklamanın en önemli fonksiyonu, mükellefiyet kaydı olmayanların mükellefiyetliklerinin tesisinin sağlanması sonucu, potansiyel vergi mükelleflerinin vergi mükellefi statüsüne alınabilmesidir.⁴²² Vergi incelemesinde ise daha önce yükümlülüğü tesis edilmiş mükellefin defter, belge ve kayıtlarındaki bilgilerin doğruluğu araştırılır.

İnceleme elemanı, yoklama tutanağındaki hususları da dikkate alarak çalışmalarını sürdürmekte ve incelemeyi tamamlamaktadır.⁴²³ Tutanak mahiyetinde olan yoklama fişi vergi incelemelerinde belge olarak da kullanılabilir.⁴²⁴ İnceleme elemanı vergi incelemesi sonucu matrah farkına ulaşılabilir. İncelemeden farklı olarak, yoklamayla vergi mükellefine yönelik bir matrah farkına ulaşılması mümkün değildir.⁴²⁵

Yoklama genellikle vergilendirme dönemi içinde, vergiyi doğuran olayın oluşması esnasında olmaktadır.⁴²⁶ Vergi incelemesi ise kural olarak vergilendirme dönemi geçtikten sonra yapılmaktadır.⁴²⁷ Vergiyi doğuran olayların vuku bulunduğu anda yapılan yoklamalar, vergi denetimlerinin daha gerçekçi temellere oturtulmasını sağlamaktadır.⁴²⁸ Vergi incelemesi ise tahakkuk ve zaman aşımı süresi içinde her zaman yapılabilir.⁴²⁹

Vergi incelemesine yetkili olanlar aynı zamanda yoklama yoklamaya da yetkili iken yoklama yapmaya yetkili olanlar vergi incelemesi yapamazlar. Yoklamaya yetkisi olup aynı zamanda vergi incelemesi yapmaya yetkisi olan tek kişi vergi dairesi müdürüdür. Vergi Usul Kanunu'na göre vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.⁴³⁰

⁴²¹ Tekin ve Çelikkaya, s.174.

⁴²² Bakır, s.50.

⁴²³ Söyler, s.76.

⁴²⁴ Vergi Usul Kanunu, md.30.

⁴²⁵ Usta, s.56.

⁴²⁶ Tekin ve Çelikkaya, s.175.

⁴²⁷ Tekin ve Çelikkaya, s.175.

⁴²⁸ Bakır, s.51.

⁴²⁹ Akbıyık, s.104.

⁴³⁰ Vergi Usul Kanunu, md.135.

Yoklama bir nevi mükelleflerin yaptığı işlemleri tümüyle yansıtmaktadır.⁴³¹ Yoklama, tüm vergi yükümlülerini kapsayacak olağan bir denetim yoludur.⁴³² Ancak vergi incelemesine bütün vergi mükellefleri tabi olmadığı gibi, inceleme sadece vergi mükelleflerini de kapsamamaktadır.⁴³³ Yani vergi incelemesi ise olağan bir yol olmayıp incelenecek mükellefler belirli verilerden hareketle seçilirler.⁴³⁴ Ancak bir gerçek ve tüzel kişinin vergi incelemesine tabi olabilmesi için, aynı zamanda defter ve hesap tutmak, belge saklamak ve ibraz etmek zorunluluğunda olması gerekir.⁴³⁵

Yoklama genellikle iş yerinde yapılmalıdır ancak vergi incelemesinde incelemenin iş yerinde yapılmasına engel teşkil eden bir durum varsa inceleme dairede de yapılabilir. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsızlaşır ya da mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.⁴³⁶

Yoklama yapacak kişilerin temel bilgiler dışında uzmanlaşmaya varacak düzeyde eğitime zorunluluğu bulunmazken vergi incelemesinde, kesinlikle konusundaki uzmanlaşmış kişilere gereksinme vardır.⁴³⁷ Vergi incelemesi yoklamaya göre daha kapsamlı bir denetim türü olduğu için alanında uzman denetim elemanlarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Yoklamanın sonuçları ile vergi incelemesinin sonuçları açısından da farklılıklar mevcuttur. Yoklama sonucunda, eğer yükümlülük kaydı yoksa yükümlülük tesis edilir. Yükümlülük kaydı varsa bilgiler eksik ise; buna göre, gerekirse takdir komisyonuna veya vergi inceleme birimlerine sevki vergi dairesince yapılır.⁴³⁸ Vergi incelemesi sonucunda ise ikmalen, re' sen tarh yapılırken usulsüzlük ve kaçakçılık cezaları da kesilebilir.

⁴³¹ Bakır, s.49.

⁴³² Tekin ve Çelikkaya, s.175.

⁴³³ Oktar, s.207.

⁴³⁴ Tekin ve Çelikkaya, s.175.

⁴³⁵ Gümüş, s.232.

⁴³⁶ Akbıyık, s.104.

⁴³⁷ Tekin ve Çelikkaya, s.175.

⁴³⁸ Şeker, s.41.

11.2. Yoklama ile Arama Arasındaki Farklılıklar

Vergi denetim türlerinden yoklama ile arama arasında yapılaş ve sonuçları itibariyle çeşitli farklılıklar söz konusudur. Yoklama yapılması için hukuki bir izne ihtiyaç duyulmazken arama yapılabilmesi için sulh yargıcından arama kararı çıkartılması gerekir. Yoklamanın yapılmasına vergi dairelerindeki yetkili amir karar verirken, aramanın yapılabilmesi için vergi inceleme elemanının buna gerek görmesi ve bunu gerekçeli bir yazı ile sulh yargıcına bildirmesi gerekmektedir. Çünkü arama, kişisel özgürlük ve konut dokunulmazlığı ile ticari faaliyeti, doğrudan olumsuz etkileyebileceğinden çok iyi planlanmalıdır.⁴³⁹ Bu yönüyle birey özgürlüklerini zedeleyici bir yanı vardır.⁴⁴⁰

Yoklama vergi denetim türlerinin ilk basamağı olması, maddi olay ve belgeleri tespit etmesi sebebiyle idarece çok sık başvurulmuş olağan denetim türüdür. Ancak arama izin süreci ve sonuçları itibariyle olağanüstü bir denetim türüdür. Yoklama faaliyeti sırasında mükellefin masası üzerinde veya görünürde bulunan defter ve belgelerin vergi kaçakçılığına emare teşkil etmesi halinde, yoklama memuru söz konusu defter ve belgelere el koyabilir. Arama sırasında görevli personelin el koyma yetkisi sadece mükellef masası üzerinde veya görünürde bulunan defter ve belgelerle sınırlı değildir. Aksine arama vergi kaçırıldığına emare teşkil eden hallerde mükellef veya olayla ilgisi bulunan kişiler nezdinde yapılabilir.

11.3. Yoklama ile Bilgi Toplama Arasındaki Farklılıklar

Vergi denetim türlerinden biri olan bilgi toplama ile yoklama arasında da çeşitli farklılıklar mevcuttur. Bilgi toplama aracılığıyla idare, sözlü ya da yazılı olarak bilgi talebinde bulunulabilir. Yoklamada ise sonuçların belirli şekil şartları olan tutanağa bağlanması zorunludur. Ayrıca meslekleri itibariyle bilgi vermektan imtina edenler aynı gerekçelerle idareden yoklama yapılmamasını talep edemezler. Yoklama mükellefin faaliyet gösterdiği yerde yani genel olarak işyerinde yapılırken, bilgi talep edilmesi halinde mükellef yazıyla cevap verebileceğı gibi daireye gelerek sözlü bilgi de verebilir.

⁴³⁹ Bakır, s.74.

⁴⁴⁰ Koç, s.119.

12. KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE YOKLAMA

Kayıt dışı ekonomi olgusu son yıllarda hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde gündemin üst sıralarında yer almıştır.⁴⁴¹ Bilindiği veya adından da anlaşılacağı üzere kayıt dışı ekonomi, etki oluşum ve sonuçları itibariyle iktisadi bir anlam ve değeri olduğu halde kayıtlarda yer almayan ve bu nedenle de çeşitli sonuçları bulunan faaliyetleri ifade etmekte ve ekonominin denetim izlenme ve yönlendirilmesinde ciddi belirsizlikler seti oluşturmaktadır.⁴⁴²

Kayıt dışı ekonomi resmi GSMH'yi tahmin etmek için kullanılan mevcut istatistiksel yöntemlerce ölçülemeyen ve bu sebeple resmi GSMH hesapları dışında kalan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler, şeklinde tanımlanabilir.⁴⁴³ Bir başka tanıma göre kayıt dışı ekonomi devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen, geçirilemeyen ve bu sebeple denetlenemeyen faaliyetler olarak tanımlanabilir.⁴⁴⁴ Yükümlünün vergi ve benzeri yükümlülüklerin yükünden kurtulmak istediği bazen kayıt dışı ekonomik faaliyetlere sebep olsa da, hangi sebeple ve ne şekilde ortaya çıkarsa çıksın, kayıt dışı ekonomi her durumda vergi kaybı yaratmaktadır.⁴⁴⁵

Ülkemizde mükelleflerin vergiye karşı direncinin yüksek olması, vergi kayıp ve kaçacağına yönelmesi, kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede idarenin başvurduğu en etkili yol ise vergi denetimidir. Çünkü etkin bir vergi denetimi mükellefin vergi kaybı yaratmasına sebep olacak eğilimleri de önleyecektir.⁴⁴⁶ Ancak vergi denetimlerine önleyici bir işlev kazandırabilmek için öncelikle mükellefleri belli aralıklarla ve düzenli bir şekilde denetime tabi tutmak

⁴⁴¹ Burcu Dinçer, "Kayıt Dışı Ekonomi ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi", (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007), s.1.

⁴⁴² Turgut Gümüş, "DıŐısalık ve Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme" **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2000, s.63.

⁴⁴³ Gülay Akgül Yılmaz(2), **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul: İSMMMO, 2006, s.6.

⁴⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı(1), s.3.

⁴⁴⁵ Yılmaz(2), s.173.

⁴⁴⁶ Bakır, s.82.

gerekmektedir.⁴⁴⁷ Mükelleflerin denetime maruz kalma riski belli bir düzeyin üzerinde olduğu durumlarda vergi denetiminin bireyler üzerinde caydırıcı etkisi olur.⁴⁴⁸

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması ile kayıt dışı ekonominin önlenmesi arasındaki doğrudan bağlantı, denetimin etkinliğinin artırılmasını zorunlu kılmaktadır.⁴⁴⁹ Denetimlerin daha etkin hale getirilmesiyle, mükelleflerin beyanlarının sürekli denetim altında bulundurulması, gerek kayıt dışında kalma gerekse kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençleri zamanla azaltacaktır.⁴⁵⁰ Vergi denetim türlerinden yoklama müessesesi aracılığıyla, mükellefe ve mükellefiyete ilişkin maddi olay ve kayıtlar tespit edilerek, idarenin bilgisi dışında bırakılan hususlar en aza indirilmeye çalışılmaktadır.

Mükelleflerin bir gün denetlenecekleri ihtimaliyle vergi yasalarının belirlediği usul ve esasları dikkate alarak kayıt dışı faaliyetlerden uzaklaşmaları, yoklamanın vergi kayıp ve kaçagını önlemedeki caydırıcı etkisini göstermektedir. Dolayısıyla denetim sıklığı arttıkça ya da vergi denetimi yaygınlaştıkça bireylerin dürüstlük ile ilgili algılayışları olumlu yönde etkilenmekte ve vergi kaçırma eğilimleri azalmaktadır.⁴⁵¹ Çünkü etkin denetimin cezalandırıcı işlevi yanında, caydırıcı işlevi de vardır.⁴⁵²

Vergi denetiminin kayıt dışı ekonomi açısından daha fonksiyonel hale gelebilmesi için denetim elemanlarının nitel ve nicel olarak kapasitelerinin artırılması gerekmektedir.⁴⁵³ Bu nedenle yoklama ile görevlendirilen personel sayısının artırılması, idarenin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede alması gereken önlemlerin başında gelmektedir. Yeterli esnekliğe ve etkinliğe kavuşturulamamış denetim stratejileri, kayıt dışı ekonomiyle mücadeleyi başarılı olarak sürdürmez.⁴⁵⁴ Bu nedenle etkin denetim yapılması ve bunun mükellef tarafından bilinmesi, mükellefin kayıta dışına çıkmasını engelleyecektir.⁴⁵⁵

⁴⁴⁷ Organ, s.44.

⁴⁴⁸ Yılmaz(2), s.73

⁴⁴⁹ Selçuk Tekin, s.70.

⁴⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı(1), s.44.

⁴⁵¹ Yılmaz(2), s.74.

⁴⁵² Biçer, s.66.

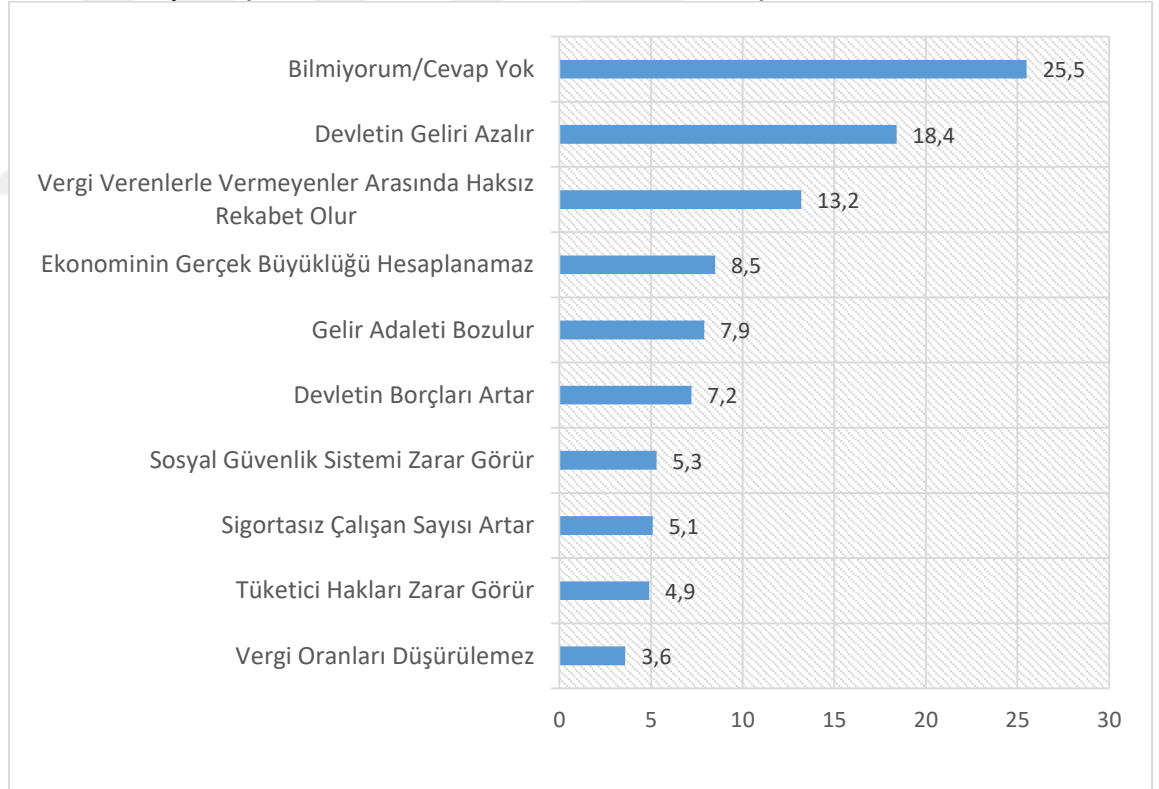
⁴⁵³ Rakıcı, s.360.

⁴⁵⁴ Selçuk Tekin, s.69.

⁴⁵⁵ Rakıcı, s.346.

Vergi denetim türlerinden yoklama sonucunda mükelleflere yönelik çeşitli yaptırımların uygulanması, mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu artırırken aynı zamanda vergi bilincinin gelişmesini de sağlamaktadır. Mükellefe ilişkin maddi olay ve kayıtların tespit işlemi olan yoklama müessesesi ile vergi dışı bırakılan alanlar tespit edilmekte böylece kayıt dışı ekonomik alan daraltılarak vergi adaletine katkı sağlanmaktadır. Özellikle kayıt dışı faaliyet yoklaması aracılığıyla tespit edilen hususların vergi inceleme sürecinde kullanılması sebebiyle kayıt dışı faaliyet yoklamalarının titizlikle yürütülmesi gerekmektedir. Ancak yine de vergi mevzuatı ne kadar mükemmel olursa olsun, vergi idaresi ne kadar verimli ve etkin çalışır duruma getirilirse getirilsin, toplumda vergi bilinci ve ahlakı yerleşmediği sürece kayıt dışı ekonominin tam anlamıyla önlenemeyeceği bir gerçektir.⁴⁵⁶

Grafik-6: Kayıt Dışı Ekonominin Zararları Hakkındaki Düşünceler



Kaynak: Kayıt Dışı Ekonomi Araştırması Raporu (Ocak 2008)⁴⁵⁷

⁴⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı(1), s.44.

⁴⁵⁷ Kayıt Dışı Ekonomi Araştırması Raporu (Ocak 2008), YÖNTEM Araştırma Danışmanlık

Grafikte de görülebileceği gibi; kayıt dışı ekonominin sonuçları (zararları/etkileri) hakkında her dört kişiden birinin bilgisi yoktur. Bununla birlikte kayıt dışı ekonominin en önemli iki zararı devletin gelirlerini azaltması ve vergi verenlerle vermeyen arasındaki haksız rekabettir.⁴⁵⁸ Kayıt dışı ekonominin diğer olumsuz sonuçları arasında; vergi kaybı yaratması, resmi istatistikleri tahrip etmesi ve yanlış değerlendirmelere sebep olması, genel olarak kıt olan ekonomik faktörlerin etkin kullanılmasını engellemesi, çalışanların sosyal güvencesini ortadan kaldırması, haksız rekabete yol açması, vergi adaletini bozması, sosyal adaleti sarsması, hukukun kurmaya çalıştığı düzeni tahrip etmesi sayılabilir.⁴⁵⁹ Yoklama faaliyetinin caydırıcı ve önleyici etkisi ile vergi denetiminde istenilen amaca ulaşılarak, kayıt dışı ekonominin neden olduğu olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmaktadır.

13.YOKLAMA SONUCUNDA ORTAYA ÇIKAN DURUMLAR

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır.⁴⁶⁰ Denetim elemanları, yoklama sayesinde vergisel işlemlerle ilgili maddi olayları tespit ederek kayıt altına alınmasını sağlamaktadır.⁴⁶¹ Ancak yoklama bir vergi incelemesi değildir, tam tersine vergi idaresince yapılan bir durum tespitinden ibarettir.⁴⁶² Yoklamanın bir durum tespitinden ibaret olması, kapsamının dar olması, sonuçlarının da dar olacağı anlamına gelmez. Yoklama bir tespit işlemi olması itibariyle bir takım sonuçlar doğurur.⁴⁶³ Yoklama sonucunda mükellefiyet tesis edilmesi, mükellefiyet değişikliği, mükellefiyetin kaldırılması gibi sonuçlar ortaya çıkabileceği gibi vergi incelemesine sevk ve cezai müeyyidelerin de uygulanması mümkündür.

⁴⁵⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı(1), s.35.

⁴⁵⁹ Yılmaz(2), s.153.

⁴⁶⁰ Bakır, s.51.

⁴⁶¹ Bakır, s.51.

⁴⁶² Tekin ve Çelikkaya, s.135.

⁴⁶³ Söyler, s.72.

13.1. Mükellefiyet Tesis Edilmesi

Yoklamanın en önemli sonuçlarından biri vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermesine rağmen mükellefiyet kaydını hiç yaptırmayan veya geç yaptıran mükelleflerin varlığının tespitidir.⁴⁶⁴ Vergi mükellefi işe başlamayı bildirmekle ilk sorumluluğunu yerine getirmiş olur.⁴⁶⁵ Mükellefiyetin tesisi için gerekli olan ilk adım mükellefin idareye gerekli bildirimleri yapması ile başlamaktadır. Ancak ülkemiz vergi uygulamalarında bazı mükelleflerin işe başlama bildirimlerini vergi dairesine vermedikleri veya daha sonraki bir tarihi işe başlama tarihi olarak bildirdikleri görülmektedir.⁴⁶⁶ Vergi Usul Kanunu'na göre, aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyetini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.⁴⁶⁷

- 1) Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı,
- 2) Serbest meslek erbabı,
- 3) Kurumlar Vergisi mükellefleri,
- 4) Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

İşe başlama bildiriminde bulunma süresi, işe başlama tarihinden itibaren on gündür.⁴⁶⁸ İşe başlama bildirimini, esas olarak mükelleflere düşen bir ödev olmakla birlikte, ticaret sicili memurluklarına, Kurumlar Vergisi mükelleflerinden Türk Ticaret Kanunu 30. maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evrakının bir suretini ilgili vergi dairesine intikal ettirme görevi verilmiştir.⁴⁶⁹ Yoklama, mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergiye tabi kayıt dışı işlemlerin ortaya çıkarılmasını sağlar.⁴⁷⁰

⁴⁶⁴ Yeniçeri, s.96.

⁴⁶⁵ Yeniçeri, s.95.

⁴⁶⁶ Söyler, s.72.

⁴⁶⁷ Vergi Usul Kanunu, md.153.

⁴⁶⁸ Vergi Usul Kanunu, md.168/1

⁴⁶⁹ Oktar, s.218.

⁴⁷⁰ Duygu Turan, "Vergi Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri ve Bir Uygulama" (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006), s.10.

İhbarlar üzerine bireysel olarak veya toplu olarak yapılan yoklamalar sonucu düzenlenen tutanak ve/veya cetvellere dayanılarak kayıt dışı kalmış kişilerin mükellefiyetleri, ilgili vergi dairelerince kurulmaktadır.⁴⁷¹ Yapılan tespitler neticesinde hazırlanan yoklama tutanaklarına dayanarak ilgili vergi idaresi, yeni mükellefiyetler tesis etmektedir.⁴⁷²

Yoklama henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirini arttırırken; vergi kaçırıcıları saptayıp, vergilendirilmelerini sağlaması yönü ile vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca mükelleflerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir.⁴⁷³ Yoklama sonucunda yeni mükellefiyetlerin tesis ettirilmesi, fiili vergi hasılatının artmasını sağlayarak hazineye ek gelir sağlayacak, böylece vergi denetiminden beklenen verim alınacaktır.

13.2. Mükellefiyet Değişikliğine Yol Açması

Yoklama ile sadece mükellefiyetin kurulması sağlanmaz aynı zamanda idareye bildirilmemiş mükellefiyet değişiklikleri de tespit edilebilir. Mükelleflerin işe başlama yükümlülüğü olduğu gibi iş değişikliklerini de bildirme yükümlülüğü vardır. Vergi Usul Kanunu'na göre, işe başladıklarını bildiren mükelleflerden:⁴⁷⁴

- 1) Yeni bir vergiye tabi olmayı,
- 2) Mükellefiyet şeklinde değişiklik,
- 3) Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi, gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Söz konusu değişiklikler, adres değişikliği gibi yüzeysel değişiklikler olmayıp, vergi matrahını ve ödenecek vergiyi doğrudan etkileyen niteliktedir.⁴⁷⁵

⁴⁷¹ Yeniçeri, s.72.

⁴⁷² Yeniçeri, s.96.

⁴⁷³ Berçin, s.68.

⁴⁷⁴ Vergi Usul Kanunu, md.158.

⁴⁷⁵ Söyler, s.73.

İşe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.⁴⁷⁶ Yapılan yoklamalar ile mükelleflerin işe başlarken belirttikleri vergilendirme usulünün şartlarını taşıyorsa vergilendirme usulünün yeni şartlara göre düzenlemesi yapılır.⁴⁷⁷

Özellikle, yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliği ve mükellefiyetten muafiyete geçmeyi ifade eden iş değişiklikleri ile işletmede değişiklikler vergilendirme bakımından önem taşımaktadır.⁴⁷⁸ Örneğin yapılan yoklamalarla mükellefin basit usulden gerçek usule geçmesi gerektiği tespit edilebileceği gibi vergi muafiyetine geçmesi gerektiği de tespit edilebilir. Dolayısıyla yoklama sonucunda gerek idare gerekse mükellef açısından, mükellefiyete ilişkin tespit edilen hususlar son derece önemlidir.

13.3. Mükellefiyet Kaydının Silinmesi

Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.⁴⁷⁹ İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirildiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dâhil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.⁴⁸⁰

⁴⁷⁶ Vergi Usul Kanunu, md.168.

⁴⁷⁷ Yeniçeri, s.98.

⁴⁷⁸ Söyler, s.73.

⁴⁷⁹ Vergi Usul Kanunu, md.161.

⁴⁸⁰ Vergi Usul Kanunu, md.160/1

Mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırılmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur.⁴⁸¹ İşin bırakılmasıyla ilgili bildirimler genel olarak mükelleflerce yerine getirilmektedir. Ancak bazı mükellefler, işin fiilen bırakıldığı tarihten önceki bir tarihi terk tarihi olarak bildirmektedirler.⁴⁸² Mükellefiyet kaydının silinmesini, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmamaktadır.⁴⁸³ İşe başlamayı bildiren mükelleflerden işi bırakanlar, bu durumun meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içinde ilgili vergi dairesine yazılı şekilde bilgi vermek zorundadırlar.⁴⁸⁴ Ayrıca ölüm işi bırakma hükmünde olup, mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir.⁴⁸⁵

Yapılacak yoklamalarla mükelleflerin işi hangi tarihte bıraktıkları ortaya çıkarılabilmektedir.⁴⁸⁶ Böylece, vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerini sağlaması nedeniyle de vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir.⁴⁸⁷ Vergi Usul Kanunu'na göre faaliyetine son vermiş mükellefin faaliyetine son verdiğini vergi dairesine bildirim yükümlülüğü vardır. Yoklama yapılmasındaki amaç; işi bırakan mükelleflerin sahte belge kullanımına karışmasını engelleyerek vergi kaybını azaltmak, aynı zamanda ekonomideki haksız rekabetin önüne geçilmesini sağlamaktır.

13.4. Vergi Tarhına Yol Açması

Yoklamanın doğurduğu sonuçlardan biri de vergi tarhına yol açmasıdır.⁴⁸⁸ Beyan edilen matrahın tespitinde kullanılan belge ve defterlerde yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olmaması beyan usulün uygulanamamasına sebep olmaktadır.⁴⁸⁹ İdarece tarh usulü de beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmaktadır.⁴⁹⁰

⁴⁸¹ Vergi Usul Kanunu, md.160/3

⁴⁸² Söyler, s.73.

⁴⁸³ Oktar, s.220.

⁴⁸⁴ Söyler, s.73.

⁴⁸⁵ Vergi Usul Kanunu, md.164.

⁴⁸⁶ Söyler, s.73.

⁴⁸⁷ Yurteri, s.261.

⁴⁸⁸ Yeniçeri, s.101.

⁴⁸⁹ Oktar, s.111.

⁴⁹⁰ Yeniçeri, s.104.

Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemdir.⁴⁹¹ Verginin idarece tarhı, 29. ve 30. maddeler (ikmalen ve re' sen tarhiyat) dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.⁴⁹²

İdarece tarh, münhasıran yoklama tutanağına dayanılarak yapıldığı halde, re' sen tarh, istisnai olarak yoklama tutanağına dayanılarak yapılır.⁴⁹³ Ayrıca yoklama tutanağı doğrudan re' sen tarh işleminin dayanağı olmayıp, vergi dairesince takdir komisyonuna başvurmada belge olarak kullanılmaktadır.⁴⁹⁴

Vergi, 131. madde mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur.⁴⁹⁵ Buradan anlaşılıyor ki; yapılan yoklamalar neticesinde verginin idarece tarhını gerektiren sebeplerin varlığına istinaden düzenlenen yoklama fişine dayanılarak vergi idaresince tarh işlemi yapılabilmektedir.⁴⁹⁶ Yoklamaya yetkili olan kişilerce yoklama aşamasında varlığı bir tutanağına bağlanmayan vergi kanunlarına aykırı davranışlar, verginin re' sen ve ikmalen tarhına dayanak oluşturmaz. Ancak verginin idarece tarhı işlemi, yoklama neticesinde düzenlenen tutanağına dayanılarak yapılabilir.⁴⁹⁷

Yoklama sonucunda düzenlenen yoklama fişlerinin, vergi tarhına dayanak oluşturması için Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen usul ve esaslara uygun düzenlenmesi gerekmektedir. Danıştay'ın konuyla ilgili kararlarına göre, yoklama tutanaklarının tarhiyata dayanak oluşturması için tutanakların gerekli şekil şartlarına uygun düzenlenmesi ve tutanaklarda somut verilere yer verilmesi gerekmektedir.

⁴⁹¹ Vergi Usul Kanunu, s.20.

⁴⁹² Vergi Usul Kanunu, Mükerrer md.30

⁴⁹³ Söyler, s.75.

⁴⁹⁴ Söyler, s.75.

⁴⁹⁵ Vergi Usul Kanunu, Mükerrer md.30/2

⁴⁹⁶ Yeniçeri, s.104.

⁴⁹⁷ Yeniçeri, s.103.

Danıştay'ın yoklama tutanağı ile ilgili bir kararı şöyledir: “Yoklama tutanağının muhtara imzalatılmasıyla şekil şartını yerine getirmiş ise de, muhtarın olay yerinde hazır bulunduğuna ilişkin herhangi bir tespite tutanakta yer verilmemiştir. Bu nedenle yoklama tutanağına bağlı olarak kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılması gerekir.”⁴⁹⁸ Başka bir Danıştay kararına göre: “Vergi incelemesiyle tespiti gereken hususların yoklama tutanağı ile tespit edilip, tarhiyat yapılması hukuka aykırıdır.”⁴⁹⁹ “Yoklama fişinde şirket yetkilisi olarak belirtilen kişinin kim olduğunun ve niçin imzadan imtina ettiğinin belirtilmesi gerekir.”⁵⁰⁰ Yargı kararlarından da anlaşıldığı gibi kanunda belirtilen şartlara uygun düzenlenmeyen tutanıklara dayanarak yapılan tarhiyatlar hukuken geçersiz sayılmaktadır.

13.5. Mükellefin Vergi İncelemesine Sevk Edilmesi

Her ne kadar yoklama yüzeysel bir denetim türü olarak ifade edilse de, vergi mükellefiyetine yönelik maddi olay ve bulgular yoklama yoluyla gerçekleştirilmektedir.⁵⁰¹ Vergi incelemesi ise beyan esasının işlerliğinin sağlanması açısından yapılması gereken bir vergi denetim türüdür.⁵⁰² Vergi incelemelerinde maddi kontrollerden de yararlanılmaktadır ki, bu kontroller yoklama kurumunun kapsamına dâhil bulunmaktadır.⁵⁰³ Vergi denetiminde kullanılan bir başka yöntem de vergi dairelerinde mükelleflerin dosyalarındaki bilgilerden yararlanılarak yapılan incelemelerdir.⁵⁰⁴ Vergi denetim türlerinden yoklama mekanizması ile mükellefe ilişkin tespit edilen maddi olay ve belgeler arşivlenerek başka bir denetim türü olan vergi incelemesine dayanak oluşturmaktadır.

⁴⁹⁸ Danıştay 4. Dairesi, 14.01.1999 Tarihli E:1998/4026 K:1999/36 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.306.)

⁴⁹⁹ Danıştay 4. Dairesi, 12.06.1997 Tarihli E:1996/1688 K:1997/1899 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.306.)

⁵⁰⁰ Danıştay 9. Dairesi, 09.03.1999 Tarihli E:1998/495 K:1999/976 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.306.)

⁵⁰¹ Yeniçeri, s.105.

⁵⁰² Sarılı, s.114.

⁵⁰³ Söyler, s.76.

⁵⁰⁴ Akbıyık, s.134.

Yoklama sırasında sadece defter ve belge ile kısıtlı olunmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini belirlemeye ait her türlü araştırma, karşılaştırma yapılabilmekte ve bu olayların belirlenmesindeki deliller değerlendirilmektedir.⁵⁰⁵ Tespit edilen hususlardaki hesapların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılması ise vergi incelemesinin konusuna girmektedir.⁵⁰⁶ Yoklama sonucunda düzenlenen yoklama tutanağı vergi inceleme sürecinde belge olarak kullanılabilir. Usulüne uygun düzenlenmiş yoklama tutanağı ve yoklama sırasında çekilerek tutanağa eklenen yoklama yeri fotoğrafları, inceleme elemanına inceleme sırasında delil oluşturması açısından büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle yoklama tutanaklarının kanunda belirtilen usullere uygun tutulması vergi incelemesinin seyrini de etkilemektedir.

Ayrıca hasılat tespitleri, belgesiz mal tespitleri gibi maddi kontrolleri içeren tutanaklar doğrudan bir tarhiyat yapmaya elverişli değilse, vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere ilgili inceleme gruplarına gönderilerek değerlendirilmektedir.⁵⁰⁷ Konuyla ilgili bir Danıştay kararında, “Vergi incelemesi ile tespiti gereken hususların yoklama tutanağı ile tespit edilip, tarhiyat yapılması hukuka aykırıdır.”⁵⁰⁸ denilmiştir.

Yoklama sırasında mükellefin masasının üzerinde görünür bir yerde bulunan ve vergi kaçırıldığına emare teşkil eden belgelerin alınması, alınan belgelerde tespit edilen hususlara istinaden mükellefin incelemeye sevk edilmesi mümkündür. Örneğin, yoklama neticesinde kayıt dışı bırakılmış bir hasılat tespit edilmişse, bu kayıt hesap dönemi içinde olduğu için vergi ziyayı değil, usulsüzlük cezası kesilir. Ancak yapılan yoklama neticesinde vergi kaybı da doğuracak bir durum tespit edilmiş ise bu durumda incelemeye gidilir.⁵⁰⁹ Gerek idare gerekse mükellef açısından yoklama faaliyetinin belki de en önemli sonucu, tespit edilen hususların vergi incelemesine dayanak oluşturması ve ciddi emareler mevcut ise mükellefin incelemeye sevk edilmesidir.

⁵⁰⁵ Organ, s.122.

⁵⁰⁶ Erol(1), s.20.

⁵⁰⁷ Söyler, s.76.

⁵⁰⁸ Danıştay 4. Dairesi, 12.06.1997 Tarihli E:1996/1688 K:1997/1899 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.306.)

⁵⁰⁹ Tekin ve Çelikkaya, s.135.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ELEKTRONİK YOKLAMA VE ELEKTRONİK YOKLAMADA UYULACAK ESASLAR

1. ELEKTRONİK YOKLAMA

Günümüzde gittikçe artan ve karmaşıklaşan mükellef ve mükellefiyete ilişkin faaliyetlerin etkin ve hızlı şekilde kavranması ve kayıt altına alınması tüm vergi idareleri açısından büyük önem arz etmektedir.⁵¹⁰ Bilgi teknolojilerinin gelişmesi, bununla birlikte artan mükellef sayısı, idarenin denetim türlerinde etkinliğe ulaşabilmek için yeniliklere gitmesine neden olmuştur. Teknolojik gelişmelerin muhasebede meydana getirdiği değişimler, kaçınılmaz olarak denetimi de etkilemiştir.⁵¹¹ Bu nedenle yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması, bu faaliyetlerin dinamik ve organize bir yapıda yürütülmesi ve gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esasların belirlenmesi zorunluluk haline gelmiştir.⁵¹²

Vergi Usul Kanunu'nun ilk defa yürürlüğe girdiği 1950'li yılların ihtiyacını karşılayan yoklamaya ilişkin hükümler ekonomik hayata dijital teknolojinin imkânlarının kullanılması ve elektronik ticaretin gelişmesi ile yetersiz kalmıştır.⁵¹³ İnternet, web ve kablosuz teknolojiler ile her yerde, her zaman etkileşen sistemlerin yaygın kullanılmaya başlandığı dönemde e-Devlet uygulamaları çerçevesinde Vergi Dairelerinde ve Denetim Grup Müdürlükleri bünyesinde yürütülen yoklama ve denetim faaliyetinin mobil teknolojilerden yararlanarak yeniden yapılandırılması amaçlanmış ve Elektronik Yoklama Sistemine geçilmiştir.⁵¹⁴

⁵¹⁰ Ürel, s.303.

⁵¹¹ Turan, s.1.

⁵¹² Ürel, s.303.

⁵¹³ Özyer, s.298.

⁵¹⁴ Nevzat Erdağ, “Elektronik Yoklama (E-Yoklama) Dönemi Başlıyor!” (www.nevzaterdag.com) (Erişim Tarihi:18.06.2017)

Elektronik yoklama, mükellef ve mükellefiyete ilişkin maddi olayları, kayıtları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yürütölen yoklama faaliyetlerinin mobil cihazlar yardımıyla elektronik ortamda yürütölmelerinden ibarettir. 07.04.2015 gün ve 29319 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlöğe giren 6637 sayılı yasanın 6. maddesi ile “elektronik yoklama” vergi hukukumuzda ihdas edilmiş bulunmaktadırdır.⁵¹⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na 132/A şeklinde yeni bir hüküm ihdas edilmiştir.⁵¹⁶

04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 127. Maddesinde mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olarak tanımlanan yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi ve sonuçlarının etkin bir şekilde izlenebilmesi amacıyla 27.03.2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanunun 6. Maddesi ile Vergi Usul Kanunu’na aşağıda hükümlerine yer verilen 132/A maddesi eklenmiştir.⁵¹⁷ Buna göre teknik imkânsızlık ya da yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda yoklama yapılmaması halleri istisna olmak üzere, 01.09.2015 tarihinden itibaren tüm yoklama faaliyetleri elektronik yoklama sistemi ve mobil cihazlar vasıtasıyla elektronik ortamda gerçekteştirilecek ve tespit edilen hususlar elektronik yoklama fişleri ile kayıt altına alınacaktır.⁵¹⁸

453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 2015/1 Sayılı Uygulama İç Genelgesi’nde elektronik yoklama sistemine ilişkin dikkat edilmesi gereken usul ve esaslar belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik yoklama sistemi ile birlikte yoklama faaliyetlerinden beklenen etkinlik ve verime ulaşmayı amaçlamaktadır. Yoklama sonuçlarının elektronik ortamda muhafaza edilmesi, denetim faaliyetlerinin sistematik bir şekilde yürütölmelerinin ve yoklama sonuçlarının daha hızlı değerlendirilmesinin önünü açmaktadır.

⁵¹⁵Mustafa Alpaslan, “Vergide E-Yoklama ve E-Tebliğat Nedir?”, 21.04.2015, (www.muhasibetr.com) (Erişim Tarihi: 18.06.2017)

⁵¹⁶ Nazlı Gaye Alpaslan, “Vergi Hukukunda Elektronik Yoklama”, **Hürses Günlük Bağımsız Ekonomi ve Politika Gazetesi**, 03.01.2017, (www.hurses.com) (Erişim Tarihi: 18.06.2017)

⁵¹⁷453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (Resmi Gazete Tarihi:20.06.2015, Resmi Gazete Sayısı:29392) (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁵¹⁸ 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi Tarih:28.08.2015 Sayı:83805 (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi:13.11.2017)

2. ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİ

Elektronik Yoklama Sistemi; yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülebilmesini, yoklama faaliyeti sonucunda kayıt altına alınan delil niteliğindeki verilerin (resim, video, koordinat vs. dâhil) Gelir İdaresi Başkanlığına ve ilgisine elektronik ortamda iletilmesini amaçlamaktadır.⁵¹⁹

Maliye Bakanlığı, Elektronik Yoklama Sistemi ile her türlü uyumsuzluk durumuna hızlı ve etkili bir şekilde müdahale imkânı sağlanmasını, mükellefe ait istenilen bilgilere her noktadan anlık olarak ulaşılabilmesini ve daha etkin bir yoklama sistemi oluşturulmasını amaçlamaktadır.⁵²⁰ Elektronik yoklama sistemi ile yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilecektir.⁵²¹ Uygulamada elektronik yoklama sistemi ile vergiyi doğuran olayla ilgili pek çok husus tespit edilmektedir.⁵²²

Elektronik Yoklama Sistemi, yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesini, yoklama faaliyeti sonucunda kayıt altına alınan delil niteliğindeki verilerin (resim, video, koordinat vs. dâhil) Başkanlık ve ilgisine elektronik ortamda iletilmesini sağlayan sistemdir.⁵²³ Mobil cihazlar kullanılarak yapılan ve elektronik olarak veri tabanına aktarılan yoklamalar neticesinde, tespit edilen hususlarla ilgili işlemlerin hızlı, etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır.⁵²⁴ Elektronik yoklama sistemi uygulamasına 01.09.2015 tarihinde başlanılmıştır.⁵²⁵

⁵¹⁹ 2015/59 Sayılı Vergi Sirküleri, “Yoklama Faaliyetleri Elektronik Ortamda Yapılacaktır”

⁵²⁰ Muhasebe Web, “Maliye’den E-Yoklama Sistemi” (www.muhasweb.com) (Erişim Tarihi:18.06.2017)

⁵²¹ Ürel, s.304.

⁵²² Veysi Seviğ, “E-Yoklama Nasıl Yapılacak?”(www.ito.org.tr) (Erişim Tarihi: 19.06.2017)

⁵²³ 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵²⁴ 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi

⁵²⁵ 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Yürütülen bu projenin önemli bir ayağı olan Elektronik Yoklama Sistemini oluşturmak yolu ile Gelir İdaresi şunları amaçlamaktadır:⁵²⁶

- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında etkili bir işlevi olan mükellefe ait istenilen bilgilere her noktadan anlık olarak ulaşabilmeyi,
- Elektronik ön denetim talebinde bulunan kendi iç birimlerine doğrudan bilgi aktarımını sağlayarak personelin daha etkin ve verimli hizmet üretimini sağlamayı,
- GPS ile personelin hangi noktada olduğunu görerek veya güzergâhını belirleyerek, denetim ve koordinasyonda etkin olmayı,
- Denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin (resim, video vs.) teminini amaçlamaktadır. Elektronik yoklama sistemi (EYS), yoklamaya ilişkin tüm süreçlerin taşınabilir (mobil) cihazlar (tablet, vs.) ile yürütüldüğü, tespit edilen hususların ya da tespit yapılan yerin görsel verilerinin (resim, video, vs.) ve lokasyonlarının (koordinat bilgilerinin) teminine ve Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB) Bilgi İşlem Merkezi'nde yer alan veri tabanına aktarılarak muhafaza edilmesine imkân verecek şekilde tasarlanmıştır.⁵²⁷

3. ELEKTRONİK YOKLAMA YAPMA YETKİSİNE HAİZ OLANLAR

Vergi Usul Kanunu 128. Maddesine göre, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yoklama yapmaya yetkilidirler.⁵²⁸ Elektronik yoklama sistemine geçilmesi ile yoklama yapmaya yetkili kişilerde bir değişiklik olmaz iken ilgili kanunda belirtilen kişilerin elektronik yoklama yapma yetkisi de mevcuttur. Yetkisi olmayan kişilerin yoklama yapmaları hukuken olanaklı değildir.⁵²⁹ Elektronik yoklama sistemi aracılığıyla yoklama talep etme yetkisine sahip olan görevli personeller aracılığıyla yoklama süreci başlatılmaktadır.

⁵²⁶ Nevzat Erdağ, (www.nevzaterdag.com) (Erişim Tarihi: 18.06.2017)

⁵²⁷ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

⁵²⁸ Vergi Usul Kanunu, md.128.

⁵²⁹ Erol(3), s.168.

Elektronik yoklama sistemi, yoklama faaliyetine ilişkin süreçler bakımından;⁵³⁰

- Yoklama talep etmeye yetkililer,
- Talep edilen yoklamayı onaylamaya yetkililer,
- Sicil-yoklama servis şefleri,
- Denetim koordinatörleri,
- Yoklamaya yetkili olan mobil cihaz kullanıcıları tarafından

kullanılacaktır. Ayrıca 01.09.2015 tarihinden önce yapılan yoklamalarda olduğu gibi, nakil vasıtalarını özel işaretle durdurmak, günlük hasılatı tespit etmek için elektronik yoklama sırasında görevli personelde “özel yoklama yetki belgesi” bulunması gerekir. Özel yoklama yetki belgesine sahip olamayanlar bahsi geçen yoklamalarda görev alamazlar.

4. ELEKTRONİK YOKLAMA TALEP AŞAMALARI

Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde görevli olup kendilerine elektronik yoklama talebinde bulunma yetkisi verilen kullanıcılar, elektronik yoklama sistemi üzerinden yoklama talebinde bulunabileceklerdir.⁵³¹ Söz konusu kişilerin elektronik yoklama sistemi aracılığıyla yoklama talep etmesi halinde, talepleri bağlı oldukları birimin müdür veya müdür yardımcısı tarafından değerlendirilecektir. Vergi dairesi müdür ve müdür yardımcılarını ile elektronik yoklama taleplerini onaylama yetkisi verilen kişiler, talep edilen yoklamayı onaylayabilecekleri gibi gerekçesini belirtmek suretiyle talebin değiştirilmesi ya da iptal edilmesi yönünde karar verebilirler. Elektronik Yoklama Sistemi üzerinden oluşturularak onaylanan yoklama talepleri, yoklamaya yetkili olan mobil cihaz kullanıcılarına yetki alanları dikkate alınarak, görev olarak yansıtılacaktır.⁵³²

⁵³⁰ 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi

⁵³¹ 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi

⁵³² 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi

Mobil cihaz kullanıcıları, bu cihazlarda yer alan Elektronik Yoklama Denetim Sistemi yazılımını kullanılarak yoklama talepleri sonuçlandırılacaktır.⁵³³ Talep edilecek yoklamalar Elektronik Yoklama Sistemi'nde vergi dairesi/ mal müdürlüğü yetki alanı içinde ve vergi dairesi/mal müdürlüğü yetki alanı dışında olmak üzere iki şekilde kaydedilecektir.⁵³⁴ Yetki alanı içindeki talepler için “iç görev yoklama talebi” yetki alanı dışındaki talepler için ise “dış görev yoklama talebi” işlem adımları kullanılacaktır.⁵³⁵ Talep edilen yoklamalar, vergi dairelerinin yetki alanlarına göre dağıtılarak, bağlı bulunan vergi dairesi tarafından sonuçlandırılacaktır. Bu bakımdan yoklamayı talep eden ile yoklamayı sonuçlandıran birimler farklı olabilir.

5. ELEKTRONİK YOKLAMA FİŞİ

Yoklama neticeleri, yoklama yerinde Vergi Usul Kanunu'nun 131. Maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan “yoklama fişi” ile de kayıt altına alınabilir.⁵³⁶ Günümüzde elektronik yoklama şeklinde yürütülen faaliyetin sonuçları elektronik yoklama fişi ile kayıt altına alınabilir.⁵³⁷ Elektronik yoklama fişi; elektronik ortamda yapılan yoklama faaliyeti sonucunda düzenlenen fişi ifade etmektedir.⁵³⁸

Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır.⁵³⁹ Elektronik imza araçları, elektronik yoklama fişinin nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik ortamda imzalanmasını sağlayan nitelikli elektronik sertifika veya mali mührü ifade etmektedir.⁵⁴⁰ Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.⁵⁴¹

⁵³³ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

⁵³⁴ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

⁵³⁵ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

⁵³⁶ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵³⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.156.

⁵³⁸ Ürel, s.304.

⁵³⁹ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁴⁰ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁴¹ Vergi Usul Kanunu, md.132/A

Yoklama fişlerinin elektronik ortamda oluşturularak kayıt altına alınması, bunların elektronik imza araçları ile onaylanması ya da formun ıslak olarak imzalanması, bu şekilde hazırlanacak olan bilgi ve belgelerin internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere gönderilmesi esas olmakla birlikte, yoklama faaliyetinin herhangi bir nedenle elektronik ortamda yürütülememesi halinde söz konusu işlemler genel hükümler doğrultusunda yerine getirilecektir.⁵⁴²

Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci fıkrada belirtilen formların şekil ve muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza ve diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.⁵⁴³

5.1.Elektronik Yoklama Fişinin Oluşturulması

Elektronik yoklama fişleri, yoklamaya yetkililer tarafından yoklama faaliyetinin amaç ve içeriğine göre belirlenmiş iş kuralları çerçevesinde, mobil cihazlar aracılığıyla elektronik ortamda oluşturulur.⁵⁴⁴ İlgili yoklama türünün seçilmesinin ardından, sistem tarafından yapılacak olan yönlendirme ile elektronik yoklama fişleri, yoklamaya yetkililer tarafından talep edilen yoklamanın konusuna ve amacına uygun bir şekilde elektronik ortamda düzenlenir.⁵⁴⁵ Belirlenen usullere uygun olarak düzenlenmiş yoklama fişleri elektronik ortamda muhafaza edilir. Elektronik yoklama fişi, internet vergi dairesi üzerinde yer alan “Elektronik Yoklama Görüntüleme” menüsünden görüntülenebilir ve çıktısı alınabilir.⁵⁴⁶ Ayrıca bağlı bulunulan vergi dairesi/ mal müdürlüğüne mükellef ya da yetkilisi tarafından başvurulması halinde de elektronik yoklama fişinin kâğıt ortamındaki örneği verilecektir.⁵⁴⁷

⁵⁴² Ürel, s.304.

⁵⁴³ 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁴⁴ 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁴⁵ 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi

⁵⁴⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.156.

⁵⁴⁷ 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi

Eski yoklama fişinde bulunması gereken hususlar elektronik yoklama fişinde de bulunmalıdır. Gerekli şekil şartlarını sağlamayan yoklama fişine dayanarak cezalı tarhiyat yapılamayacağına yönelik yargı kararları, elektronik yoklama fişi içinde geçerlidir. Bu nedenle elektronik yoklama fişlerinin geçerli somut verileri içermesi ve kanunda belirtilen şekil şartlarını taşıması gerekmektedir. Yoklama fişi ile ilgili çeşitli yargı kararları bulunmakla beraber bunlardan birkaçı şu şekildedir: “İmzadan imtina sebebinin tutanağa geçirilmediği gerekçesiyle düzenlenen tutanağın geçerli olmadığından bahisle ceza kaldırılmaz.”⁵⁴⁸ “213 Sayılı Yasa’nın 131.maddesine aykırı olarak yalnız zabıta memurunun imzasını içeren yoklama fişine dayalı tarhiyat hukuka aykırıdır.”⁵⁴⁹

5.2.Elektronik Yoklama Fişinin İmzalanması Hususu

Elektronik yoklama fişi, yoklamaya yetkililer tarafından yoklama sonucunda, tebliğde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde düzenlenen, yoklamaya ilişkin somut verileri içeren resmi bir belgedir. Yoklama sırasında tespit edilen hususlar, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılmak suretiyle okutulur ve doğruluğu noktasında karşılıklı olarak mutabık kalınması halinde; mükellefin elektronik imza aracı olup olmamasına göre elektronik yoklama fişi oluşturulur.⁵⁵⁰

5.2.1.Elektronik İmza Sahibi Mükellefler Açısından

Mevcut hukuk düzeni ticari ilişkilerde kâğıt üzerine “yazılı” sözleşmeyi tanır, “elle atılmış imza”yı arar ve bu imza hukuki sonuçlar doğurur.⁵⁵¹ Ancak günümüzde ticari ve idari işlemlerin hızlandırılması amacıyla elektronik imza ya da diğer adıyla e-imza kullanılmaktadır. Elektronik imza, el yazısıyla oluşturulan imzanın elektronik ortamdaki karşılığı olarak görülebilir.⁵⁵²

⁵⁴⁸ Danıştay 11. Dairesi, 17.02.1999 Tarihli E:1997/3205, K:1999/701 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁵⁴⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 28.01.2000 Tarihli E:1999/247, K:2000/31 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁵⁵⁰ 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁵¹ Billur Yaltı Soydan, “E-İmza ve Belge: Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-1” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı No:151, Nisan 2001, s.127.

⁵⁵² Yücel Yılmaz, “Elektronik İmzada Hukuksal Altyapı- Türk, Alman ve Avrupa Birliği Kanunlarının Genel İncelemesi”, **Avrupa Araştırmaları Dergisi**, Cilt:14, Sayı:2, 2006, s.34.

Kısaca “elektronik ortamda yaratılan kimlik bilgisi” olarak tanımlayabileceğimiz kavramı ifade etmek üzere “elektronik imza”, “dijital imza”, “e-imza” terimleri birbirlerinin yerine geçer şekilde kullanılmaktadır.⁵⁵³ E-imza sayesinde, e-ticaret ve e-devlet işlemlerinde elektronik dokümanların imzalanmasında, teorik temelleri olan ve güvenli bir araç kullanıma sunulmuş olsa da uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır.⁵⁵⁴ Elektronik imza araçlarının henüz yaygınlaşmaması uygulamada karşılaşılan sorunların başında gelmektedir.

Elektronik imza araçları ise; elektronik yoklama fişinin nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik ortamda imzalanmasını sağlayan nitelikli elektronik sertifika ve mali mührü ifade etmektedir.⁵⁵⁵ Maliye Bakanlığı elektronik yoklama sistemine geçilmesiyle birlikte, elektronik ortamda düzenlenen yoklama tutanaklarının mükellefler tarafından imzalanması için elektronik imza araçlarının kullanımını gerekli kılmıştır. Ancak mükelleflerin elektronik imza araçlarını kullanıp kullanmamalarına göre elektronik yoklama fişinin mükellefçe imzalanması değişiklik arz etmektedir.

Nezdinde yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunması durumunda; nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi tarafından elektronik imza aracı kullanılarak elektronik yoklama fişi imzalanır.⁵⁵⁶ Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanması durumunda imza formunun doldurulmasına gerek bulunmamaktadır.⁵⁵⁷ Görüldüğü üzere, elektronik yoklama faaliyetinde kayıt altına alınan bilgiler elektronik imza veya mobil imza seçeneklerinden biri ile imzalanabilecektir.⁵⁵⁸ Nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından imzalanan elektronik yoklama fişi yoklamaya yetkililer tarafından elektronik ortamda onaylanarak imzalanma süreci tamamlanır.⁵⁵⁹

⁵⁵³ Soydan, s.128.

⁵⁵⁴ Yücel Yılmaz, s.35.

⁵⁵⁵ 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁵⁶ 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi

⁵⁵⁷ 2015/1 Seri No’lu Uygulama İç Genelgesi

⁵⁵⁸ Ürel, s.305.

⁵⁵⁹ 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

5.2.2. Elektronik İmza Sahibi Olmayan Mükellefler Açısından

Nezdeinde yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunmaması durumunda; yoklamaya ilişkin özet bilgilerle benzersiz kodun üzerine yazıldığı elektronik yoklama imza formu, tarih yazılmak suretiyle yoklamaya yetkililer ve nezdeinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanacaktır.⁵⁶⁰ Benzersiz kod; elektronik ortamda düzenlenen elektronik yoklama fişinin değiştirilemeyeceğini güvence altına alan ve sadece düzenlenen fişe ait tekil numarayı ifade etmektedir.⁵⁶¹ Elektronik yoklama imza formu ise; seri-sıra numarası ihtiva eden, elektronik yoklama fişini temsil eden, benzersiz kodun üzerine yazıldığı formu ifade etmektedir.⁵⁶²

Onaylanarak imzalanma süreci tamamlanmış elektronik yoklama fişinin değiştirilmesi mümkün olmadığı için onaylama işleminden önce karşılıklı mutabık kalınması önem arz etmektedir.⁵⁶³ Elektronik imza formu belirtildiği şekilde doldurulup imzalandıktan sonra mobil cihaz yardımıyla fotoğrafı çekilerek elektronik yoklama sistemine kaydedilir. Nezdeinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından imzalanan elektronik yoklama fişi yoklamaya yetkililer tarafından elektronik ortamda onaylanarak imzalama süreci tamamlanır.⁵⁶⁴

5.3. Elektronik Yoklama Fişinin İmzalanmadan Onaylanması

Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, nezdeinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederse bu durum, mobil cihaz üzerinde ve elektronik yoklama fişini temsil eden ve elektronik yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı elektronik yoklama imza formunda kayıt altına alınacaktır.⁵⁶⁵ Bu durumda yoklama fişi, yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanacak ve elektronik yoklama imza formunun bir örneği imzalanarak ilgilisine

⁵⁶⁰ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁶¹ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁶² 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁶³ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

⁵⁶⁴ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁶⁵ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

birakılacaktır.⁵⁶⁶ Vergi Usul Kanunu'na göre eski sistem yoklama faaliyetinde, ilgili ya da yetkili adamı yoklama yerinde bulunmaz veya imzadan çekinirlerse, durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.⁵⁶⁷ Kanun hükmünde belirtildiği gibi eski yoklama sisteminde nezdinde yoklama yapılanın imzadan imtina etmesi halinde yoklama memuru tek taraflı işlem yapamamaktaydı.

“Yoklama fişini ilgilinin imzadan kaçınması durumunda muhtara imzalatırılabilir. Ancak muhtar olay yerinde hazır değilse kesilen özel usulsüzlük cezası hukuka uygun değildir.”⁵⁶⁸ Görüldüğü gibi Danıştay'ın konuya ilişkin görüşünde, ilgili kişi olmadığı takdirde tutanağın muhtara imzalatılması yeterli görülememekte muhtarın olay yerinde hazır olması da beklenmektedir. Yapılan yeni düzenleme sonucu elektronik yoklama sisteminde görevli memur başka bir işleme gerek kalmadan kendisine tanınan tek taraflı işlem yapabilme yetkisi ile yoklamayı tamamlayabilmektedir. Böylece yoklama faaliyetlerinin daha hızlı yürütülmesi sağlanmıştır.

5.4.Elektronik Yoklama Fişlerinin Vergi Dairelerine İletilmesi

Elektronik yoklama fişi, internet vergi dairesi üzerinde yer alan “Elektronik Yoklama Görüntüleme” menüsünden görüntülenebilir ve çıktısı alınabilir.⁵⁶⁹ Yoklama sonuçlarına istenildiğinde sistem üzerinden ulaşılabilmesi, vergi dairesindeki işlemlerin entegre ve hızlı yürütülmesini sağlamaktadır. Aynı şekilde bağlı bulunulan vergi dairesi/ mal müdürlüğüne mükellef ya da yetkilisi tarafından başvurulması halinde kâğıt ortamında bir örneği verilir.⁵⁷⁰ Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında nezdinde yoklama yapılanı veya yetkilisine ulaşılamazsa, elektronik yoklama fişinin çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilecektir.⁵⁷¹

⁵⁶⁶ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁶⁷ Vergi Usul Kanunu, md.131.

⁵⁶⁸ Danıştay 4. Dairesi, 14.01.1999 Tarihli E:1998/4026, K:1999/36 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

⁵⁶⁹ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

⁵⁷⁰ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁷¹ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

6. ELEKTRONİK YOKLAMA FAALİYETİNİN ELEKTRONİK ORTAMDA YAPILAMAYACAĞI DURUMLAR

Yoklama fişlerinin elektronik ortamda oluşturularak kayıt altına alınması, bunların elektronik imza araçları ile onaylanması ya da bunun mümkün olmaması halinde imza formunun ıslak imza ile imzalanması, bu şekilde hazırlanacak olan bilgi ve belgelerin internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere gönderilmesi esas olmakla birlikte, yoklama faaliyetinin teknik imkânsızlık ya da yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda yürütülememesi halinde söz konusu işlemler genel hükümler doğrultusunda yerine getirilecektir.⁵⁷²

Yoklama faaliyetinin teknik imkânsızlık ya da yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda yapılamaması halinde, yoklama fişi kâğıt ortamında üç örnek olarak Vergi Usul Kanunu'nun 131. madde hükümleri doğrultusunda düzenlenecek ve nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine imzalatılacaktır.⁵⁷³ Bu hükümden, yoklama fişinin mutlaka ve bizzat nezdinde yoklama yapılan mükellefe imzalatılması gerekmediği, başka bir ifade ile böyle bir imza bulunmaması halinin yoklama fişini hukuken sakatlamadığı anlaşılmaktadır.⁵⁷⁴ Nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederse durum fişe yazılacaktır.⁵⁷⁵

Yoklama fişinin teknik imkânsızlık ya da yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda düzenlenememesi durumunda, genel hükümler çerçevesinde kâğıt ortamında 3 örnek olarak düzenlenen yoklama fişlerinde tespit edilen hususlar, kâğıt ortamındaki yoklama fişinde imzası bulunan mükellef veya yetkilisinin imzası aranmaksızın, yoklama fişinin imzalandığı tarihi takip eden 2 iş günü içerisinde ilgili menüler kullanılmak suretiyle elektronik yoklama sistemine giriş yapılacaktır.⁵⁷⁶

⁵⁷² 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁷³ 2015/01 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

⁵⁷⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**, Eylül 2014, 2. Cilt, s.1470.

⁵⁷⁵ Ürel, s.305.

⁵⁷⁶ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

Sayılan durumların haricinde elektronik yoklama sistemi ile yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilecektir.⁵⁷⁷

Ancak bazı hallerde elektronik yoklama faaliyetinin, elektronik ortamda mobil cihaz yardımıyla yapılması mümkün olmamakta, bazen de teknik imkânsızlık sebebiyle elektronik yoklama yapılamamaktadır. Teknik imkânsızlık halleri; bölgesel veya yurt genelini ilgilendiren uzun süreli elektrik ve internet kesintileri, mobil cihazların sim kartlarından kaynaklanan telekomünikasyon arızaları, Elektronik Yoklama Sistemi(EYS)'nin kullanımını imkânsız hale getiren uzun süreli teknik aksaklıklar ile Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB) tarafından bildirilen diğer sebeplerdir.⁵⁷⁸ Mobil cihazların şarjının bitmesi, mobil cihazların arızalanması, çalınması veya kaybolması teknik imkânsızlık sebeplerinden sayılmamaktadır. 453 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde teknik imkânsızlık hallerinin sayılması, bunun haricinde ortaya çıkan durumların teknik imkânsızlık sayılmaması suiistimalin önüne geçmek içindir.

7. ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİNİN OLUMLU YÖNLERİ

Vergi daireleri yoklama sürecinde, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi' nde belirtilen yoklama sürelerine mutlaka dikkat etmelidir. Özellikle işe başlama yoklamasında sürelere dikkat edilmeli mümkün olduğunca yoklama faaliyetine öncelik verilmelidir. Elektronik yoklama sistemine geçilmesiyle yoklama talepleri daha kısa sürede sonuçlanmakta böylece işlem yönergesinde belirlenen hedeflere daha kısa sürelerde ulaşılmaktadır. Elektronik yoklama sisteminin idare ve mükellef açısından birçok olumlu etkisi bulunmakla beraber bunlardan en önemlileri ise şöyledir:

⁵⁷⁷ 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁵⁷⁸ 2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi

7.1.Mükellef Açısından Olumlu Yönleri

Elektronik Yoklama Sistemine geçilmesiyle birlikte yoklama faaliyetindeki değişikliklerin idare ve mükellef açısından yansımaları farklı olmuştur. Elektronik yoklama sistemi ile mükellef nezdinde yapılan yoklamalar, vergi dairelerindeki farklı birimlerce Elektronik Yoklama Denetim Sistemi aracılığıyla görüntülenebilmektedir. Farklı birimlerce daha önce yapılan yoklamaların görüntülenmesi, mükellefin işlemlerini hızlandırmaktadır. Böylece daha önce yoklaması tamamlanmış bir mükellef hakkında gereksiz yoklama taleplerinin oluşturulması önlenmektedir. Mükellef nezdinde yapılan yoklamalara istinaden düzenlenen elektronik yoklama fişleri, e-devlet aracılığıyla elektronik imza, mobil imza ya da e-devlet şifresiyle görüntülenebilmektedir. Böylece mükelleflerin vergi dairelerine gitmesine gerek kalmamakta, mükellef açısından zaman tasarrufu sağlanmaktadır.

Elektronik yoklama sistemi ile yoklama faaliyeti sırasında görevli personelin izlemesi gereken aşamalar, mobil cihaz ekranlarına sistem tarafından otomatik olarak yönlendirilmekte, böylece yoklama ile görevli personelin kişisel görüş ve yorumlarından uzak objektif bir denetim yapılmasının önü açılmaktadır. Mükellef haklarının korunması ve yoklama faaliyetlerinin objektif esaslara göre yürütülmesini sağlayan bu yenilik, elektronik yoklama sisteminin mükellefler açısından en önemli sonucunu oluşturmaktadır.

7.2.İdare Açısından Olumlu Yönleri

Elektronik Yoklama Sisteminin mükellef açısından olumlu etkileri olmakla birlikte idare açısından ortaya çıkan olumlu etkiler çok daha fazladır. 01.09.2015 tarihinde Elektronik Yoklama Sistemine geçilmesiyle birlikte yoklama faaliyetlerinin, vergi dairelerince daha programlı yürütüldüğü gözlenmektedir. Elektronik Yoklama Denetim Sistemi aracılığıyla yoklama talep eden personel, yoklama talebini onaylanan personel ve yoklama yapan personel bilgileri sistemde muhafaza edilmektedir. Personele ilişkin bilgilerle birlikte, yoklama sonucunda oluşturulan elektronik yoklama fişinin de sisteme kayıtlı olması mükellef nezdinde yapılan yoklamaların analiz edilebilmesine imkân vermektedir.

Elektronik Yoklama Sisteminin daire içindeki olumlu etkilerinin yanında uygulamada sağladığı kolaylıklar da mevcuttur. Yoklama ile görevli personel, mükellefin belirtilen adresine gittiğinde, mobil cihaz yardımıyla koordinat bilgilerini kaydederek ve yoklama yerinin fotoğraflarını çekerek, belirtilen adrese yoklamaya gittiğini kanıtlar. Böylece mükellefin yoklamaya gidilmediğini iddia etme ihtimali ortadan kalkmış olur. Ayrıca idare, görevli personelin belirtilen adreslere yoklamaya gidip gitmediğinin denetimini de bu şekilde yürütebilmektedir.

8. ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

01.09.2015 tarihi itibarıyla Elektronik Yoklama Sistemine geçilmesiyle birlikte vergi denetim türlerinden yoklama müessesesinde önemli yenilikler ortaya çıkmıştır. Söz konusu yenilikler gerek uygulamada gerekse yoklama talep aşamasında karşımıza çıkmaktadır. Bu yeniliklerden birkaçı şöyle sıralanabilir:

- Elektronik Yoklama Sistemine geçilmesiyle birlikte yoklamanın talep edilmesinden yoklamanın sonuçlandırılmasına kadar geçen tüm aşamalar elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Bu durum vergi dairelerindeki işlemlerin hızlanmasına, etkinlik ve verimlilik artmasına neden olmaktadır.

- Elektronik yoklama faaliyeti sırasında görevli personel tarafından kullanılan mobil cihazlar aracılığıyla, yoklamaya gidilen yerin koordinat bilgileri ve görüntüsü (resim olarak) kaydedilir. Böylece mükellefin yoklamaya gelmediği iddiasında bulunmasının önüne geçilir.

- Yoklamaya gidilen yerin koordinat bilgileri ve resimlerinin sisteme kaydedilmesi idarenin görevli personeli denetlemesi açısından da son derece önemlidir. Böylece yoklama ile görevlendirilmiş kişinin belirtilen adrese hangi tarih ve saatte gittiği idare tarafından tespit edilmiş olur.

- Yoklama sırasında izlenmesi gereken aşamaların mobil cihaz ekranına otomatik olarak düşmesi görevli personeli yönlendirmekte böylece personelin hata riskini en aza indirmektedir.

- Nezdinde yoklama yapılan mükellefin elektronik yoklama fişini imzalamaması halinde görevli personel polis veya jandarmaya haber vermesine gerek kalmadan işlemleri tek taraflı olarak onaylayabilmektedir. Hâlbuki elektronik yoklamaya geçilmeden önce mükellef yoklama fişini imzalamazsa, yoklama fişi yoklama memuru tarafından polis, jandarma veya muhtardan birine imzalatılırdı. Elektronik yoklama sistemiyle birlikte yoklama ile görevli personele verilen bu yetki işlemlerin hızlanmasını sağlamaktadır. Böylece diğer kamu çalışanlarının meşgul edilmesinin önüne geçilmiştir.

- Yoklama fişlerinin elektronik ortamda görüntülenebilmesi mükellefe tanınmış bir kolaylıktır. Elektronik yoklama sistemi ile mükellefler e-devlet şifresiyle dahi yoklama fişini görüntüleyebilecektir.

- Elektronik yoklamaya geçilmesiyle birlikte denetim faaliyetleri daha düzenli ve hızlı yürütülmektedir. Böylece yapılan yoklama sayısında eski yoklama sisteme oranla artış gözlenmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YOKLAMANIN İDARİ İŞLEM OLARAK NİTELİĞİ

1. İDARİ İŞLEM KAVRAMI

Toplum içinde yaşayan insanların uymak zorunda oldukları kuralların en önemlisi hukuk kurallarıdır.⁵⁷⁹ Toplumsal düzenin korunması ve devamlılığının sağlanması için ihtiyaç duyulan hukuk kurallarının birbiriyle bağlantı halinde olduğu gözlenmektedir. Vergi hukuku ile idare hukuku arasında geniş kapsamlı ve yoğun bir ilişki bulunmaktadır. Kamu hukukunun temel dallarından biri olan Vergi Hukuku, aynı zamanda İdare Hukuku ile de yakın bir ilişki içerisindedir.⁵⁸⁰

Vergi hukukunun bir kısım kavramları, tümüyle idare hukukunun genel kavramları üstüne oturmaktadır.⁵⁸¹ Ayrıca kanuni idare ilkesi, bağlı yetki, takdir yetkisi gibi idare hukuku kavramları da tümüyle vergi hukukuna yansımış bulunmaktadır.⁵⁸² Buradan hareketle, vergi teşkilatı bir bakıma idari teşkilatın kendisidir denilebilir.⁵⁸³ Vergilendirme süreci de idari usule tabi kılınmış bir dizi idari işlemin gerçekleştirilmesinden ibarettir.⁵⁸⁴ Dolayısıyla idari işlem teorisi, idare hukuku alanından tümüyle vergi hukukuna yansımaktadır.⁵⁸⁵

Hukuk düzeninin uygun gördüğü belirli bir sonucu elde etmek amacıyla yapılan irade açıklamasına hukuki işlem denir.⁵⁸⁶ Hukuki işlem ise hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması veya açıklamalarıdır.⁵⁸⁷ Hukuki işlemlerin hukuk düzenindeki etkisi, hukuk düzeninde ya yeni bir durum yaratmak, ya mevcut bir durumu sonlandırmak

⁵⁷⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.1.

⁵⁸⁰ Hayrettin Yıldız, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi" **Eskişehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XVII, Sayı:3-4, 2013, s.130.

⁵⁸¹ Yusuf Karakoç ve Diğerleri, "Vergi Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler", Recai Dönmez (Ed.), **Genel Vergi Hukuku**, (100-125), Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2499, 2012, s.9.

⁵⁸² Karakoç ve Diğerleri, s.9.

⁵⁸³ Yıldız, s.130.

⁵⁸⁴ Eda Ayrancı, "Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu", (**Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s.18.

⁵⁸⁵ Karakoç ve Diğerleri, s.9.

⁵⁸⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.170.

⁵⁸⁷ Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, 9. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2012, s.419.

ya da değiştirmek suretiyle gerçekleşir.⁵⁸⁸ İdarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik her irade açıklaması bir hukuki işlemdir ama bir idari işlem değildir.⁵⁸⁹ Kurallar hiyerarşisinde hukuki işlemler arasındaki bağlayıcılıkla yasama işlemleri en ndedir; onu yargı kararları izler, sonra idari işlemler gelir.⁵⁹⁰ Ayrıca idari işlem de bağlayıcılık bakımından yasama ve yargı işlemlerine benzerlik gösterir. İdari işlemin ilgililer için bağlayıcılığının, yasama ve yargıdan farklı olarak idarenin taraf olduğu konularda gerçekleştiği düşünülünce, idareye tanınmış bu ayrıcalığının farklı niteliği daha kolay anlaşılır.⁵⁹¹

Hukuki işlemlerin bir türü olan idari işlem ise, idare hukuku alanında idarenin hukuki sonuç elde etmek amacıyla yaptığı tek yanlı irade açıklamalarıdır.⁵⁹² İdari işlem, idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olarak tanımlanabilir.⁵⁹³ İdari işlemin unsurlarından yetki unsurunda idari işlemin kim tarafından yapıldığı önem kazanmaktadır.⁵⁹⁴ Bir idari işlem olan yoklama Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan ve yoklama yetkisine haiz personel tarafından yerine getirilir. Usul unsurunda ise idari işlemin hangi yollar izlenerek yapıldığı önemlidir.⁵⁹⁵ Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yoklama işlemi gerçekleştirilir. İdari bir işlem olan yoklamanın amaç unsuru ise mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.⁵⁹⁶

İdare, kamu yararını gerçekleştirmek için, özel kişilere oranla üstün ve ayrıcalıklı yetkilerle donatılmıştır.⁵⁹⁷ Bu nedenle idarenin taraf olduğu konularda, kural olarak eşitlik ilkesi değil, idarenin üstünlüğü anlayışı geçerlidir.⁵⁹⁸ Yoklama yetkisini anayasadan alan idarenin, kamu gücüne de sahip olması idareyi mükellefe karşı üstün ve ayrıcalıklı yetkilerle donatmaktadır. Dolayısıyla hukuki işlemi idari işlem haline getiren

⁵⁸⁸ Hasan Nuri Yaşar, **İdare Hukuku**, 3. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 2016, s.321.

⁵⁸⁹ Kemal Gözler ve Grsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Gncelleştirilmış ve Düzeltilmiş 18. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, Ağustos 2016, s.263.

⁵⁹⁰ Yaşar, s.321.

⁵⁹¹ Yaşar, s.322.

⁵⁹² şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.170.

⁵⁹³ Gözler ve Kaplan, s.263.

⁵⁹⁴ Gözler ve Kaplan, s.304.

⁵⁹⁵ Gözler ve Kaplan, s.304.

⁵⁹⁶ Vergi Usul Kanunu, md.127.

⁵⁹⁷ Metin Günday, **İdare Hukuku Dersleri**, 10. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2017, s.17.

⁵⁹⁸ Yaşar, s.321.

şey onun idareden çıkmış olması değil, bu işlemin kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılmış olmasıdır.⁵⁹⁹ İdari işlemler yürürlüğe girdiği andan başlayarak etkilerini doğurur.⁶⁰⁰ İdari işlem icrai, kesin ve yürütülebilir yani sonuç yaratıcı olabilmelidir.⁶⁰¹ İdari işlemin kesinliği ve yürürlüğü işlemin icrailiğini değil, icrai işlemin iptal davasına konu olması için gerekli şartlardır.⁶⁰²

İdari işlemin tanımının resmi olarak yapıldığı bir metin yoktur.⁶⁰³ Anayasa Mahkemesi'ne göre idari işlem “kamu kurumu ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş ve idarenin İdare Hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili olması” gereken bir işlemdir.⁶⁰⁴ Bu sebeplerden dolayı idari işlemler idare hukukuna tabi olmakla beraber idari yargıya konu edilmesi açısından da önem arz etmektedir. Yargı yerleri ise idari işlemin tanımını vermek yerine genellikle somut uyuşmazlıklarda dava konusu işlem açısından uygulanacak hukuki rejimi belirleme ve yorumlamayı yeğlemektedir.⁶⁰⁵

Vergi yargısında davaya konu yapılabilecek idari işlem, vergi idaresinin idari işleviyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, icra (doğrudan uygulanabilir) ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte, bir başka anlatımla onların hukuki statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan irade açıklamalarıdır.⁶⁰⁶ Bu itibarla, idari işlemlerin unsurları, sakatlıkları, sakat işlemlerin geri alınması ya da kaldırılması (düzeltme), yargısal denetim gibi konularda esas alınan ilkeler geniş ölçüde vergilendirme işlemleri açısından da geçerlidir.⁶⁰⁷ Vergileme işlemi bir idari işlem olması nedeniyle, tüm idari işlemlerden doğan uyuşmazlıklarda olduğu gibi bu konulardaki uyuşmazlıklar da idari yargının görev alanına girer.⁶⁰⁸

⁵⁹⁹ Gözler ve Kaplan, s.265.

⁶⁰⁰ Mehmet Altundiş, “Hukuki Güvenlik İlkesi” **Yasama Dergisi**, Sayı: 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008, s. 66.

⁶⁰¹ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Eylül 2009, s.109.

⁶⁰² Murat Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği” **TBB Dergisi**, Sayı:103, 2012, s.272.

⁶⁰³ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s.345.

⁶⁰⁴ Atay, s.345.

⁶⁰⁵ Atay, s.345.

⁶⁰⁶ Serkan Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-1” **TBB Dergisi**, Sayı:67, 2006, s.285.

⁶⁰⁷ Karakoç ve Diğerleri, s.9.

⁶⁰⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.7.

Vergilendirme işlemi yapılırken idare hukukunun işlem teorisinden yararlanılması nedeniyle vergi hukukuyla idare hukukunun çok yakın ilişkisi ortaya çıkar.⁶⁰⁹ Vergilemenin bir idari işlem olarak hukuk düzeninde yer alması, idari personel tarafından gerçekleştirilmesi, işlemlerin hukuka aykırılıklarının idari yargı çerçevesinde çözülmesi vergi hukukunu neredeyse idare hukukunun alt dalı denilebilecek kadar ona yakınlaştırmış ve bu durum vergi hukukunun idare hukukuyla devamlı ve canlı bir ilişki içinde olmasına sebep olmuştur.⁶¹⁰

Vergi hukukunda tesis edilen idari işlem, mükellefin hukuki statüsünü etkileyen ve bu yöndeki kabulüne ihtiyaç duyulmadan tek taraflı olarak doğrudan uygulanabilir nitelikteki bir işlemdir.⁶¹¹ Bu çerçevede gelirlerin toplanmasına ilişkin olarak yapılan işlemler birer idari işlemdir.⁶¹² Vergi ise devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemelerdir.⁶¹³

İcrai işlem, uygulama yeteneğine sahip ve uygulandığında kişinin hukuki durumunu etkileyen sonuçlara yol açan işlemdir.⁶¹⁴ İcrailik özelliği sayesinde idare, işlemin ilgilendirdiği kişilerin rızalarını almadan sahip olduğu kamu gücüyle tek yanlı olarak hukuksal sonuçlar oluşturabilmektedir.⁶¹⁵ Vergi hukukunda icrai işlem olarak nitelendirilen işlemlerin başında ise tarh işlemi ve vergi cezası kesilmesi gelmektedir.⁶¹⁶ Vergileri tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil eden memur ve idari birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler de idare hukukunun konusuna girer.⁶¹⁷ Vergi Usul Kanunu'na göre tarh, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden

⁶⁰⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.170.

⁶¹⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.7.

⁶¹¹ Yıldız, s.149.

⁶¹² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.6.

⁶¹³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.78.

⁶¹⁴ Adnan Gerçek ve Diğerleri(2), "Mükellef Hakları", Recai Dönmez (Ed.), **Genel Vergi Hukuku**, (100-125), Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2499, 2012, s.111.

⁶¹⁵ Kağıtçıoğlu, s.269.

⁶¹⁶ Gerçek ve Diğerleri(2), s.111.

⁶¹⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.7.

idari muameledir.⁶¹⁸ Ayrıca vergi dairelerinin mükelleflere uyguladıkları vergi cezaları da birer idari işlem niteliğindedir.⁶¹⁹ Yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi çeşitli hukuki imkân ve müesseseler ise vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyatlar açısından ön işlem veya hazırlık işlemi niteliğini taşımaktadır.⁶²⁰ Yoklama, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergileme ile ilgili şekli olguları ortaya çıkarmayı amaçlayan bir denetim yoludur.⁶²¹ Vergi gelirlerini güvence altına almak için vergi dairesinin bilgisi dışındaki faaliyetlerin ve vergi dairesinin bilgisi dışındaki değişikliklerin yoklama ile kayıt altına alınması yoklamanın önemini ortaya koymaktadır.

Hukuk bilimi, sonuçları itibariyle yoklama müessesesini idare hukuku açısından bir idari işlem olarak kabul etmektedir. Bu sebeptendir ki, idari işlemin yapılışı uygulanışı ile ilgili geçerli olan hususlar yoklama içinde geçerlidir. İdari işlemin yapılması ve uygulamasında ilgilinin rızasına ihtiyaç duyulmamaktadır.⁶²² Dolayısıyla yoklamanın yapılması için ilginin rızası aranmadığı gibi yoklama yapılacağı da mükellefe haber verilmez. İdare faaliyetlerini gerçekleştirirken, idari işlemler yanında idari eylemler de gerçekleştirir. İdari işlemlerden farklı olarak idari eylemler, hukuk dünyasında değil maddi âlemde sonuç doğurur.⁶²³ İdari işlem ayrıca bir otomobilin trafikten alıkonulması gibi bir idari idari eylem-işlem birlikteliği olarak ortaya çıkabilir.⁶²⁴ Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama memurları; taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak yetkisine haizdirler.⁶²⁵ Özel yoklama yetki belgesine sahip olup yoklamayla görevlendirilen personel, taşıtları durdurarak kanun maddesinde belirtilen belgelerin araçta olmaması halinde araçları trafikten alıkoyma yetkisine sahiptir. İdarenin yoklama müessesesi aracılığıyla yaptığı bu işlem, gerek hukuk âleminde gerekse maddi âlemde sonuç doğurması sebebiyle idari eylem-işlem birlikteliği olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁶¹⁸ Vergi Usul Kanunu, md.20.

⁶¹⁹ Yıldız, s.130.

⁶²⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.155.

⁶²¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.135.

⁶²² Yaşar, s.324.

⁶²³ Ayrancı, s.41.

⁶²⁴ Yaşar, s.325.

⁶²⁵ Vergi Usul Kanunu, md.127.

Özetle yoklama sonuçlarının mükellef açısından bağlayıcı olması ve yoklama faaliyetini gerçekleştiren tarafın idare olması, idarenin yoklama faaliyetine gereken özeni göstermesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca idari işlem hukuk düzenini doğrudan etkilemelidir. Bu etki bir hakkı ortadan kaldırmak, yeni bir hak doğurmak veya değiştirmek suretiyle olabilir.⁶²⁶ İdari bir işlem olan yoklama sonucunda ortaya çıkan; mükellefiyet kaydının silinmesi veya yeni mükellefiyet kaydının açılması gibi durumlar hukuk düzenini doğrudan etkilemektedir. Söz konusu değişikliklerin olması için idare tarafından gerçekleştirilen işlemler ise idari işlem olarak değerlendirilmektedir.

2. HAZIRLAYICI İŞLEM KAVRAMI

İdare tarafından yapılan her işlem hazırlık, karar ve uygulama (icra) olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.⁶²⁷ Hazırlık işlemleri bir idari kararın alınmasından önce yapılan, karar almaya yetkili makamı bağlamayan; ama bu makamı bilgilendirici, aydınlatıcı ve yönlendirici işlemlerdir.⁶²⁸ İdari işlemin karara bağlanmasından önceki aşamada gerçekleştirilen faaliyetler, bu işlemin hazırlığı niteliğindedir.⁶²⁹ Mevzuatta nihai işlem yapılmadan önce bazı hazırlık işlemlerinin (tavsiye, teklif, temenni, mütalaa, rapor, danışma, öneri, rapor tanzim etme gibi) yapılması öngörülebilmektedir.⁶³⁰ Hazırlık işlemleri ya da ön işlemler, genel olarak kural koyucu işlemlerin hazırlanmasında ortaya çıkar.⁶³¹ Hazırlık işlemleri asıl işlemin yapılmasından önce idareyi bilgilendiren ve yönlendiren bir takım işlemler olup, asıl işlemin yapılabilmesine yönelik hazırlıklardır.⁶³² Görüldüğü üzere; ortada henüz icrai bir işlem yoktur idare yalnızca asıl işlemine hazırlanmaktadır.⁶³³ Hazırlık işlemleri icrai nitelikte değildir; yani tek başlarına herhangi bir hukuki sonuç doğurmazlar.⁶³⁴

⁶²⁶ Yaşar, s.324.

⁶²⁷ Halil Kalabalık(1), **İdare Hukuku Dersleri**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı, Konya: Sayram Yayınları, Cilt: 2, 2016, s.34.

⁶²⁸ Gözler ve Kaplan, s.297.

⁶²⁹ Kalabalık(1), s.34.

⁶³⁰ Ramazan Çağlayan, **İdare Hukuku Dersleri-Temel Bilgiler**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s.184.

⁶³¹ Yaşar, s.342.

⁶³² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.175.

⁶³³ Ayrancı, s.28.

⁶³⁴ Gözler ve Kaplan, s.297.

İdari kararların hazırlık aşamasında yapılan işlemler tek başına bağlayıcı olmayıp karar almayı sağlamaya matuf işlemler olduğundan, idari karar olarak görülmemekte ve bunlara karşı kural olarak iptal davası açılmamaktadır.⁶³⁵ Örneğin, bir icrai-idari kararın alınmasından önce yapılan araştırma ve incelemeler, bunun sonucu yapılan telkin ve temenniler, verilen mütalaa ve raporlar, denetim sonucunda düzenlenen raporlar ilgililer üzerinde herhangi bir etki göstermezler.⁶³⁶ Hukuki sonucu doğuran işlem, bu hazırlayıcı işlemlere dayanılarak yapılmış olan asıl işlemdir.⁶³⁷ Bu karara karşı dava açılabilir ve bu davada, hazırlayıcı işlem, asıl işlemin dayanağını teşkil ediyorsa, onun da hukuka aykırı olduğu ileri sürülebilir.⁶³⁸

Hazırlık işlemleri, genellikle bir idari işlemin oluşturulması sürecinin belirli bir parçasını meydana getirirlerken, aynı zamanda başlı başına bir süreç olan inceleme prosedürü içinde gerçekleştirilirler.⁶³⁹ Dolayısıyla bu işlemler, bu prosedürün bir unsurunu oluştururlar.⁶⁴⁰ Bir idari işlem öncesi yapılan araştırmalar, incelemeler, tavsiyeler, mütalaa ve raporlar, tutanaklar, teklif, tavsiye ve görüş gibi şekillerle gerçekleştirilen işlemler gibi hazırlık işlemleri de doğrudan iptal davasının konusunu oluşturmamaktadır.⁶⁴¹ Örneğin, hazırlık işlemleri matrahın idarece tespit edildiği durumlarda yapılması gereken işlemlerdir.⁶⁴² Vergi hukukunda vergi denetim türleri dolayısıyla yoklama müessesesi, vergi tarhına hazırlık işlemi niteliğindedir. Matrahın tespitine yönelik hazırlık işlemleri esas itibarıyla vergi incelemesiyle yapılır. Ancak vergi incelemesi sırasında yoklama, arama ve bilgi toplama faaliyetlerinden de yararlanılmaktadır.⁶⁴³

⁶³⁵ Yaşar, s.342.

⁶³⁶ Kalabalık(1), s.34.

⁶³⁷ Gözler ve Kaplan, s.297.

⁶³⁸ Gözler ve Kaplan, s.297.

⁶³⁹ Kalabalık(1), s.34.

⁶⁴⁰ Kalabalık(1), s.34.

⁶⁴¹ Kağıtçıoğlu, s.284.

⁶⁴² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.175.

⁶⁴³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.175.

Ön yani hazırlayıcı işlemler, ayrı bir işlem olarak değil, tarh işleminin olgunlaştırılması sürecinin birer parçası olarak düşünölmekte ve ön işlemlere ilişkin olarak yapılacak şikâyet ve itirazların da tarh işleminin dava edilmesi durumunda gündeme getirilmesi gereği benimsenmektedir.⁶⁴⁴ Yoklama üzerine tespit olunan hususlar veya kanun koyucunun deyimiiyle yoklama neticeleri yoklama fişine kaydedilir. Yoklama fişi tutanak mahiyetindedir.⁶⁴⁵ Bu hüküm, yoklamanın ön işlem niteliğinde görölmeginin de yasal dayanağı durumundadır.⁶⁴⁶ Yoklama sonrasında düzenlenen tutanağa istinaden idarece kesilen cezalar ise icrai işlem olarak nitelendirilebilir. Yoklama sırasında tespit edilen hususlar ve yoklama sonucunda düzenlenen yoklama fişi esas alınarak idarece tarh yoluna gidilmesi, yoklamanın idari işlem türlerinden bir ön işlem olduğunu kanıtlamaktadır.

Vergi idaresinin başvurduğu ön işlemlerde amaç, isabetli, adil ve hukuka uygun bir tarh işlemi gerçekleştirebilmek için mükellefiyete ilişkin olguların çeşitli yöntemlerle araştırılıp tespit edilmesidir.⁶⁴⁷ İlgili hususlara ilişkin yapılacak tespitlerin bazıları delil tespitine bazıları ise tedbir mahiyetine yöneliktir.⁶⁴⁸ Yoklama, yapısı itibariyle vergilendirmeye ilişkin olayın fotoğrafını çekmeyi amaçlar ve ilgili hususları dış görünüşleriyle araştırır.⁶⁴⁹ Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama, mükellefleri mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir.⁶⁵⁰ Dolayısıyla yoklamanın amaçları ile vergi dairesinin başvurduğu ön işlemlerinin amaçlarının örtüştüğu gözlenmektedir. Esasında vergi idaresi, ön işlemler sonucunda temel olarak, iki asıl işlem gerçekleştirir. Bunlar, tarhiyat ve vergi cezası tesis eden işlemlerdir. Bu işlemler, vergi idaresinin tipik ve asıl idari işlemleri olmaları sebebiyle ve Vergi Usul Kanunu 378. maddesi hükmü gereğince, vergi davalarının konusunu oluştururlar. Ancak vergi idaresinin asıl işlemi olmak bakımından “tarh” öne çıkar ve ön işlemler de tarhiyat üzerinden açıklanır.⁶⁵¹

⁶⁴⁴ Ayrancı, s.31.

⁶⁴⁵ Vergi Usul Kanunu, md.131.

⁶⁴⁶ Ayrancı, s.48.

⁶⁴⁷ Ayrancı, s.31.

⁶⁴⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.155.

⁶⁴⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.155.

⁶⁵⁰ Vergi Usul Kanunu, md.127.

⁶⁵¹ Ayrancı, s.31.

Hukuki niteliği bakımından vergi inceleme raporu ve yoklama tutanağı vergi idaresince tarh edilecek vergi veya kesilecek cezalar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlem niteliğindedir.⁶⁵² Yoklama sonucunda düzenlenen yoklama tutanağına istinaden yapılan tarhiyatlar ve yine bu tutanağına istinaden kesilen cezalar ön işlemler sonucunda vergi dairesince gerçekleştirilen asıl işlemlerdir. İdare tarafından gerçekleştirilen tarhiyat ve cezalara ilişkin mükellef tarafından dava açılabilir. İdari işlemlerin karara bağlanmasından önce belli hazırlıkların yapılmasının veya belli mercilerin görüşlerinin alınmasının öngörüldüğü hallerde, hazırlayıcı işlemlerin yapılmamış olması, yapılan idari işlemin hukuka aykırılığı sonucunu doğurur.⁶⁵³ Dolayısıyla dava sonucunu bahsi geçen işlemlere dayanak oluşturan ve idare açısından bir ön işlem olan, yoklama tutanağının kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun düzenlenip düzenlenmediği belirlemektedir.

Ön işlemler sonrasında düzenlenen tutanaklar hukuki sonuç barındıran ve delil niteliği taşıdıkları kabul edilen ancak kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte görülmeyen hukuki belgelerdir.⁶⁵⁴ Vergi idaresi, ön işlemleri gerçekleştirirken, işlenen vergi suçlarıyla bozulan düzeni yeniden tesis etmek adına, suçla ilgili hususları ortaya çıkarmayı amaçladığı gibi, yaptığı denetimle vergi düzenini koruyarak bozulmasını önlemeyi hedeflemektedir.⁶⁵⁵ İdare hukuku açısından hazırlık işlemi olan yoklama faaliyetleri vergi hukuku açısından ise önleyici işlem mahiyetindedir.

Ön (hazırlık işlemi) işlemi olarak bilinen vergi denetim faaliyetlerinin vergi dairesi tarafından yerine getirilmesi gerekir. Vergi idaresinin değil de valiliğin bir memurunun vergi denetimi yapması yetki tecavüzüne, vergi denetimiyle görevli personelin bir yakınının rakibini sadece bu yüzden incelemeye alması yetki saptırmasına, sebep unsuru ile konu unsuru arasında illiyet bağının olmaması yapılan işlemin hukuka aykırılığına vücut verir.⁶⁵⁶

⁶⁵² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.175.

⁶⁵³ Halil Kalabalık(2), **İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Konya: Sayram Yayınları, 2014, s.352.

⁶⁵⁴ Ayrancı, s.32.

⁶⁵⁵ Ayrancı, s.44.

⁶⁵⁶ Yıldız, s.150.

Yoklama sonucunda tespit edilen hususların kaydedildiği yoklama fişi, kanunda belirtilen şekilde mükellefe tebliğ edilmek zorundadır. Yoklama fişlerinin birinci nüshaları, nezdinde yoklama yapılan kişiye veya yetkili adamına bırakılır.⁶⁵⁷ Bu kişilerin bulunmaması halinde yedi gün içinde bilinen adreslerine posta ile gönderilir.⁶⁵⁸ İdarenin yoklama tutanağını mükellefe göndermesi tebliğ hükmündedir ve tebliğ idare hukuku açısından gösterici işlem mahiyetindedir.

İdarenin belirli konu ve sorunlara ilişkin düşünce niyet ve tasarılarını açıklayıcı nitelikteki işlemleri (gösterici İşlemler) icrai nitelikte değildir.⁶⁵⁹ Gösterici işlemler, icrai olmayan işlemler kategorisi içinde geniş bir alanı ifade eder.⁶⁶⁰ Bu gibi işlemler, ister ilgilinin talebi üzerine, ister doğrudan doğruya idare tarafından yapılmış olsunlar, ilgililer üzerinde herhangi bir sonuç doğurmazlar.⁶⁶¹ İdarenin uyarıları, duyuruları, bilgilendirmeleri, niyet, temenni ya da düşünce bildirimleri, basın açıklamaları bu kapsamda değerlendirilebilir.⁶⁶² Yine tesis edilen bir işlemin yalnızca teyit edildiğinin gösterildiği ya da onu tebliğ eden veya duyuran işlemler de gösterici işlemlere örnek olarak verilebilir.⁶⁶³

3. İDARİ BİR İŞLEM OLARAK YOKLAMANIN İDARE HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ

Kamu hukuku dallarından olan idare hukuku ile vergi hukuku birçok konuda birbiriyle yakından ilgilidir. Yoklama müessesesi vergi hukuku kapsamında olmasına rağmen idari bir işlem olması sebebiyle idare hukuku açısından da önem arz etmektedir. İdare hukuku açısından ön işlem mahiyetinde olan yoklama, aynı zamanda vergi tarhına da hazırlık işlemidir. Dolayısıyla vergi denetim türlerinden biri olan yoklamanın etkileri ve sonuçlarının hukuk âlemine yansımaları gerek vergi hukuku gerekse idare hukuku açısından son derece önemlidir.

⁶⁵⁷ Vergi Usul Kanunu, md.132.

⁶⁵⁸ Oktar, s.206.

⁶⁵⁹ Kalabalık(2), s.332.

⁶⁶⁰ Ayrancı, s.25.

⁶⁶¹ Kalabalık(2), s.332.

⁶⁶² Ayrancı, s.25.

⁶⁶³ Ayrancı, s.25.

Vergi kanunlarında öngörülen yoklama ve vergi incelemesi gibi usullere göre tespit yapılmadan, iş müfettişi raporuna göre gelir vergisi tarh edilemez.⁶⁶⁴ Tahmin ve hatırlatmaya dayalı ifadelere itibar edilerek tarhiyat yapılamaz.⁶⁶⁵ Ayrıca, inceleme ve araştırma yapılmadan ve herhangi bir tespite dayanmadan genel ifadelerle matrah takdir edilmesi mümkün değildir.⁶⁶⁶ Konuyla ilgili yargı kararlarından da anlaşılacağı üzere idarenin tarhiyat yapabilmesi için yoklama ve vergi incelemesi gibi usullerle gerekli tespitlerin yapılması gerekmektedir. Yoklama ve inceleme dışında elde edilen bilgilere istinaden gerçekleştirilen tarh işlemi yargı tarafından kabul görmemektedir. Dolayısıyla vergi tarhına hazırlık işlemi olan yoklama müessesinin, kanunda belirtilen şartlara uygun gerçekleştirilmesi, vergi tarhiyatının geçerliliği ve yoklama sonuçlarının hüküm ifade etmesi açısından önem arz etmektedir.

Yoklama yapılması suretiyle, bir faaliyetin vergi dairesi bilgisi dâhilinde yapıp yapılmadığı, mükellefin gerekli bildirimleri yerine getirmiş olup olmadığı, mükellefe yüklenen belge ve kayıt düzenine ilişkin ödevleri yerine getirip getirmediği tespit edilmeye çalışılır.⁶⁶⁷ İdare yoklama müessesesi ile bahsi geçen hususların tespitini sağlayarak hukuk âleminde çeşitli sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Ortaya çıkacak bu sonuçlar mükellefiyet değişikliği olabileceği gibi cezai yaptırımlarda olabilmektedir. İdare hukuku ile vergi hukuku açısından yoklama faaliyetlerinin belirlenen esaslara göre yürütülmesi, yoklama sonuçlarının hukuk âleminde değişiklik yaratması nedeniyle oldukça önemlidir.

⁶⁶⁴ Danıştay 4. Dairesi, 26.02.1999 Tarihli E:1997/489 K:1989/609 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.199.)

⁶⁶⁵ Danıştay 11. Dairesi, 21.04.1999 Tarihli E:1998/847 K:1999/1524 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.320.)

⁶⁶⁶ Danıştay 9. Dairesi, 26.12.2002 Tarihli E:2000/1869 K:2002/5596 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.201.)

⁶⁶⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.155.

BEŞİNCİ BÖLÜM

YOKLAMA KARŞISINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI

1. VERGİ DENETİM TÜRÜ OLARAK YOKLAMA KARŞISINDA MÜKELLEFLERİN SAHİP OLDUĞU HAKLAR

Hukuk sistemi tarafından tanımlanan ve güvence altına alınan hak kavramı, kişilere bir şeyi yapma veya yapmama yetkisi tanımaktadır. Hukukun esaslarını gözeten, hukuk kurallarına göre yönetilen toplumlarda hak kavramı da en az ödev kavramı kadar önem kazanmaktadır. Hak esasen, hukuk düzeni tarafından kişilere tanınmış olan yetkileri ifade eder.⁶⁶⁸

Hak sahibi olmak, o hakka sahip olmayanların kullanamayacakları birtakım yetkileri kullanabilmek anlamına gelir ancak bir hakkın hukuk düzeni tarafından sadece tanınması bazen yetersiz kalabilir.⁶⁶⁹ Hukuk düzeni tarafından tanınan bu hakkın yine hukuk kuralları çerçevesinde korunması ve uygulanması da gerekir. Yani bir anlamda hak bir yandan hukukun koruduğu bir çıkarı anlatırken, diğer yandan da hak sahibine bu korumadan yararlanma yetkisi verir.⁶⁷⁰ Çağdaş hukuk ölçütlerini benimsemiş bir hukuk devletinde mükelleflerin haklarına ve hukukuna çok büyük özen gösterilmesi gerekir.⁶⁷¹ Bu nedenle önceleri yalnızca mükelleflerin devlete karşı ödevlerinden bahsedilirken anlayış değişikliğine paralel olarak, günümüzde mükelleflerin hakları da ön plana çıkartılmaya başlanmıştır.⁶⁷²

Hukuk sistemi içerisinde kamu hakları ve özel haklarla ilişkili olan mükellefler haklarını vatandaşlık hakları ile karıştırmamak gerekir. Vatandaşlık hakları ile vergi mükellefler hakları arasındaki en önemli fark, bireyler, şartları devlet tarafından önceden belirlenmiş olan statüye dâhil olmakla vatandaş sıfatını kazanmış olurlar.⁶⁷³ Ancak

⁶⁶⁸ Ceyda Kükrer, **Türk Vergi Sisteminde Mükellefler Hakları**, Afyonkarahisar: Nobel Bilimsel Eserler, 2016, s.19.

⁶⁶⁹ Gerçek ve Diğerleri(2), s.101.

⁶⁷⁰ Kükrer, s.19.

⁶⁷¹ Erol(1), s.111.

⁶⁷² Güneş Çetin Gerger, **Mükellefler Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, İstanbul: Legal Kitapevi, 2011, s.24.

⁶⁷³ Kükrer, s.26.

vatandaş olmayan gerçek veya tüzel kişilerden de vergi alınabileceğine göre, herkesin vergi mükellefi olabileceği, vergi mükellefinin ise vatandaş olması gerekmediği söylenebilir.⁶⁷⁴ Dolayısıyla mükellefiyet kavramı vatandaşlık kavramından çok daha kapsamlı bir kavramdır. Mükellefin, kelime itibari ile sürekli bir yükümlülükle muhatap olan manasına gelmesi ilk bakışta “mükellef hakkı” kavramını gölgeleyen bir yapıya sahiptir.⁶⁷⁵

Vergilemenin pasif süjesi olarak mükelleflerin, aktif vergi süjesi olan devlet karşısındaki hakları, en az yükümlülükleri (ödevleri) kadar kutsal ve önemlidir.⁶⁷⁶ Vergi mükelleflerine tanınan haklar, kamu gücünü kullanan vergi idaresinin işlemleriyle mükelleflerin hak ve çıkarlarını etkilemeden önce, mükellefin birtakım hak ve yetkilerle donatılarak belirli standartlar çerçevesinde korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır.⁶⁷⁷ Vergi kanunlarında mükelleflerin görevleri ile ilgili ayrıntılı tasniflerin bulunmasına karşın, mükelleflerin haklarına dair düzenlemelerinin mevzuatta dağınık bir şekilde yer alması da hukukumuzda mükellef hakları konusunda bir tanım yapmayı zorlaştırmaktadır.⁶⁷⁸ Bu durum ülkemizde mükellef haklarına ilişkin düzenlemelerin, esasında Anayasa ve çeşitli vergi kanunlarında dağınık şekilde yer almasından kaynaklanmaktadır.⁶⁷⁹

Mevcut yasal düzenlemeler dikkate alındığında, mükellef haklarını iki başlık altında toplamak mümkündür: bunlardan birincisi, “Vergi Kanunları Düzenlenirken Mükellef Hakları” ikincisi ise, “Vergi İdaresi ile Mükellef İlişkisinde Mükellef Hakları” olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶⁸⁰ Mükellef haklarını düzenleyen ana kaynaklar, Anayasa, uluslararası anlaşmalar, kanunlarla yapılan düzenlemeler, mükellef bildireleridir.⁶⁸¹

⁶⁷⁴ Kükrer, s.26.

⁶⁷⁵ Kükrer, s.25.

⁶⁷⁶ Erol(3), s.154.

⁶⁷⁷ Kükrer, s.54.

⁶⁷⁸ Kükrer, s.25.

⁶⁷⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.128.

⁶⁸⁰ Kükrer, s.54.

⁶⁸¹ Kükrer, s.42.

Mükellef haklarının kaynaklarını iki grupta ele alacak olursak: birincisi anayasa, uluslararası anlaşmalar ve kanunlardan oluşan temel kaynaklardır. İkincisi ise mükellef hakları bildireleri veya idari düzenlemelerden oluşan yardımcı kaynaklardır.⁶⁸² Mükellef haklarının kaynağını oluşturan güvenceler genellikle ülke anayasalarında bulunmaktadır.⁶⁸³ Anayasanın 73. maddesi “Vergi Ödevi” başlığını taşımaktadır. Buna karşılık Türkiye’de mükellef hakları ile ilgili Vergi Usul Kanunu’nda ayrı bir bölüm bulunmamaktadır.⁶⁸⁴ Oysa vergiyle ilgili ödevler ve haklar birbirinden ayrılmaz bir ikilidir.

Türkiye’de mükellef hakları; genel ve özel haklar olmak üzere iki ana başlık altında ele alınabilir.⁶⁸⁵ Genel mükellef hakları tüm mükelleflerin sahip olduğu haklardır. Bu haklar mükelleflere vergi kanunlarının uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içerir.⁶⁸⁶ Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi kanunlarından doğan genel haklarının yanında özel hakları mevcuttur.⁶⁸⁷ Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler ile ilgili olarak sahip oldukları haklarda özel haklardır.⁶⁸⁸

Mükellef haklarını sadece vergi hukuku kapsamında düzenlenmiş haklar olarak ele almak yeterli değildir.⁶⁸⁹ Mükellef hakları anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukuken vergi mükellefine tanınan, mükellefin devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir.⁶⁹⁰ Mükellef hakları, hukukun vergi mükellefine tanıdığı ve devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken bir şey yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir.⁶⁹¹

⁶⁸² Gerçek ve Diğerleri(2), s.106.

⁶⁸³ Kükrer, s.42.

⁶⁸⁴ Gerçek ve Diğerleri(2), s.105.

⁶⁸⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.128.

⁶⁸⁶ Gerçek ve Diğerleri(2), s.108.

⁶⁸⁷ Can, Şengöz ve Aydın, s.276.

⁶⁸⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı(4), s.8.

⁶⁸⁹ Kükrer, s.27.

⁶⁹⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.127.

⁶⁹¹ Gerçek ve Diğerleri(2), s.102.

Mükellefler söz konusu haklarını kullanırken, anayasa tarafından kendilerine yüklenmiş sorumluluklarının da bilincinde olmalıdır. Bu nedenle devletle mükellefler arasındaki vergi ilişkisinin düzgün bir biçimde işleyebilmesi için vergi kanunlarında mükelleflerin, hesaplanan vergi borçlarını ödeme dışında, çeşitli ödevleri yerine getirmeleri öngörülmüştür.⁶⁹²

Vergi denetiminde, mükellef ile idarenin karşılıklı ilişkilerinin normal bir şekilde devam edebilmesi için denetime kimlerin yetkili olduğunun, bunların yetki ve sorumluluklarının neler olduğu ile denetime kimlerin tabi olduğu ve bunların hakları ve ödevlerinin neler olduğunun açık olarak belirlenmesi gerekir.⁶⁹³ Vergi kanunlarında düzenlenen bazı imkânlar mükelleflere çeşitli haklar verebilmektedir.⁶⁹⁴ Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler ile ilgili olarak sahip oldukları haklardan birkaçı şöyledir:⁶⁹⁵

- Pişmanlık Hakkı
- Düzeltme Talebi Hakkı
- Şikâyet Yolu ile Müracaat Hakkı
- Ödeme Emrine İtiraz Hakkı
- Vergi Mahremiyeti Hakkı
- Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar
- Cezalarda İndirim Hakkı
- Vergi Ödeme Hakkı
- Özelge Talep Hakkı

⁶⁹² Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Değişik 3. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.177.

⁶⁹³ Gümüş, s.230.

⁶⁹⁴ Gümüş, s.232.

⁶⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı(4), **Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:185, Nisan 2014, s.8. (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.06.2017)

- Mahsup ve İade Talep Hakkı

Böylece vergi denetimleri sırasında idarenin geniş yetkileri yanında, mükelleflere de birtakım hakların tanınmasıyla karşılıklı dengelerin oluşturulması amaçlanmıştır.⁶⁹⁶ Bu nedenle, hukuk ilişkilerinde taraflar arası sosyal, siyasal ve ekonomik orantısızlıkları gözetken kanun koyucu, vergileme işleminde de devletin karşısında mükelleflerin dezavantajlı konumunun suiistimal edilmesini önleyecek düzenlemeler yapma yoluna girmiştir.⁶⁹⁷

Bu dengenin sağlanması için mükelleflerin kendilerine yüklenen ödev ve sorumlulukları yerine getirmesi, haklarını kullanmayı talep etmesi kadar önemlidir. Gerek idare gerekse mükellefler açısından vergi ile ilgili işlemler sırasında oluşabilecek keyfi durumları önlemek için kanunilik ilkesi esas alınmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkilerini kullanan kamu idareleri için bağlayıcı bir sınır çizerken, diğer yandan bireyler yani vergi mükellefleri bakımından da kamu idarelerinin bağlayıcı sınırları ihlal etmeleri halinde buna karşı çıkmak için bazı haklar tanınmaktadır.⁶⁹⁸

Yoklama faaliyeti sırasında mükellef hem özel haklarını hem de genel haklarını kullanabilir, söz konusu haklarının gözetilmesini görevli memurdan talep edebilir. Yoklama bizzat mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili olayların tespitine yönelik olduğu için, yoklama sırasında ve sonrasında mükelleflerde birtakım haklara sahiptir.⁶⁹⁹ Yoklama sırasında mükellefin anayasa ve kanunlara dayanarak talep edebileceği çeşitli haklar mevcutken bunlardan birkaçı ilerleyen başlıklarda ele alınacaktır.

⁶⁹⁶ Gerçek ve Diğerleri(2), s.115.

⁶⁹⁷ Gerçek ve Diğerleri(1), s.24.

⁶⁹⁸ Kükrer, s.43.

⁶⁹⁹ Kükrer, s.157.

1.1. Yoklama Memurundan Kimlik Gösterilmesini İsteme Hakkı

Mükellefler kendileri nezdinde yoklama ya da vergi incelemesi yapmak isteyen yetkili elemanlardan resmi kimliklerinin gösterilmesini isteme hakkına sahiptirler.⁷⁰⁰ Dolayısıyla mükelleflerin, vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini isteme ve gösterilmemesi halinde ibrazdan kaçınma hakları vardır.⁷⁰¹ Mükellefin sahip olduğu bu hak Vergi Usul Kanunu ile güvence altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre; yoklama yapanlar bu vesikayı, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler.⁷⁰² Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulunur.⁷⁰³ Yoklamada görevlilerin kimlik ibraz etmeleri zorunludur.⁷⁰⁴ Toplu yoklamalarda kolbaşının vesikayı ibraz etmesi kâfidir.⁷⁰⁵

Mükellefler bu haklarını vergi incelemesi sırasında da kullanabilirler. Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.⁷⁰⁶ Vergi inceleme elemanlarının ve yoklama memurlarının kendilerinden kimlik gösterilmesini isteyen mükellefe karşı saygılı ve özenli davranmaları gerekir.⁷⁰⁷ Resmi kimlik ibrazı kuralı ile yoklama ve inceleme yetkisi bulunmayan kişilerin vergi mükellefleri üzerinde kanunsuz ve haksız uygulama veya baskılara meydan verilmesi ihtimali önlenmek istenmektedir.⁷⁰⁸ Bu sayede, vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına güven duyması sağlanarak, defter ve belgelerini sadece bu kişilere vermeleri amaçlanmış, vergi mükelleflerine, denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme ve gösterilmemesi halinde defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınma hakkı tanınmıştır.⁷⁰⁹

⁷⁰⁰ Erol(1), s.114.

⁷⁰¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.132.

⁷⁰² Vergi Usul Kanunu, md.129.

⁷⁰³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.156.

⁷⁰⁴ Oktar, s.205.

⁷⁰⁵ Vergi Usul Kanunu, md. 129.

⁷⁰⁶ Vergi Usul Kanunu, md.136.

⁷⁰⁷ Erol(1), s.114.

⁷⁰⁸ Kükreer, s.158.

⁷⁰⁹ Kükreer, s.158.

1.2. Yoklamanın Konusu Hakkında Bilgi Edinme Hakkı

Mükellefler, gerek vergi sisteminin işleyişi konusunda genel, gerekse kendilerine yönelik subjektif-bireysel idari işlemler konusunda özel bilgi talep edebilmektedir.⁷¹⁰ Anayasaya göre, “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.”⁷¹¹ Ayrıca başka bir hükme göre, “...Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de amaçlar.”⁷¹²

Bilgi edinme hakkı aynı zamanda devletin temel amaç ve görevlerinden olan kişinin huzurunun sağlanması ile ilgilidir.⁷¹³ Vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi, kaynak oluşturan kural ve düzenlemelerin yayınlanması suretiyle gerçekleşmektedir.⁷¹⁴ Vergi Usul Kanunu’na göre mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilirler.⁷¹⁵

Yukarıda bahsedilen anayasanın ilgili hükümlerine istinaden nezdinde yoklama yapılan mükellef, yoklama memurundan yoklamanın konusu hakkında bilgi isteme hakkına sahiptir. Yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler, nezdinde yoklama yapılacak olan ilgililere, hangi konuda yoklama yapmaya yetkili olduklarını belirtmek zorundadırlar.⁷¹⁶ Yoklamanın konusunu nezdinde yoklama yapılan mükellefe belirten yoklama memuru daha sonra yoklamaya ilişkin tespitlerde bulunur ve tespit ettiği hususları mobil cihaz yardımıyla elektronik yoklama fişine kaydeder. Dolayısıyla yoklama ile görevlendirilen memur, görevi sırasında kamu menfaatlerini korurken bir yandan da nezdinde yoklama yapılan mükellefin haklarını gözetmek durumundadır.

⁷¹⁰ Gerçek ve Diğerleri(1), s.72.

⁷¹¹ 1982 Anayasası, md.74.

⁷¹² 1982 Anayasası, md.20.

⁷¹³ Kükrer, s.165.

⁷¹⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.129.

⁷¹⁵ Vergi Usul Kanunu, md.413.

⁷¹⁶ 168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

1.3. Yoklama Tutanaklarına Değişikliklerin Yazılmasını İsteme Hakkı

Tutanak, vergilendirme ile ilgili maddi olayların, ifadelerin ve istemlerin yetkili memurlarca tespit ettiği resmi bir belgedir.⁷¹⁷ Yoklama sırasında yoklama memurunca düzenlenen yoklama tutanağı yoklama fişi olarak da tanımlamaktadır. Yoklama fişi tutanak hükmündedir.⁷¹⁸ Yoklama sonuçları tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilir.⁷¹⁹ Ayrıca, yoklama sonuçlarının hüküm ifade edebilmesi için kanunda belirtilen şekil şartlarına uygun düzenlenmesi gerekmektedir.

Nezdinde yoklama yapılan mükellef yoklama sonucunda düzenlenen yoklama tutanağına faaliyetiyle ilgili değişikliklerin eklenmesini isteyebilir. Söz konusu değişiklikler; mükellefin faaliyet konusunun değişmesi ya da yeni bir faaliyete başlaması olabileceği gibi yeni demirbaş alımı veya yeni personel alımı olabilir. Mükellef bu değişikliklerinde yoklama fişine kaydedilmesini isteme hakkına sahiptir.

Tutanaklarda tespiti yapılan hususlara yönelik olarak mükelleflerin karşı görüş ve savları olduğu takdirde bunlarda olduğu gibi tutanağa konulur.⁷²⁰ Yoklama sonucunda düzenlenen yoklama tutanaklarına bazı hususların eklenmesini isteyen mükellefler, aynı hakkı vergi incelemesi sırasında da kullanabilirler. Bu husus Vergi Usul Kanunu'nda şöyle açıklanmıştır: “Her iki tarafın tespitlerinin ya da tespit karşısında mükellefin görüşlerinin tutanakta yer alması hukukun gereğidir.”⁷²¹

Yoklama memuru elektronik yoklama fişini onaylamadan önce nezdinde yoklama yapılan kişiye mobil cihaz aracılığıyla yoklama fişinin son halini gösterir, karşılıklı mutabık kalınması halinde yoklama tutanağına eklenmesi gereken değişiklikler de kaydedilir, yoklama memuru ve ilgili kişi tarafından tutanağın imzalanmasıyla yoklama tamamlanır.

⁷¹⁷ Kükreler, s.167.

⁷¹⁸ Kükreler, s.158.

⁷¹⁹ Erol(3), s.168.

⁷²⁰ Erol(1), s.116.

⁷²¹ Vergi Usul Kanunu, md.141.

1.4. Yoklama Tutanağının Bir Örneğini İsteme Hakkı

Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilir.⁷²² Günümüzde elektronik yoklama şeklinde yürütülen faaliyetin sonuçları elektronik yoklama fişi ile kayıt altına alınmaktadır.⁷²³ İdare ve yükümlü bakımından sonuç doğurucu işlem, yoklama fişidir.⁷²⁴ Yoklama sırasında tespit edilen hususlar yoklama ile görevlendirilmiş memur tarafından yoklama tutanağına kaydedilir, mükellef ve görevli memur tarafından imzalanır.

Elektronik yoklama sistemine geçilmesiyle birlikte mükellef, elektronik ortamda düzenlenen yoklama fişlerini internet vergi dairesi ve e-devlet sisteminden görüntüleyebilmektedir. Bununla birlikte kâğıt ortamında yoklama fişini temin etmek isterse vergi dairelerine başvurabilmektedir. Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine ulaşamazsa, elektronik yoklama fişinin çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilir.⁷²⁵ Bu hükme göre, yoklama fişi eline geçmeyen mükellefler, kendilerine yoklama fişinin bırakılmasını isteme hakkına sahiptir.⁷²⁶

Bu nedenle düzenlenen yoklama fişinin bir örneği yoklama yapılan kimseye veya yetkili adamına verilmesi zorunludur.⁷²⁷ Mükellef yoklama sonucunda düzenlenen tutanağın bir örneğini isteme hakkına sahiptir. Mükellefin sahip olduğu bu hak, bilgi edinme hakkını da kapsamı nedeniyle önemlidir. Mükellefin, yoklama tutanağına istinaden yargı yoluna başvurması halinde, tutanağın bir örneğini mahkemeye delil olarak sunacak olması bu hakkın önemini açıklamaktadır.

⁷²² Vergi Usul Kanunu, md.131.

⁷²³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.156.

⁷²⁴ Şeker, s.20.

⁷²⁵ 453 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁷²⁶ Kükrer, s.159.

⁷²⁷ Kükrer, s.158.

1.5. Yoklama Tutanağının Usulüne Uygun Tebliğ Edilmesini İsteme Hakkı

Tebliğ, vergilendirme sürecinin tarhtan sonra gelen aşamasını oluşturmaktadır.⁷²⁸ Genel anlamda tebliğ bir kimseye hakkında hüküm ifade edecek bir yazının önceden belirlenen usul ve şekillere göre iletilmesidir.⁷²⁹ Vergi Usul Kanunu'na göre, tahakkuk fişi dışında, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden her türlü belgeler ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta aracılığı ile iadeli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edilir.⁷³⁰ Kendisine tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması halinde, tebliğ, ikametgâh adresinde bulunanlardan birine ya da o kişinin iş yerindeki memur ve müstahdemlerinden birine yapılır. Ancak, muhatap yerine kendisine bu şekilde tebliğ yapılacak kimsenin, görünüşü bakımından 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.⁷³¹

“İş yeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunmaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması halinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. İş yeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.”⁷³² Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama sonucunda düzenlenen tutanak mahiyetindeki yoklama fişi ilgililere yedi gün içinde tebliğ edilmek zorundadır. Yoklama tutanağı posta yoluyla tebliğ edilebileceği gibi Maliye Bakanlığı'nın kendi memurları aracılığıyla da tebliğ edilebilir. Maliye Bakanlığı'na kendi memurları aracılığıyla da tebliğ yapabilme yetkisi verilmiştir.⁷³³ Memur vasıtasıyla tebliğ işlemi aynen posta ile tebliğ usulü esasları çerçevesinde gerçekleştirilir.⁷³⁴

⁷²⁸ Vergi Usul Kanunu, md.21.

⁷²⁹ Oktar, s.115.

⁷³⁰ Vergi Usul Kanunu, md.93.

⁷³¹ Vergi Usul Kanunu, md.94/3

⁷³² 7061 Sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, Resmi Gazete Tarihi: 05.12.2017, Resmi Gazete Sayısı:30261.

⁷³³ Vergi Usul Kanunu, md.107.

⁷³⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.188.

Posta ile tebliğ ile memur eliyle tebliğ arasındaki fark posta memurunun yerini vergi idaresinin bu konuda yetkili elemanının almasıdır. Posta yoluyla tebliğ veya memur eliyle tebliğin yanı sıra günümüzde elektronik tebliğ sistemi de kullanılmaktadır. Elektronik tebliğ, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, Elektronik Tebligat Sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. Bu tebliğ fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı sonucu doğurmaktadır.⁷³⁵ Elektronik Tebligat Sisteminde elektronik imza araçları kullanılarak resmi belgeler imzalanır.

Mükellef, yoklama sonucunda yoklama memurunca düzenlenen yoklama fişinin bir örneğini isteme hakkına sahiptir. Vergi daireleri ise mükellefin bu hakkına istinaden yoklama fişini talep edilmesi halinde yoklama fişinin bir örneğini mükellefe vermekle yükümlüdür. Yoklama fişi mükellefe posta yolu ile veya memur eli ile de tebliğ edilebileceği gibi elektronik tebligat aracılığıyla da iletilebilir. Kanun koyucu tebliğin nasıl yapılacağı konusundaki takdir hakkını tebliği çıkartacak makama bırakmıştır.⁷³⁶

Yoklama fişindeki hususların hüküm ifade edebilmesi için yoklama fişinin, kanunda belirtilen esaslara uygun düzenlenmesi ve yine kanunda belirtildiği şekilde ilgiliye tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğin kanunda belirtilen şekilde yapılması, mükellefin idare aleyhine açacağı davanın önüne geçmesi açısından son derece önemlidir. İdare kendi aleyhine sonuçlara sebebiyet vermemek adına yoklama tutanağının düzenlenmesinden ilgiliye tebliğ edilmesine kadar geçen tüm aşamalarda kanunda belirtilen esasları gözetmek zorundadır.

Konuyla ilgili bazı yargı kararları şöyledir: “Bilinen adrese tebliğ yapılmadan, ilan tebliğ yapılamaz.”⁷³⁷ Hukuki sakatlıklar taşıyan tebliğler, ilgililer açısından hukuki sonuç doğurmaz.⁷³⁸ Kanun hükmüne aykırı olarak yapılan tebligat geçersizdir.⁷³⁹ Tebliğ

⁷³⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.189.

⁷³⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.188.

⁷³⁷ Danıştay 4. Dairesi, 13.05.1997 Tarihli E:1996/5126 K:1997/1560 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.241.)

⁷³⁸ Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.04.1997 Tarihli E:1995/425 K:1997/187 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.243.)

⁷³⁹ Danıştay 11. Dairesi, 07.06.1999 Tarihli E:1999/325 K:1999/2417 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.243.)

evrakında mükellefin imzasının bulunmadığı durumda, yapılan tebliğ işlemi geçersizdir.⁷⁴⁰ Normal posta ile yapılan tebligat geçersiz olup, tebligatın ilmühaberli taahhütlü posta ile yapılması gerekir.⁷⁴¹ Tebligatın, mükellefin ikametgâhının bulunduğu muhtarlığa yapılması mümkün değildir.⁷⁴² Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ edilmesi gereken evrakın Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesi hukuka aykırıdır.⁷⁴³ Usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen ihbarnameler geçersizdir.⁷⁴⁴ Tebligat posta yoluyla yapılabileceği gibi idarenin gerekli gördüğü hallerde memur eliyle de yapılabilir.⁷⁴⁵ Konuyla ilgili kararlarda görüldüğü gibi mükellefe yapılacak tebligatın geçerli olabilmesi için idare tarafından gerekli şekil şartlarına riayet edilmesi oldukça önemlidir.

1.6. Yoklama Tutanağına İstinaden Dava Açma Hakkı

Anayasa'ya göre; idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.⁷⁴⁶ Vergi uygulamaları sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar için mükellefler doğrudan yargı yoluna gidebilecekleri gibi önce idari yola gidilmesine rağmen sonuç alınamaması halinde yargı yoluna da gidebilir.⁷⁴⁷ Vergi uygulamaları sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar için mükellefler önce idari yollara başvurup sonuç alamazlarsa yargı yoluna gidebilirler veya doğrudan doğruya yargı yoluna başvurabilirler.⁷⁴⁸

⁷⁴⁰ Danıştay 9. Dairesi, 27.04.2007 Tarihli E:2005/1656 K:2006/1622 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.244.)

⁷⁴¹ Danıştay 4. Dairesi, 15.01.2008 Tarihli E:2006/4228 K:2008/24 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.244.)

⁷⁴² Danıştay 9. Dairesi, 12.02.2008 Tarihli E:2007/6375 K:2008/684 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.245.)

⁷⁴³ Danıştay 3. Dairesi, 21.05.2015 Tarihli E:2013/12222 K:2015/29 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.246.)

⁷⁴⁴ Danıştay 9. Dairesi, 04.05.2015 Tarihli E:2012/6298 K:2015/4833 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.246.)

⁷⁴⁵ Danıştay 4. Dairesi, 10.02.2011 Tarihli E:2008/5721 K:2011/630 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.246.)

⁷⁴⁶ 1982 Anayasası, md.125.

⁷⁴⁷ Gerçek ve Diğerleri(2), s.110.

⁷⁴⁸ Gerçek ve Diğerleri(2), s.109.

Ayrıca herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.⁷⁴⁹ Dolayısıyla bir idari işlem olan yoklama faaliyeti sonucunda düzenlenen yoklama tutanağına istinaden, mükellef dava açma hakkına sahiptir. Yoklama tutanağının mükellef tarafından açılacak davaya konu olması sebebiyle, yoklamaya yetkili personel tarafından usulüne uygun düzenlenmesi idare açısından son derece önemlidir.

Konuyla ilgili Danıştay kararlarından bazıları şöyledir: Danıştay, yoklamaya yetkili kişilerce tutulmamış tutanağa dayanan iddiaları dikkate almamaktadır.⁷⁵⁰ Başka bir Danıştay kararında, normal ve mutad olmayan bir durumun yoklama tutanağı ile tespit edilmiş olması ona itibar edilmesini gerektirmez.⁷⁵¹ denilmiştir. Danıştay kararlarına göre, usulüne uygun düzenlenmemiş yoklama tutanağına karşı, mükellef tarafından dava açılması halinde davanın idarenin aleyhine sonuçlanma ihtimali yüksektir.

Mükellef yargılama sürecinde de yargılamanın makul sürede yapılması, delil serbestisinden yararlanılması, duruşma ve yürütmeyi durdurma talebinde bulunulması haklarına sahiptir. Ayrıca, yargılama sırasında mükellefler anayasa ile güvence altına alınmış adil yargılanma ve susma haklarına sahiptir.⁷⁵² Yoklama tutanağına istinaden açılan davalarda yoklama tutanağının, kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun düzenlenip düzenlenmediği mahkemece değerlendirilmektedir. Gerekli şekil şartlarını sağlamayan yoklama tutanaklarını mahkemece dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle yoklama tutanağı düzenlenirken yoklama memurunun gerekli dikkat ve özen göstermesi kanun hükmünde yer alan şekil şartlarına riayet etmesi gerekmektedir.

⁷⁴⁹ 1982 Anayasası, md.36.

⁷⁵⁰ Danıştay 11. Dairesi, 06.02.1973 Tarihli, E:1971/2709, K:1973/161 (Şükrü Kızılot ve Şükrü Avcı, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezarlar ve Danıştay Kararları**, 1971-1978, Ankara: Doruk Yayınları, 1979, s.660.)

⁷⁵¹ Danıştay 4. Dairesi, 22.10.1984 Tarihli, E:1984/929, K:1984/3768 (Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu ve Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, Ankara 1985, s.239.)

⁷⁵² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.132.

1.7. Yoklama Sırasında ve Sonrasında Vergi Mahremiyetinin Korunmasını İsteme Hakkı

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında görevliler, mükellefler hakkında çeşitli bilgilere sahip olmaktadır.⁷⁵³ Mükellefin bilgilerinin gizli tutulması ve mahkemeler dışında hiçbir kuruma verilememesini ifade eder.⁷⁵⁴ Bu bilgilerin üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığı olarak ya da menfaatsiz aktarılması kamu düzenine zarar verecektir.⁷⁵⁵

Vergi ile ilgili gizlilik kavramı, vergi uygulamasında görev alan memurların görevlerini ifa ederlerken mükelleflerin şahısları, ailevi durumları, servetleri, faaliyet alanları, gelir durumları, meslek sırları ve benzeri durumlarıyla ilgili olarak öğrendikleri bilgilerin açıklanmaması ve kendileri ile üçüncü kişilerin kullanımına sunulmamasıdır.⁷⁵⁶ Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunları sadece kanunlarda öngörülmüş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir.⁷⁵⁷ Dolayısıyla, vergi idareleri Vergi Usul Kanunu'na göre, mükellefin mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar.⁷⁵⁸

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlardan bu mahremiyeti ihlal edenler vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işlemiş olurlar.⁷⁵⁹ Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi aynı zamanda özel hayatın gizliliği ilkesinin de ihlal edildiğini göstermektedir. Bu sebeple öğrenilen bilgilerin gizli kalması önemlidir.⁷⁶⁰

⁷⁵³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.130.

⁷⁵⁴ Kükrer, s.63.

⁷⁵⁵ Gerçek ve Diğerleri(1), s.77.

⁷⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı(4), s.9.

⁷⁵⁷ Gerçek ve Diğerleri(2), s.111.

⁷⁵⁸ Vergi Usul Kanunu, md.5.

⁷⁵⁹ Oktar, s.363.

⁷⁶⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.130.

Tüm bunlardan hareketle nezdinde yoklama yapılan mükellef, yoklama sonuçlarının vergi mahremiyeti ilkesi gereğince saklı tutulmasını, üçüncü kişilerle paylaşılmamasını isteme hakkına sahiptir. Yoklama ile görevlendirilmiş memur görevi sırasında veya görevi sona erdikten sonra yoklama sırasında mükellefin faaliyetine ilişkin tespit ettiği hususlar hakkında üçüncü kişilere bilgi vermemelidir.

Görevlilerin, öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken bilgileri, hangi şekilde olursa olsun, üçüncü kişilere aktarmaya yönelik hareketlerde bulunmaları halinde, mahremiyet yasağı ihlal edilmiş olur.⁷⁶¹ Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.⁷⁶² Vergi Usul Kanunu'nda yoklama memurlarının nezdinde yoklama yapılan mükelleflere ilişkin bilgileri, vergi mahremiyeti gereğince muhafaza etmemeleri diğer bir ifade ile vergi mahremiyetini ihlal etmeleri halinde Türk Ceza Kanunu'na göre cezalandırılacakları belirtilmiştir.

Vergi istihbarat merkezi mükelleflerin bildirimlerinde ve resmi kurumlarda var olan bilgilerin saklandığı birim durumunda mükellef bilgilerinin saklanması hususunda önemli bir yeri olan birimdir. Yani bir istihbarat merkezi değil bilgilerin toplandığı bir yer konumunda olup, gerçekte etkin bir istihbarat merkezinin denetim elemanlarına ve denetime yön gösteren bir birimdir.⁷⁶³ Yoklama sonucunda elde edilen verilerin büyük kısmı vergi istihbarat arşivlerinde saklanarak daha sonra yapılacak yoklama ve denetim faaliyetlerinde veri olarak kullanılabilir. Ancak söz konusu işlemlerin her aşamasında görevli personeller tarafından vergi mahremiyeti ilkesine mutlaka riayet edilmelidir.

Bu çerçevede, vergi idareleri vergi mükellefleri hakkında toplamış oldukları bilgileri gizli tutmakta ve güvenli bir şekilde korumakla yükümlüdür.⁷⁶⁴ Bilgilerin saklanması ve otomatik bilgi işlem süreçlerinde bilgiye ulaşma hakkının bireyin özel hayatına saygı çerçevesinde sağlanması hususu önemli bir konu olarak uluslararası alanda

⁷⁶¹ Oktar, s.361.

⁷⁶² Vergi Usul Kanunu, md.362.

⁷⁶³ Kükreç, s.65.

⁷⁶⁴ Gerçek ve Diğerleri(2), s.111.

da öneme sahiptir.⁷⁶⁵ Vergi mahremiyetinin ihlali durumunda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239. Maddesi uygulanacaktır.⁷⁶⁶ Madde hükmüne göre, bu olaydan zarar görenin şikâyeti üzerine işleyecek bir maddedir.⁷⁶⁷ Dolayısıyla cezanın uygulanabilmesi için, mükellefin vergi mahremiyetinin ihlal edildiği gerekçesiyle ilgili mercilere şikâyette bulunması gerekmektedir. Ancak, mükellefe ait bilgilerin mükellefin kendi avukatına verilmesi vergi mahremiyeti kapsamına girmez.⁷⁶⁸



⁷⁶⁵ Kükrer, s.65.

⁷⁶⁶ Erol(3), s.201.

⁷⁶⁷ Erol(3), s.201.

⁷⁶⁸ Danıştay 4. Dairesi, 16.03.2011 Tarihli E:2009/695 K:2011/1094 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.85.)

SONUÇ

Hukuk sistemi tarafından tanımlanan ve güvence altına alınan hak kavramı, kişilere bir şeyi yapma veya yapmama yetkisi tanımaktadır. Hukukun esaslarını gözeten, hukuk kurallarına göre yönetilen toplumlarda hak kavramı da en az ödev kavramı kadar önem kazanmaktadır. Devletin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla anayasanın kendisine tanımış olduğu haklar doğrultusunda, toplumu oluşturan bireylerden cebri, karşılıksız, nihai ve nakdi olarak aldığı yükümlülükler vergi gelirini oluşturmaktadır. Türk vergi hukukunda üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler mükellef olarak tanımlanırken bu kişiler vergi borçlusu konumundadır. Cebri, nihai ve karşılıksız olan vergilerin toplanması devlet açısından anayasal bir hak iken mükellefler açısından da anayasal bir yükümlülüktür.

Artan nüfus ile birlikte toplumun devletten beklentilerinin de artması kamu harcamalarının finansman sorununu gündeme getirmektedir. Devlet toplum ihtiyaçları doğrultusunda gerçekleştirdiği kamu harcamalarının finansmanını yine vatandaşlardan aldığı kamu gelirleriyle karşılamaktadır. Kamu alacakları içinde en büyük paya sahip olan vergi alacağı, devletin en temel geliri olması sebebiyle tahsilinin güvence altına alınması idare açısından önem arz etmektedir. Vergi gelirini güvence altına almak için vergi otoritelerinin başvurduğu yöntemlerin başında ise vergi denetim faaliyetleri gelmektedir. Vergi denetim türleri olarak bilinen vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama faaliyetleri ile mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıkları tespit edilirken aynı zamanda mükellefler arasında sosyal adalete ve ticari rekabete de katkı sağlanmaktadır.

Geçmişte vergi denetim faaliyetlerinden beklenen verimin alınamamasının birçok nedeni bulunmakla birlikte, bu nedenler denetimde etkinliği ve verimliliği olumsuz etkilemekteydi. Vergi denetim faaliyetlerinin tek elden yürütülememesi, yani denetimde çok başlılık, etkinliğin önündeki engellerden biriydi. Ancak 10.07.2011 tarihinde yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetim faaliyetleri tek çatı altında toplanmış denetimde koordinasyonun, etkinlik ve verimliliğin önü açılmıştır. Denetim faaliyetlerinin tek çatı altında toplanmasıyla özellikle vergi inceleme sürecini etkileyen kapsamlı düzenlemelere gidilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefe ilişkin maddi olay ve kayıtları tespit işlemi olan yoklama, vergi denetim mekanizmasının ilk aşaması olması sebebiyle, vergi idaresi tarafından gerekli hassasiyet gözetilerek yürütülmektedir. Yoklama faaliyeti ile ekonomide haksız rekabetin önüne geçilmesi, sosyal adalete katkı sağlanması, bireyle devlet arasındaki karşılıklı güven ilişkisinin güçlenmesine de yol açacaktır. Ancak vergi idaresinin sadece kanunda bahsi geçen kuralları uygulamasıyla etkin bir yoklama faaliyetine ulaşması mümkün değildir. Yoklama sonuçlarının hüküm ifade edebilmesi için, yoklama faaliyetinin hukukun ilkeleri gözetilerek yürütülmesi, vergi mahremiyeti ilkesi gereği mükellefe ilişkin bilgilerin korunması ve yoklama tutanağının usulüne uygun düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca vergi inceleme elemanlarına verilen eğitim kadar kapsamlı ve uzun bir eğitim sürecinden geçmeyen yoklama ile görevli personelin eğitim süreci tekrar düzenlenmelidir. Kanaatimizce yoklama ile görevli personelin, alanında uzman kişiler tarafından nitelikli bir eğitim programına tabi tutulduktan sonra yoklama faaliyetlerine katılması yerinde olacaktır. Bununla birlikte geçmişte yürütülmüş yoklamalar sonucunda açılmış ve idare aleyhine sonuçlanmış davalar araştırılmalı, dava sonuçlarından hareketle idarenin eksiklikleri tespit edilmelidir. Tespit edilen eksiklikler hakkında yoklama ile görevli personel bilgilendirilmeli, gerekli hassasiyetin gösterilmesi için idare tarafından gereken önlemler alınmalıdır. Kanaatimizce yoklama faaliyeti sırasında idare ile mükellef arasında karşılıklı güven ilişkisinin korunması ve yoklamadan beklenen verimin alınması açısından söz konusu düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Yoklama ile görevli personele, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tanınmış birçok yetki bulunmakla birlikte bu yetkilerden özellikle ikisi ceza hukuku alanında da yansımaları olması sebebiyle tartışma konusu olmaktadır. Ceza hukuku açısından el koyma işlemi mahiyetinde görülen yetkilerden birincisi, yoklama sırasında mükellefin masası veya işyerinde görünür bir yerde olan, aynı zamanda vergi kaybına yol açıldığına dair delil niteliğinde olan defter veya belgeleri alma yetkisidir. Ancak bunun dışında yoklama sırasında açıkta bulunmayan defter ve belgelere ilişkin arama ve el koyma kararının alınması ancak vergi inceleme elemanının buna lüzum görmesi ve sulh yargıcının da arama kararı vermesiyle mümkündür.

Kanaatimizce yoklama sırasında mükellef masası üzerinde görünürde bulunan ve vergi kaybına yönelik emarelerin olduğu defter ve belgelerin aranmaması ve alınmaması halinde söz konusu belgelerin mükellefçe imha edilme ihtimali yüksektir. Bu gibi durumlara sebebiyet vermemek ve vergi alacağını güvence altına almak için yoklama sırasında gerek görülürse söz konusu delillerin yoklama ile görevli personelce alınması kamu menfaatini korumak adına idareye tanınmış anayasal bir haktır.

Yoklama ile görevli personele tanınan ve tartışma yaratan bir diğer yetki, araçlarda bulunması gereken sevk irsaliyesi, yolcu listesi gibi belgelerin araçta bulunmaması halinde, söz konusu belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoyma, taşınan malı bekletme ve gerektiğinde muhafaza etme yetkisidir. Ekonomide gerçekleşen işlemlerin kayıt altına alınmasını sağlamak ve vergi kanunlarının uygulamasını yaygınlaştırmak için kanunda bahsedilen belgelerin, yetkili kişilere ibraz edilene kadar taşıtların trafikten alıkonulması Vergi Usul Kanunu tarafından idareye tanınmış bir yetkidir.

Konu ile ilgili yargı kararlarından anlaşıldığı üzere, Maliye Bakanlığı'nın yol denetimi sırasında özel işaretli dur ikazına uyulmaması halinde, araç sahibine ceza kesilmesi suç ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Kanaatimizce de vergi güvenlik müessesesi olarak yürütülen yoklama faaliyeti sırasında, vergi gelirinین güvenliğini ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla araç sahibine kesilen özel usulsüzlük cezaları yerindedir. Vergi Usul Kanunu'na göre taşıtlarda bulunması gereken sevk irsaliyesi, yolcu listesi gibi belgelerin düzenlenmemesi ve dur ikazına uyulmaması vergi kanunlarının ihlal edildiğini göstermektedir. Tüm kanun ihlallerinde olduğu gibi vergi yasalarının ihlalinde de caydırıcı yaptırımların olacağı muhakkaktır.

İdarece gerçekleştirilen el koyma işlemlerinin ceza hukuku hükümlerine göre değerlendirilmesi, yoklama memurlarına verilmiş bu yetkilerin sorgulanmasına neden olmaktadır. Konuya ceza hukuku açısından bakan yazarlar yoklama memurlarına tanınan bu iki yetkinin mükellefin anayasal haklarını ihlal ettiği görüşündedir. Bu nedenle mükellefe ait defter ve belgeler ile taşıt ya da taşıtta bulunan malı alıkoyma yetkisinin hâkim kararı olmadan kullanılmasının hak ihlaline sebep olduğunu savunmaktadırlar.

Kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinin görevli personele tanıdığı bu yetkiler hak ihlalden ziyade, toplumun tüm kesimini ilgilendiren vergi gelirinin güvenliğini sağlamayı ve kamu menfaatini korumayı amaçlamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı uygulamada yaşanan sorunların önüne geçmek, yoklama faaliyetlerinin takibini hızlandırmak ve yoklama sonuçlarını elektronik ortamda muhafaza etmek için 01.09.2015 tarihinde Elektronik Yoklama Sistemine geçmiştir. Elektronik Yoklama Sistemi aracılığıyla yoklama talep eden, yoklama talebini onaylanan ve yoklama faaliyetini yürüten personel bilgileri sistemde muhafaza edilmektedir. Personele ilişkin bilgilerle birlikte, yoklama sonucunda oluşturulan elektronik yoklama fişinin de sisteme kayıtlı olması mükellef nezdinde yapılan yoklamaların analiz edilebilmesine imkân vermektedir. Elektronik yoklama sistemi ile yoklama yerine ilişkin koordinat bilgileri sisteme kaydedildiğinden mükelleflerin kayıtlı adreslerine hangi tarih ve saatte yoklama için gidildiği idarece tespit edilebilecektir. Böylelikle mükelleflerin yoklamaya gidilmediği yönündeki iddialarının da önüne geçilecektir. Ayrıca idare, yoklama ile görevli personelin belirtilen adreslere yoklamaya gidip gitmediğinin denetimini de bu şekilde yürütebilmektedir.

Elektronik Yoklama Sistemine geçilmesiyle birlikte yoklamanın talep edilmesinden sonuçlandırılmasına kadar geçen tüm aşamalar elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Bu durum vergi dairelerindeki işlemlerin hızlanmasına, etkinlik ve verimliliğin artmasına neden olmaktadır. Elektronik yoklama sistemine geçilmesiyle birlikte yoklama faaliyetlerinin hızlanması amacıyla bazı değişikliklere de gidilmiştir. Nezdinde yoklama yapılan mükellefin elektronik yoklama fişini imzalamaması halinde görevli personel polis veya jandarmaya haber vermesine gerek kalmadan işlemleri tek taraflı olarak onaylayabilmektedir. Hâlbuki elektronik yoklamaya geçilmeden önce mükellefin yoklama fişini imzalamaması halinde, yoklama fişi yoklama memuru tarafından polis, jandarma veya muhtardan birine imzalatılması söz konusu idi. Elektronik yoklama sistemiyle birlikte yoklama ile görevli personele verilen bu yetki işlemlerin hızlanmasını sağlamaktadır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde vergi hukuku ile idare hukuku arasındaki ilişki hareketle idari bir işlem olarak yoklamadan bahsedilmiştir. Yoklama müessesesi vergi hukuku kapsamında olmasına rağmen idari bir işlem olması sebebiyle idare hukuku açısından da önem arz etmektedir. İdare hukuku açısından ön işlem mahiyetinde olan yoklama, aynı zamanda vergi tarhına da hazırlık işlemidir. Dolayısıyla vergi denetim türlerinden biri olan yoklamanın etkileri ve sonuçlarının hukuk âlemine yansımaları, gerek vergi hukuku gerekse idare hukuku açısından oldukça önemlidir.

İdare tarafından yürütülen denetim faaliyetleri sırasında vergiye gönüllü uyumu arttırmak amacıyla, mükellef hakları gözetilerek mükellef memnuniyeti oluşturulmaya da çalışılmaktadır. Vergi denetiminin ilk aşaması olan yoklama faaliyeti esnasında; mükellefin sahip olduğu haklar korunarak gerekli tespitlerin yapılması, yoklamanın geçerliliği ve sonuçları açısından hayati önem arz etmektedir. Anayasa tarafından güvence altına alınan mükellef haklarının, mükellef talep etmese dahi yoklama ile görevli personel tarafından dikkate alınması gerekmektedir. Vergi idaresi ile mükellef arasında karşılıklı hakların korunduğunun ve korunacağını bilmesi, mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu arttırırken aynı zamanda mükelleflerin vergi direncinin kırılmasına, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azalmasına da yol açacaktır.

Belirtmek gerekir ki vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması, vergi kayıp ve kaçığın önlenmesi, kayıt dışı ekonomik alanın daraltılması için idare tarafından yürütülen çalışmalar halen devam etmektedir. Günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığı, yoklama faaliyeti ile görevli personele yönelik eğitim programları düzenleyerek, bilgilendirici rehberler hazırlayarak, yoklama faaliyetlerini iyileştirmeye yönelik birçok adım atmaktadır. Ancak idarenin aldığı tedbirlerden beklenen sonuçların alınması için mükelleflerin de vergi ahlakı ve vergi bilincinin gelişmesi, bununla birlikte vergiye uyumunun arttırılması gerekmektedir. Öte yandan vergi denetiminden beklenen sonuçların alınması için denetim faaliyetiyle görevli personelin eğitimine de gereken önemin verilmesi gerekmektedir. Ancak alanında uzman kişilerden nitelikli bir eğitim almış, güncel mevzuata ve uygulamadaki boşluklara hâkim olan denetim elemanları ile denetimde etkinlik ve verimliliğe ulaşılabilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akbıyık, Sedat. **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Ankara: Ekin Yayınları, 2005.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:127, Ankara: Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, 1979.

Akgül Yılmaz, Gülay. **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**. İstanbul: İSMMMO, 2006.

Akgül Yılmaz, Gülay. **Kamu Maliyesi**. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.

Altuncu, Hasan. **Vergileme Esasları Oranlar Hadler (2002-2007)**. Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 2. Baskı. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Mart 2007.

Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**. 1. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.

Benlikol, Sabahattin ve Birgül Subaşı. **Sorularla Vergi Mevzuatı Rehberi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 10, 2002.

Berçin, Abdullah. **Muhasebe ve Vergi Denetimi**. İstanbul: Kriter Yayınevi, 2011.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 41. Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi, Nisan 2017.

Çağlayan, Ramazan. **İdare Hukuku Dersleri-Temel Bilgiler**. Gözden Geçirilmiş 4. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

Çetin Gerger, Güneş. **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**. İstanbul: Legal Kitapevi, 2011.

Çevik, Savaş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Konya: Palet Yayınları, 2014.

Çiçek, Halit. **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**. İstanbul: İSMMMÖ, 2006.

Edizdoğan, Nihat. **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları**. Son Değişikliklerle 2. Baskı. Bursa: Örnek Kitabevi, 1986.

Erol, Ahmet. **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**. İstanbul: İSMMMÖ, 2010.

Erol, Ahmet. **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**. İstanbul: İSMMMÖ, Yayın No:140, 2011.

Erol, Ahmet. **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**. Genişletilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.

Gerçek, Adnan. “Mükellef Hakları”. Recai Dönmez (Ed.). **Genel Vergi Hukuku**. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2499, 2012, s.100-125.

Gerçek, Adnan, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın ve Feride Bakar. **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**. Bursa: Seçkin Yayıncılık, 2015.

Gözler, Kemal. **Hukuka Giriş**. 9. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.

Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **İdare Hukuku Dersleri**. Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş 18. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, Ağustos 2016.

Günday, Metin. **İdare Hukuku Dersleri**. 10. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, 2017.

Güredin, Ersin. **Denetim**. 8. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 1998.

İşık, Abdülkadir, Habib Yıldız, Temel Gürdal ve Nurullah Altun. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi(Ders Notları)**. Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2004.

Kalabalık, Halil. **İdare Hukuku Dersleri**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı. Konya: Sayram Yayınları, Cilt: 2, 2016.

Kalabalık, Halil. **İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı. Konya: Sayram Yayınları, 2014.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3.Baskı. Ankara: Yetkin Yayınevi, 2004.

Karakoç, Yusuf. “Vergi Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler”, Recai Dönmez (Ed.). **Genel Vergi Hukuku**. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2499, 2012, s.2-62.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar)**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.

Kükreci, Ceyda. **Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**. Afyonkarahisar: Nobel Bilimsel Eserler, 2016.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**. 2. Cilt, Eylül 2014.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 9. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 1996.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınevi, 2011.

Organ, İbrahim. **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar/ Çözüm Önerileri**. Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak 2008.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 26. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2017.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Güncelleştirilmiş 7.Baskı. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 2015.

Sayın, Abdurrahman Vefik. **Tekâlif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:1999/352, 1999.

Söyler, İlhami. **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**. Ankara: Başbakanlık Basımevi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1987/295, 1987.

Şeker, Nezihe. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**. İstanbul: Beta Yayıncılık, 1994.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**. 8.Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**. Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı. Ankara: Seçkin Kitabevi, 2016.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**. 8. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi, 2003.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**. Değişik 3. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.

Usta, Yusuf. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 1.Baskı. İstanbul: Themis Yayınevi, XII. Levha.

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**. 4. Baskı. Ankara 2009.

Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1. Baskı, 2013, s.11.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016.

Yaşar, Hasan Nuri. **İdare Hukuku**. 3. Basım. İstanbul: Der Yayınları, 2016.

Yayla, Yıldızhan. **İdare Hukuku**. 1.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, Eylül 2009.

Yeniçeri, Harun. **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**. Bursa: Ekin Yayınevi, 2014.

Sürelî Yayınlar

Ağar, Serkan. “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-1”. **TBB Dergisi**. Sayı:67, 2006.

Altundiş, Mehmet. “Hukuki Güvenlik İlkesi”. **Yasama Dergisi**. Sayı: 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008.

Aydın, Fazıl. “Vergi İstihbarat Arşivi”. **Vergi Sorunları Dergisi(EK)**. Ağustos 2002, Sayı:167.

Can, İsmail, Yunus Şengöz ve Fazıl Aydın. **Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**. TÜRMOB Yayınları, Yayın No:464.

Ercan, İbrahim ve Ali Gül. “Vergi Mükelleflerinin Ödev Hakları”, **Mali Çözüm Dergisi (Ek)**. İstanbul: İSM MMO.

Gök, Kerim. “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt XXII, Sayı 1, 2007.

Gümüş, Erhan. “Vergi İncelemede Mükelleflerin Hak ve Ödevleri ile Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”. **Mali Çözüm Dergisi(Ek)**. Temmuz-Ağustos-Eylül, 2005 İstanbul: İSM MMO, 72. Sayı, s.230-241.

Gümüş, Turgut. “Dışsallık ve Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme”. **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt:2, Sayı:3, 2000.

Gürler Hazman, Gülsüm. “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt:16, Sayı:1.

Kağıtçıoğlu, Murat. “İdari İşlemin İcrailiği”. **TBB Dergisi**. Sayı:103, 2012.

Rakıcı, Cemil. “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt 7, Sayı 14, 2011, s.345-361.

Oğuztürk, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay Ünal. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**. Sayı:13, Cilt:7, 2015.

Özker, A. Niyazi. “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:4, 2002.

Somuncu, Ahmet. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”. **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Sayı:43, Ocak-Haziran 2014.

Sarılı, Mustafa Ali. ”Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. TÜRMOB Yayınları, Sayı:9, Yıl:3. Mayıs 2003. s.101-131.

Tekin, Selçuk. “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”. **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2010, Yıl:33, Sayı:264, s.80-86.

Yaltı Soydan, Billur. “E-İmza ve Belge: Mürekkepsiz Dünyada Hukuk-1”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı No:151, Nisan 2001, s.127-135.

Yaraşlı, Genç Osman. **Türkiye’de Vergi Reformu**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:367, 2005.

Yıldız, Hayrettin. “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”. **Eskişehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: XVII, Sayı:3-4, 2013.

Yılmaz, Yücel. “Elektronik İmzada Hukuksal Altyapı- Türk, Alman ve Avrupa Birliği Kanunlarının Genel İncelemesi”. **Avrupa Araştırmaları Dergisi**. Cilt:14, Sayı:2, 2006.

İnternet Kaynakları

Alpaslan, Mustafa. “Vergide E-Yoklama ve E-Tebligat Nedir?”. (21.04.2015). (www.muhasibetr.com) (Erişim Tarihi: 18.06.2017)

Alpaslan, Nazlı Gaye. “Vergi Hukukunda Elektronik Yoklama”. **Hürses Günlük Bağımsız Ekonomi ve Politika Gazetesi**. (03.01.2017) (www.hurses.com) (Erişim Tarihi: 18.06.2017)

Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 Tarihli E:2001/487, K:2005/2 Sayılı Kararı, (Resmi Gazete Tarihi: 27.10.2005, Sayı:25979) (www.kalemuhasebe.net) (Erişim Tarihi: 04.12.2017).

Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 Tarihli E:2001/487, K:2005/2 Sayılı Kararı, E:2004/61, K:2004/123 Sayılı Karşı Oy, (Resmi Gazete Tarihi: 27.10.2005, Sayı:25979) (www.kalemuhasebe.net) (Erişim Tarihi: 04.12.2017)

Danıştay 3. Dairesi, 23.01.2002 Tarihli E:2001/4305 K:2002/150 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 21.11.2017)

Danıştay 4. Dairesi, 14.01.1999 Tarihli E:1998/4026, K:1999/36 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Danıştay 4. Dairesi, 03.05.2001 Tarihli E:2001/655, K:2001/1831 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Danıştay 4. Dairesi, 22.07.1999 Tarihli E:1999/580, K:1999/2953 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Danıştay 4. Dairesi, 09.04.2001 Tarihli E:2000/763, K:2001/1355 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Danıştay 4. Dairesi, 10.04.2001 Tarihli E:2000/3459, K:2001/1376 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Danıştay 4. Dairesi, 26.06.2001 Tarihli E:2000/4167, K:2001/3230 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Danıştay 4. Dairesi 24.01.1991 Tarihli E:1991/95, K:1991/297 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 20.11.2017)

Danıştay 7. Dairesi 13.05.2002 Tarihli E:2000/6859, K: 2002/1844 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 20.11.2017)

Danıştay 11. Dairesi, 17.02.1999 Tarihli E:1997/3205, K:1999/701 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 28.01.2000 Tarihli E:1999/247, K:2000/31 Sayılı Kararı (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.09.1998 Tarihli E:1997/351, K:1998/228 Sayılı Kararı, (www.kazanci.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Erdağ, Nevzat. “Elektronik Yoklama (E-Yoklama) Dönemi Başlıyor!”. (www.nevzaterdag.com) (Erişim Tarihi:18.06.2017)

Erdağ, Nevzat. (www.nevzaterdag.com) (Erişim Tarihi: 18.06.2017)

Erdoğdu Öz, “İlan ve Reklam Vergisi Uygulamasında Yoklama Fişinin Önemi ve Bir Danıştay Kararı”, İstanbul: Erta Bağımsız Denetim ve YMM Ltd. Şti, 25.12.2016 (www.ertadenetim.com) (Erişim Tarihi: 11.09.2017)

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi**. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:185, Nisan 2014. (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.06.2017)

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:25.02.2011, Resmi Gazete Sayısı: 27857 s.192. (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 31.10.2017)

Muhasebe Web. “Maliye’den E-Yoklama Sistemi”. (www.muhasweb.com) (Erişim Tarihi:18.06.2017)

Seviğ, Veysi. “E-Yoklama Nasıl Yapılacak?”. (www.ito.org.tr) (Erişim Tarihi: 19.06.2017)

Şaan, Ayşe. “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, **Yüksek Lisans Tezi**. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2008. (<http://193.255.140.18>) (Erişim Tarihi: 10.05.2017)

Tuay, Elif ve İnci Güvenç. **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı** (Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması 2007). Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım 2007, s.62. (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 10.05.2017)

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete Tarihi:31.10.2011, Resmi Gazete Sayısı:28101. (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 23.10.2017)

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (Resmi Gazete Tarihi:25.10.2016, Resmi Gazete Sayısı:29868) (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 23.10.2017)

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 02.02.1998 Tarihli E:1997/3351, K:1998/264 Sayılı Kararı, (www.kazancı.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 05.12.1996 Tarihli E:1996/2957, K:1996/7459 Sayılı Kararı, (www.kazancı.com.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

Yurteri, İsmet. “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”. **TBB Dergisi**. 2012. (<http://portal.ubap.org.tr>) (Erişim Tarihi: 10.05.2017)

453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi:20.06.2015, Resmi Gazete Sayısı:29392, (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 13.11.2017)

2015/1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi Tarih:28.08.2015 Sayı:83805 (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi:13.11.2017)

Diğer Kaynaklar

Ayrancı, Eda. “Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu”, **Yüksek Lisans Tezi**. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

Bakır, Gülsüm Burcu. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

Biçer, Yalın. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Ceza Muhakemesi Kanunu. Resmi Gazete Tarihi:17.12.2004 Resmi Gazete Sayısı:25673

Danıştay 3. Dairesi, 21.05.2015 Tarihli E:2013/12222 K:2015/29 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.246.)

Danıştay 4. Dairesi, 29.04.2010 Tarihli E:2009/5837 K:2010/2349 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.320.)

Danıştay 4. Dairesi, 19.09.2005 Tarihli E:2004/2428 K:2005/1543 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.349.)

Danıştay 4. Dairesi, 23.10.1996 Tarihli E:1995/3819 K:1996/3784 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.437.)

Danıştay 4. Dairesi, 14.01.1999 Tarihli E:1998/4026 K:1999/36 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.306.)

Danıştay 4. Dairesi, 12.06.1997 Tarihli E:1996/1688 K:1997/1899 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.306.)

Danıştay 4. Dairesi, 10.02.2011 Tarihli E:2008/5721 K:2011/630 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.246.)

Danıştay 4. Dairesi, 16.03.2011 Tarihli E:2009/695 K:2011/1094 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.85.)

Danıştay 4. Dairesi, 12.06.1997 Tarihli E:1996/1688 K:1997/1899 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.306.)

Danıştay 4. Dairesi, 26.02.1999 Tarihli E:1997/489 K:1989/609 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.199.)

Danıştay 4. Dairesi, 13.05.1997 Tarihli E:1996/5126 K:1997/1560 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.241.)

Danıştay 4. Dairesi, 15.01.2008 Tarihli E:2006/4228 K:2008/24 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.244.)

Danıştay 7. Dairesi, 10.03.1994 Tarihli E:1991/1058 K:1994/1220 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.349.)

Danıştay 9. Dairesi, 09.03.1999 Tarihli E:1998/495 K:1999/976 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.306.)

Danıştay 9. Dairesi, 26.12.2002 Tarihli E:2000/1869 K:2002/5596 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.201.)

Danıştay 9. Dairesi, 27.04.2007 Tarihli E:2005/1656 K:2006/1622 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.244.)

Danıştay 9. Dairesi, 12.02.2008 Tarihli E:2007/6375 K:2008/684 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.245.)

Danıştay 9. Dairesi, 04.05.2015 Tarihli E:2012/6298 K:2015/4833 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.246.)

Danıştay 11. Dairesi, 07.06.1999 Tarihli E:1999/325 K:1999/2417 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.243.)

Danıştay 11. Dairesi, 21.04.1999 Tarihli E:1998/847 K:1999/1524 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.320.)

Danıştay 4. Dairesi, 22.10.1984 Tarihli, E:1984/929, K:1984/3768 (Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu ve Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, Ankara 1985, s.239.)

Danıştay 4. Dairesi, 22.06.1988 Tarihli K:5067/2702 sayılı Kararı, (**Danıştay Dergisi**, Yıl:19, Sayı:72-73, s.238-241)

Danıştay 4. Dairesi 24.04.1985 Tarihli E:1984/2970, K:1985/1244 Sayılı Kararı (Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.202.)

Danıştay 4. Dairesi 23.11.1983 Tarihli E:1983/477, K:1983/9145 Sayılı Kararı (Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.202.)

Danıştay 4. Daire, E:1999/1150 K:2000/1072 T:22.03.2000, (Birol Terlemez ve Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul: Arthur Andersen, 2001, s.464.)

Danıştay 4. Dairesi, 10.06.2015 Tarihli E:2014/9117, K:2015/3175 Sayılı Kararı, Bumin Doğrusöz, “Bir Karar ve Düşündürdükleri”, **Dünya Gazetesi**, 21 Temmuz 2016, s.15.

Danıştay 4. Dairesi 22.05.1985 Tarihli E:1984/1537, K:1985/1527 Sayılı Kararı (Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.202.)

Danıştay 4. Dairesi 14.01.1991 Tarihli E:1998/4026, K:1999/36 Sayılı Kararı (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler-5**, s.802.)

Danıştay 4. Dairesi 17.05.1985 Tarihli E:1984/1049, K:1985/14487 Sayılı Kararı (Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.202.)

Danıştay 4. Dairesi 15.11.1996 Tarihli E:1995/4343, K: 1996/4235 Sayılı Kararı (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler-4**, s.909.)

Danıştay 9. Dairesi 09.03.1999 Tarihli E:1998/495, K:1999/976 Sayılı (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler-5**, s.803.)

Danıştay 11. Dairesi, 06.02.1973 Tarihli, E:1971/2709, K:1973/161 (Şükrü Kızılot ve Şükrü Avcı, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, 1971-1978, Ankara: Doruk Yayınları, 1979, s.660.)

Danıştay 11.Daire, 06.02.1973 Tarihli, E:1971/2709, K:1973/161. (Şükrü Kızılot ve Şükrü Avcı, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları- “1971-1978”**, Ankara: Doruk Yayınları, 1979, s.660.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E:2002/559 K:2003/287 T:16.5.2003 (Özkan Aykar, Kemal Çağlar ve Özkan Ertekin, **Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010, s.30.)

Diñçer, Burcu. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No:87, 2009.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Faaliyet Raporu 2014**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No:199, Şubat 2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**. Yayın No:50, Kasım 2007.

Güngör, Tayfun. “Türkiye’de Vergi Denetimi Sorunları ve Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, **Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1987.

Kayıt Dışı Ekonomi Araştırması Raporu (Ocak 2008). **YÖNTEM Araştırma Danışmanlık Ltd.**

Koç, Murat. “Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”, **Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

Timur, Süleyman. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1998.

Topçu, Halil İbrahim. ”Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.

Turan, Duygu. “Vergi Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri ve Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.04.1997 Tarihli E:1995/425 K:1997/187 sayılı Kararı, (Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Haziran 2016, s.243.)

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi:31.10.2011 Resmi Gazete Sayısı:28101. md.78.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi:24.12.1994, Resmi Gazete Sayısı:22151.

Vergi Usul Kanunu. Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10703.

168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Resmi Gazete Tarihi:31.12.1985, Resmi Gazete Sayısı:18975.

1982 Anayasası. Resmi Gazete Tarihi: 23.09.2010, Resmi Gazete Sayısı: 27708.

2015/59 Sayılı Vergi Sirküleri. “Yoklama Faaliyetleri Elektronik Ortamda Yapılacaktır”

7061 Sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, Resmi Gazete Tarihi: 05.12.2017, Resmi Gazete Sayısı:30261.