VERGİ DENETİMİ AÇISINDAN BEYAN EDİLEN GELİRİN DOĞRULUĞUNUN TESPİT YÖNTEMLERİ*

METHODS TO DETERMINE THE DECLARED INCOME FOR THE PURPOSE OF TAX AUDITS

Abdullah KARABOYACI**

Özet: Gelir üzerinden alınan vergiler bakımından beyan usulünün geçerli olduğu ülkemizde mükellefler, kar maksimizasyonu içerisinde hareket ederek çeşitli yöntemlerle gelirlerinin bir kısmını vergi idaresine bildirmemek suretiyle beyan dışı bırakmaktadırlar. Bu yöntemlerin bir kısmı hukuk tarafından korunurken, bir kısmı hukuka aykırı nitelik taşımaktadır. Bu kapsamda asli görevlerinden birisi mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğunu kontrol etmek olan vergi idaresi, bu amacı gerçekleştirebilmek için yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi araçları kullanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergi planlaması, yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama.

Absract: Some of taxpayers in our country where statement method is valid for taxes received on income, tend not to declare some portion of their income through various ways by acting in profit maximization. Some of these ways are suitable to the tax laws, but the others are not. In this scope, tax offices whose one of the main duties is to check the accuracy of the declarations of taxpayers uses the means of inspection, tax inspection, inquiry, and gathering of information to fulfill its obligations.

Keywords: Tax avoidance, tax fraud, tax planning, inspection, tax inspection, inquiry, gathering of information.

* Çalışmanın meydana gelmesinde önemli katkıları bulunan Avukat Öznur ÖNAT'a teşekkür ederim.

** Vergi Müfettişi (Eski Maliye Müfettişi)

1. Giriş

Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan cebri niteliğe sahip ödemeler şeklinde tanımlanan vergiler[1], devletlerin giderlerini karşılamak için başvurdukları temel gelir kaynağıdır. Türk vergi sisteminin ana omurgasını ilk olarak 1949 yılında kabul edilen 3 kanun oluşturmaktadır[2]. Bunlardan mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1961 yılında, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ise 2006 yılında yeniden yazılmıştır[3]. Bu kanunlara 1985 yılından geçerli olmak üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) da eklenmiştir[4]. Genel olarak mükellefler tarafından yapılan beyana dayanan bu sistemde, mükellefler elde ettikleri kazancı beyan etmekte ve vergilendirme işlemi de idare tarafından mükellefin beyanı esas alınarak yapılmaktadır[5].

Kendilerinin beyan ettikleri gelirleri üzerinden vergi ödeyen mükelleflerin kar maksimizasyonu ile hareket ederek gerçek gelirlerinin bir kısmını beyan dışı bırakmaları hem mümkün hem de tabiidir. Bu nedenle de mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğunu araştırmak vergi idaresinin asli görevlerinden birisidir. Zira, vergi demek, tetkik ve kontrol demektir[6]. Bu bakımdan, beyana dayanan vergilendirmenin en önemli iki unsuru denetim ve cezadır[7].

Vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi

---

1 Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s.119.

2 Bekir Baykara, "Vergi İncelemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.313, (Eylül 2007), II-B bölümü, www.vergidunyasi.com.tr, (09/03/2014)

3 04/01/1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 31/12/1960 Tarih ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 13/06/2006 Tarih ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

4 06/06/2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu da vergi gelirleri arasında çok önemli bir yere sahiptir. Hatta gelinen noktada, vergi gelirleri açısından değerlendirildiğinde KDV ve ÖTV'nin, GVK ve KVK'ya göre daha fazla tahsilat sağladığı görülmektedir.

5 Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 3. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s.185.

6 03/06/1949 tarih ve 5421 sayılı Mülga Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi Sıra Sayısı 147, http://www.tbmm.gov.tr, (06/03/2014),

7 Baykara, II-B bölümü.

sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlenmesi amaçlarına yönelik olarak gerçekleştirilen işlemlerin tümü[8] şeklinde tanımlanabilen vergi denetimi ekonomik, mali ve sosyal amaç ve sonuçları olan kapsamlı bir kavramdır. Mali açıdan kamu giderlerinin finansal kaynağı olan vergilerin tahsilini hızlandıran ve kolaylaştıran denetim, ekonomik ve sosyal açıdan gelir dağılımında eşitliğin sağlanması ve ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi bakımından önemli bir yere sahiptir.

Mükellefler, gelirlerinin bir kısmını ya da tamamını çeşitli yollarla beyan dışı bırakmaktadırlar. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi planlaması olarak sayılabilen bu yöntemlerden, vergiden kaçınma kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna gibi hükümlerden yararlanılarak gelirlerin bir kısmının kanuna uygun olarak beyan dışı bırakılması anlamına gelirken; vergi kaçakçılığı, kanunlarda suç olarak sayılan fiillerin işlenmesi suretiyle bazı gelirler üzerinden vergi ödenmemesi durumudur. Vergi planlaması ise, mükelleflerin hem kanunlardaki hükümlerden yararlanmak hem de kendi işletmelerindeki organizasyon yapısında çeşitli değişiklikler yapmak suretiyle ödedikleri vergi miktarını azaltmalarıdır.

Vergi idaresinin, mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları gelirleri tespit etmekte kullandığı çeşitli denetim araçları vardır. Yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklinde ifade edilebilen bu araçların her birinin kendine has özellikleri vardır ve etkinlikleri birbirlerinden farklıdır. Ancak bu yöntemlerden birisinin başarısı, büyük oranda diğerlerinden de faydalanılmasına bağlıdır. Bu yönüyle söz konusu araçlar, esas olarak birbirleriyle bağlantılı olarak kullanıldığında başarılı sonuçlar vermektedir.

Mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğunu kontrol etmek ve sağlamak için kullanılan müesseselerin neler olduğunu ve bu müesseselerin etkinliğini değerlendirme amacıyla hazırlanan bu çalışmada, öncelikli olarak elde edilen gelirlerin beyan dışı bırakılma yöntemleri üzerinde durulmuş, sonrasında ise beyan dışı bırakılan bu gelirlerin tespit edilmesinde kullanılan denetim araçlarına yer verilmiştir.

8 Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007, s.43.

2. Gerçek Gelir ile Beyan Edilen Gelirin Farklılaştırılma Yöntemleri

Sınıf farkı gözetilmeksizin tüm vatandaşların vergi ödemekle yükümlü olmaları, verginin temel ilkelerindendir[9]. Bununla birlikte, bu yükümlülüğün hayata geçiş biçimi kişiden kişiye farklılık gösterebilmektedir. Zira ekonomik insan (homo economicus)[10], ihtiyaçlarının karşılanması için ya da daha fazla servet sahibi olmak adına gelirini fazlalaştırmanın peşindedir[11]. Bunun yollarından birisi de elde edilen geliri azaltan faktörlerden birisi olan verginin ödenmemesi ya da eksik ödenmesidir. Bu kapsamda bir kısım gelirin beyan dışı bırakılmasının nedeni, mükelleflerinin vergi sonrası net kazançlarını artırmak isteğidir[12]. Bir diğer ifadeyle, devlet tarafından getirilen vergiler, mükellefler tarafından gelirlerini azaltan mali bir yük olarak algılanmakta ve bu algıya dayanılarak vergiye karşı çeşitli yollarla tepki gösterilmektedir[13]. Mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ya da vergi planlamasına başvurarak gelirlerinin bir kısmını ya da tamamını beyan dışı bırakabilmektedirler.

1.1. Vergiden Kaçınma

En genel haliyle vergi matrahının çeşitli yollarla azaltılması ya da tamamen kaldırılmasını ifade eden vergiden kaçınmanın[14] tanımına ilişkin olarak literatürde, "yasal bir hak olup olmadığı" konusunda birbirinden farklılaşan yorumlar söz konudur. Vergiden kaçınmanın

---

9 Nitekim bu husus Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesinde, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." ifadesi ile açık olarak belirtilmiştir.

10 Klasik iktisat teorisindeki tanımlamayla, kendisine her koşulda maksimum fayda sağlayan seçeneği tercih eden, hep rasyonel davranan ve kendi çıkarını düşünen iktisadi insan modelidir.

11 A. Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt. XXII, Sayı.1, (2007), s. 146.

12 Fatih Savaşan ve Hakkı Odabaş, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Amprik Bir Çalışma", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi,* Cilt.5, Sayı.10, (2005), s.6.

13 Yasemin Taşkın, "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri:54, 2010, s.87.

14 Serkan Acinöroğlu, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliğinin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.379, (Mart 2013), s.189.

yasal bir hak olduğu ve bu özelliğiyle de vergi kaçakçılığından ayrıldığını ifade eden görüşlere göre, vergiden kaçınma, kanunlara aykırı hareket etmeden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine engel olmak suretiyle vergi borcundan kurtulma çabalarını ifade eder[15]. Verginin genelliği ilkesi gereği herkes vergi ödemekle yükümlüdür ancak, kanunlarda yer alan vergi avantajlarından yararlanmak da kişilerin en doğal hakkıdır[16]. Bir diğer ifadeyle, vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisna hükümlerinden yararlanarak ya da verginin konusuna girmeyen türden kazanç elde ederek vergiden kaçınılması mümkündür ve bu durum herhangi bir şekilde suç teşkil etmemektedir[17].

Diğer taraftan, kimi yazarlar tarafından ise vergiden kaçınmanın yasal bir hak olmadığı, kanunların özüne aykırı işlemlerin de vergi kaçakçılığı kapsamında olduğu ve bu nedenle de vergiden kaçınmanın mükelleflerin yararlanabilecekleri hukuksal bir durum olmadığı savunulmaktadır[18]. Bu bakımdan vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında farkın belli belirsiz olduğu ifade edilmektedir[19].

Doktrinde yer alan tartışmalara rağmen, genel kabul olarak mükelleflerin kanunlarda yer alan hükümlerden hareketle vergi yükümlülüğü doğuran işlemlerden kaçınmaları hukuksal açından kabul görmekle birlikte, özellikle özel hukuka ait kavram ve kurumların olağan kullanım amaçları dışında kötü niyetle kullanılarak vergisel sonuçların ortaya çıkmasının engellenmesi halini ifade eden "peçeleme" durumunda, vergilendirme açısından görünürdeki işlem değil, gerçek niyet ve hareket dikkate alınır[20]. Peçeleme işleminde taraflar, esasında gerçekleştirmeyecekleri bir hukuki duruma, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi adına başvurmakta ve bu haliyle de kanunu dolan-

---

15 Akdoğan, s.164; İsmail Türk, Kamu Maliyesi, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s.198; Selahattin Tuncer, "İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:181, (Ocak 2008), IV-A bölümü, www.yaklasim.com, (09/03/2014)

16 Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1996, s. 279.

17 Bülent Şişman, İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri, Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003, s. 41

18 Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003, s. 298; Saygın Eyüpgiller, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 113, (Mayıs 2002), II-A bölümü, www.yaklasim.com, (09/03/2014)

19 Şükrü Kızılot, Türk Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002, s. 43.

20 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 2008, s.26

maktadırlar. Bir diğer ifadeyle, peçeleme de kanuna karşı hile durumu söz konusudur[21]. Peçelemede mükellefler, kanunun lafzi hükümlerine uyuyor gözükseler de, aslında ruhuna aykırı hareket etmektedirler[22]. Bu haliyle de belirli bir hukuki formun, vergiye ilişkin yükümlülüklerden kaçınmak amacıyla kullanılması, hukukun genel ilkelerinden olan objektif iyi niyet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır[23]. Peçeleme halinde vergilendirme bakımdan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 3/B maddesi[24] gereğince, peçeleme işlemi olarak kullanılan hukuki işleme bakılmaksızın, işlemin gerçek mahiyetine göre işlem yapılır.

1.2. Vergi Kaçakçılığı

Mükellefler tarafından vergiye karşı verilen tepkiler içerisinde en yaygını olan vergi kaçakçılığı[25], kanunlara aykırı hareket etmek suretiyle verginin ödenmemesi ya da olması gerekenden daha az ödenmesidir[26]. Vergiden kaçınmaya benzer şekilde vergi kaçakçılığı açısından da hareket noktası olarak tahsilin ya da tahakkukun dikkate alınmasına göre farklılaşan tanımlamalar söz konusudur. Bir kısım yazar tarafından, vergi borcu doğmuş olmasına rağmen kanunlara aykırı hareket etmek suretiyle verginin hiç ödenmemesi ya da gerçek miktarından daha az ödenmesi[27] olarak tanımlanan vergi kaçakçılığı; diğer bir kısım yazar tarafından ise, VUK'ta yer alan vergi ziyaı kavramına paralel olarak, vergiye ilişkin yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi nedeniyle ödenmesi gereken verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edilmektedir[28].

Vergi kaçakçılığı tanımlarının ortak noktası, suçun maddi unsurunu oluşturan kanuna aykırı harekettir. Gerçekten de vergi kaçakçı-

---

21 Övül Çölgezen, "Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.347, (Temmuz 2010), s.75.
22 Karakoç, s.123.
23 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.28.
24 "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."
25 Çölgezen, s.73.
26 Acinöroğlu, s.189.
27 Eyüpgiller, II-A bölümü.
28 Halil Seyidoğlu, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, İstanbul: Güzem Can Yayınları, 2002, s. 697.

lığını suç haline getiren nokta, aksi davranışın kanunla yasaklanmış olmasıdır. Vergi kaçakçılığında mükellefler gerçek dışı beyanda bulunarak ya da hiçbir şekilde beyanname vermeyerek bir kısım gelirlerini vergi dışında bırakmaktadırlar.

1.3. Vergi Planlaması

Vergi planlaması, mükelleflerin, işletmeleri üzerindeki vergi yükünü azaltmak için, kanunların kendilerine verdiği hakları en uygun şekilde kullanarak katlanacakları vergi yükünü azaltmaya yönelik çabalarıdır[29]. Kar etme amacı ile faaliyet gösteren firmaların, karlarını maksimize etmek için kullanabilecekleri yöntemlerden biri de gerek kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna hükümlerinden olabildiğince fazla yararlanmak, gerekse işletmelerinin yapıları ile iş süreçlerini gözden geçirerek maliyetlerini düşürüp hasılatlarını artırmak suretiyle vergi yüklerini en aza indirmek yönünde politikalar gerçekleştirmektir[30].

3. Gerçek Gelir ile Beyan Edilen Gelir Arasındaki Farkın Tespit Yöntemleri

Türk vergi sisteminde mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerin doğruluğunun kontrol edilmesi için kullanılan müesseseler VUK'un 127 ila 152'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklinde ifade edilen söz konusu dört müessese, beyan edilen gelir ile gerçek gelir arasındaki farkı sadece beyandan geriye doğru giderek değil, aynı zamanda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andan beyannamenin verildiği tarihe kadar geçen süreçteki tüm işlem ve mükellefiyetlerin yerine getirilmesini sağlayarak tespit etmek amacındadır.

1.4. Yoklama

Yoklama müessesesi, VUK'un 127 ila 133'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.

---

29 Tuncer, II-B bölümü.

30 Cemal İbiş, "İşletmelerde Vergi Planlaması", Mali Çözüm, Sayı.68, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2004), s.73.

Vergilemeye etki yapan hususların, mükellefler tarafından hiç bildirilmemesi, eksik ya da geç bildirilmesi vergi kaybına neden olabileceğinden, bu tür davranışların ortaya çıkartılmasında yoklama müessesinden yararlanılır[31]. Yoklama doğrudan beyan dışı bırakılan verginin tespitine imkân vermemekle birlikte, buna sebep olabilecek hallerin gerçekleşmemesi için zamanında bilgi edinilmesini sağlar[32]. Bir diğer ifadeyle yoklama, vergilendirme sürecindeki olayların fotoğrafını çekmek suretiyle tespitini gerçekleştirir[33]. Diğer taraftan, tespit edilen bilgiler anlık olduğundan, yoklamanın yapıldığı zaman dilimi için geçerlidir[34].

Yoklama ile tespit edilecek hususlar arasında günlük hasılat tespiti, ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti olan mükelleflerin bu mecburiyete uyup uymadıkları, bu cihazların belirlenmiş esaslara uygun olup olmadığı, işyerlerinde bulundurulması gereken yasal defterlerin bulunup bulunmadığı ve bu defterlere usulüne uygun olarak kayıt yapılıp yapılmadığı, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenip düzenlenmediği, faturasız mal bulundurup bulundurulmadığı, taşıtlar vasıtasıyla nakledilen mallara ilişkin belgelerin düzenlenip düzenlemediği ile bu malların tespiti gibi hususlar yer almaktadır. Kendisinden beklenen faydaların sağlanabilmesi için ne zaman yapılacağı konusunda mükelleflerin önceden bilgilendirilmediği[35] yoklama konusunda yetkili olan görevliler, VUK'ta tadadi olarak sayılmıştır. Buna göre yoklama vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ile gelir uzmanları tarafından yapılır.

Yoklama müessesesinin VUK'ta yer alan denetim araçları içerisinde ilk sırada yer alması tesadüf olmasa gerektir. Zira vergi idaresi ilk kez, yoklama ile vergiye ilişkin yükümlülükler hakkında bilgi sahi-

---

31 Kamil Mutluer, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.85

32 Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s.431

33 Şükrü Kızılot ve Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.113

34 Nihal Saban, Vergi Hukuku, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s.186.

35 Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 15. Baskı, Ankara: Siyasal Yayınevi, 2003, s.165.

bi olmaktadır. Mükellefler tarafından mükellefiyet türüne göre belirlenen süreler içerisinde[36] verilmesi gereken işe başlama dilekçesinin ardından vergi dairesi tarafından bildirimin yapıldığı gün veya bu mümkün değilse ertesi işgünü içerisinde[37] mükelleflerin işyerlerinde yapılacak bir yoklama ile işe başlamanın tespiti yapılır[38]. Bu tespitler genelde, mükelleflere ilişkin olarak vergi dairesi tarafından yapılan ilk tespitlerdir. Bu sırada tutulan yoklama tutanaklarında, adres, faaliyetin konusu, çalışan kişi sayısı, kira sözleşmesi, iş yerinde bulunan malzeme ve teçhizat, vb. gibi mükelleflere ilişkin birçok bilgi kayıt altına alınır.

Yoklama, mükelleflerin genel eğilimleri hakkında bilgi edinmek için de önemli bir fırsattır. Örneğin günümüzde vergi idaresinin çözmeye çalıştığı en önemli vergisel sorunlardan birisi olan, gerçek bir ticari faaliyet olmaksızın sadece sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesinde iş yeri olarak gösterilen yer çoğu zaman, yapılacağı iddia edilen ticari faaliyet açısından yetersiz imkânlara sahip olan yerlerdir. İş yerinde yeterli makine, malzeme veya işgücünün olmaması ya da işyerinin göstermelik bir çalışma ofisi gibi düzenlenmesi en sık karşılaşılan durumlardır. Bu tür tespitler sonrasında söz konusu mükelleflerin yakından izlenmesi, vergi kanunlarına aykırı birçok hareketin önceden engellenmesine imkân verebilecektir.

Yoklama, mükelleflerin işe başlamalarında olduğu gibi hem işe devam ettikleri süre içerisindeki faaliyet ve hareketlerinin tespit edilmesine hem de işini bırakan mükelleflerin zamanında tespit edilerek, vergisel yükümlülüklerinin gecikme olmaksızın yerine getirilmesine imkân verir. Vergi incelemesi ya da arama gibi çeşitli cebri yaptırımlara sahip olmaması bakımından mükellefler nezdindeki etkisi göreceli olarak az olmakla birlikte, diğer denetim araçlarına göre uygulanma-

---

36 Gelir Vergisi mükellefleri tarafından işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde bu başvurunun yapılması gerekirken, kurumlar vergisi mükelleflerinin bildirimleri ticaret sicil memurları tarafından ticaret sicil kaydının yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içinde gerçekleştirilmelidir.

37 İşe başlama bildiriminin serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir tarafından imzalanmış veya yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmiş olması halinde vergi numarası hemen verilir ve işe başlamanın tespiti için yapılan yoklama 30 gün içinde yapılır.

38 Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama ve İşi Bırakma, 2007, s.16.

sının daha kolay olması ve kendisinden sonra uygulanacak denetim araçlarına gerekli bilgilerin aktarılması açısından büyük önem taşıyan yoklama müessesesi, vergi idaresinin mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumunu sağlayacak politikalar için kullanabileceği önemli araçlardan birisidir.

Aşağıdaki tabloda yer alan bilgilerden görüleceği üzere, yıllar itibariyle faaliyet gösteren mükelleflerin yarısına yakın bir kısmı nezdinde yoklama faaliyeti gerçekleştirilmekte ve bunun neticesinde de kimi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle ceza uygulanması söz konusu olmaktadır.

Yıl	Faal Mükellef Sayısı[39]	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası (TL)
2007	8.371.599	6.320[40]	4.513.740	134.235.029
2008	8.423.382	48.357	4.313.620	176.213.518
2009	8.476.096	47.370	3.811.489	153.171.031
2010	8.671.470	45.109	3.753.669	150.326.505
2011	8.803.915	45.634	3.462.338	128.094.973
2012	8.423.382	47.556[41]	4.428.127	150.437.509

Tablo 1: Yaygın Yoğun Vergi Denetim Sonuçları[42]

Diğer taraftan, daha önce ifade edildiği üzere, yoklama, mükelleflerin mevcut iş durumlarının tespit edilmesinin yanı sıra vergi idaresinin bilgisi dışında ve mükellefiyet tesis ettirmeksizin faaliyete bulunan mükelleflerin tespitinde de önemli bir rol oynamaktadır[43]. Buna

39 Gelir vergisi, kurumlar vergisi, gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla gelir vergisi, gelir stopaj vergisi, katma değer vergisi, basit usulde ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinden oluşmaktadır. Potansiyel mükellefler dâhil değildir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2011 Faaliyet Raporu'nun 60'ıncı sayfası ile 2012 Faaliyet Raporu'nun 98 sayfasında yer alan bilgilerden hareketle hazırlanmıştır.

40 Denetlenen mükellef sayısının diğer yıllarla yaklaşık olarak aynı olmasına rağmen denetime katılan personel sayısının diğer yıllara nazaran çok az olması, sayısal bilgi de bir yanlışlık olduğu izlenimi doğurmaktadır.

41 Gelir İdaresi Başkanlığının 2012 Faaliyet Raporu'nun 65'inci sayfasında yer verilen aylık ortalama sayıdan hareketle hesaplanmıştır.

42 Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2012, Ankara, 2013, s. 65, Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2011, Ankara, 2011, s. 38

43 Bu duruma örnek olarak kira gelirlerinin beyan edilip edilmediğinin kontrol edil-

ek olarak, yılbaşı ve dini bayram günleri gibi özel tarihlerde gerçekleştirilen hasılat tespiti işlemleri de mükelleflerin durumlarının tespit edilmesi bakımından önemlidir[44].

	Yılı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Yeni Tesis Ettirilen Mükellefiyet Sayısı	Hasılat Tespiti Yapılan İş Yeri Sayısı	Tespit Edilen Hasılat Miktarı	Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası Miktarı (TL)
Yılbaşı	2010	44.502	231	4.981	43.226.561	1.272.556
	2011	69.348	492	4.445	43.106.718	2.145.671
	2012	99.893	961	6.106	61.045.254	3.005.072
Kurban Bayramı	2010	101.981	968	4.668	52.118.841	2.282.958
	2011	127.765	1.315	3.816	43.303.030	3.310.756
	2012	137.670	1.070	3.981	33.143.724	3.247.677
Ramazan Bayramı	2009	82.182	854	1.750	28.740.067	2.534.380
	2011	82.633	531	3.556	96.899.061	2.080.603
	2012	145.283	1.545	5.492	59.873.188	4.324.375

Tablo 2: Yılbaşı Tatili, Ramazan Bayramı ve Kurban Bayramı Süresince Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları[45]

Diğer taraftan, yoklamanın vergisel yükümlülüklerin tespit edilmesinin yanı sıra kayıt dışı istihdamın belirlenmesi ve kayıt altına alınması yönünden de ekonomiye olumlu bir katkısı vardır. 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 59/7'nci maddesinde[46] bu yönde bir düzenlenme yapıl-

mesi verilebilir. Bu kapsamda, ilgili vergi dairelerince hazırlanan yoklama programları ile vergi idaresinin vergi kayıtları haricinde sağladığı bir takım diğer veri ve bilgiler de işlenerek yıllar itibari ile ödenen kira bedelleri, kiracı nezdinde tespit edilmekte ve bu tutanaklara dayalı bilgiler değerlendirilerek kiraya verenin (ev sahibi, zilyedi vs.) beyanname verme durumu tetkik edilmektedir. Mustafa Çolak, "Kayıt dışı Gayrimenkul Gelirlerinin Tespiti ve Yoklama Tutanaklarının İşlevi", Yaklaşım Dergisi, Sayı.133, (Ocak 2004), III numaralı bölüm, www.yaklasim.com, (11/03/2014)

44 Ancak bu noktada mükelleflerin yılbaşı ve bayram günlerindeki günlük hasılatlarından yola çıkılarak yılın tamamı için bir gelir hesaplaması yapılması yanlış değerlendirmelerin ortaya çıkmasına sebep olabilecektir. Bu açıdan söz konusu bilgilerin diğer destekleyici bilgiler ile birlikte değerlendirilmesi gerekir.

45 Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2011, s.38.

46 5510 sayılı Kanunun 59'uncu maddesinin yedinci fıkrası ile anılan Kanun kapsamındaki işyerlerinde kamu idareleri denetim elemanlarına; kendi mevzuatları gereğince yapacakları inceleme, araştırma, denetim ve soruşturmalarda işyerlerinde

mış ve sonrasında 27/09/2008 tarihli ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de Kamu İdarelerinin Denetim Elemanlarınca Yapılacak Tespitler Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı tarafından yapılan yoklamalar sırasında, 2007 ila 2012 yılları arasında sırasıyla 12.458, 11.064, 4.933, 4.391, 6.046, 7.905 kayıt dışı istihdam tespit edilmiştir[47]. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 2011/3 sayılı Başbakanlık Genelgesi[48] ile kamu kurumlarının konuya hassasiyetle yaklaşması konusunda bilgilendirme yapılmıştır. 21/12/2011 tarihli ve 28149 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/21 sayılı Başbakanlık Genelgesi ekinde yer alan 2011-2013 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı'nın 17 numaralı eylemi kapsamında 07/05/2012-14/05/2012 tarihleri arasında kayıt dışı faaliyette bulunduğu değerlendirilen yerlerden başlanarak tüm il ve ilçe merkezlerinde Sosyal Güvenlik Kurumu denetim elemanlarını ile birlikte yoklama, yaygın ve yoğun denetim çalışmaları yapılmış ve 5.574 personelin katıldığı bu çalışmalar neticesinde 405.472 mükellef denetlenmiş, 13.089 adet yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş ve toplam 5.197.608,31.-TL ceza kesilmiştir[49]. Diğer taraftan yakın zamanda, Maliye Bakanlığının 5000 kişilik yoklama memuru kadrosu ile Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK) 1500 kişilik denetim ekibinin ortak konularda denetim yapabilmeleri için Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile SGK'nın bir protokol yapması beklenmektedir[50].

Yoklama gerçekleştirilirken, elde edilen bilgilerin dayanak oluşturacağı idari işlemlerin hukuken sakatlanmaması için tespitlerin hukuk kuralları çerçevesinde yapılmasına dikkat edilmelidir. Bu kapsamda, yargı organları tarafından verilen kararların dikkate alınması uygun olacaktır. Örneğin, mükellefler nezdinde yapılan yoklamalarda bir

---

çalışanların SGK'ya kayıtlı olup olmadıkları ile kayıtlı olanların gerçek ücretleri üzerinden SGK'ya bildirimlerinin yapılıp yapılmadığı hususlarında denetim yetkisi tanınmış ve bu konuda kamu idarelerinin denetim elemanlarına yükümlülük getirilmiştir.

47 Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2012, s. 66, Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2011, s. 39

48 2011/3 sayılı Başbakanlık Genelgesi , http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx#, (20/03/2014)

49 Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2012, s. 63.

50 Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile Maliye Bakanlığı denetim gücünü birleştiriyor, 2013, http://ekonomi.haber7.com/turkiye-ekonomisi/haber/987280-maliye-ve-sgk-ortak-denetim-yapacak, (20/03/2014)

mükellefin birden fazla belgeyi düzenlemediğinin tespit edilmesi halinde, düzenlenmeyen her bir belge için ayrı ayrı değil, tespit sayısı esas alınarak sadece bir özel usulsüzlük cezası kesilmesine[51] ve hakkında tespit yapılan mükellefi temsil etmeyen kişi tarafından imzalanan yoklama fişlerine dayanılarak ceza kesilmemesine dikkat edilmelidir[52].

1.5. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesine ilişkin hususlar VUK'un 134 ila 141'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi kanunlarında vergi incelemesinin bir tanımı bulunmamaktadır. VUK'un 134'üncü maddesinde yer alan ve vergi incelenmesinden maksadın, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunu belirten hüküm amaç yönünden yapılan bir belirlemedir[53] ve bir tanım yapılmak istendiğinde bu ifadelerden hareket edilmektedir. Nitekim, vergi incelemesinin tanımının yer aldığı 31/10/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'teki *"İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, öden-*

---

51 Danıştay 4. Dairesi'nin, 12/04/2001 Tarih, 2001/657 Esas ve 2001/1510 Karar Numaralı Kararı'nda "V.U.K.'nun 353/2. maddesinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği şeklinde yapılan düzenleme belge nev'ini belirlemek için yapılmış olup, aynı nev'i belgenin düzenlenmediğinin tespiti halinde tespit sayısının esas alınması gerekmektedir.....Tespit sayısı esas alınarak sadece bir usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet görülmemiştir." ifadelerine yer verilmiştir. (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt.6, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002, s.1204)

52 Danıştay 4. Dairesi'nin 05/02/2002 Tarih ve 2001/3459 Esas ve 2002/357 Karar Numaralı Kararı: "Davacı adına, kargo şirketi aracılığıyla sevk ettiği emtia için sevk irsaliyesi düzenlemediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmişse de; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 131. maddesine göre, yoklama neticelerinin tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirileceği, bu fişlerin yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihleneceği, bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirileceği, bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılarak yoklama fişinin, polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalattırılacağı hükme bağlanmış olup, olayda dava konusu cezaya dayanak olan yoklama tutanağının anılan kanun maddesine aykırı olarak araç sürücüsü nezdinde düzenlenmiş olması ve sevk edilen emtia için sevk irsaliyesi düzenlendiğinin de anlaşılmış olması sebepleriyle, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet yoktur." http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (10/03/2014)

53 Tahir Erdem, 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2011, s.49.

mesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet"[54] ifadesi esas olarak "Amaç" başlığını taşıyan VUK'un 134'üncü maddesinin tekrarından ibarettir. Vergi İdaresi tarafından daha önce yapılan bir tanıma göre ise, vergi incelemesi, *"gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere, mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır."*[55]

Doktrinde de, vergi incelemesine yönelik olarak, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envateri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır[56] şeklinde VUK'un anılan maddesi referans alınarak yapılan tanımların yanı sıra; mükellef ve sorumluların vergi ile ilgili işlemlerinin, yapılmasından veya yapılmaları gereken aşamadan sonra, vergi idaresinin yetkili elemanlarınca denetlenmesinin[57] vergi incelemesi olarak kabul edildiği şeklinde ifade edilen tanımlamalar da bulunmaktadır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar VUK'un 135'inci maddesinde belirtilmiştir. Türkiye çapında, bölge düzeyinde ve il düzeyinde inceleme yetkisine sahip olan inceleme elemanlarından oluşan yapıda[58], 10/07/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile değişiklik yapılmış ve vergi inceleme ve teftiş birimleri Vergi Denetim Kurulu (VDK) adıyla birleştirilmiştir[59]. Yapılan düzenleme, mesleklere giriş şartları, yetiştirilmeleri

---

54 Tanım ilk kez, anılan Yönetmeliğin 28'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılan 31/12/2010 tarihli ve 27802 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yapılmıştır.

55 Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Ankara, 2007, s.8.

56 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.100.

57 Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001, s.153

58 Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri tüm Türkiye çapında yetkili iken, vergi denetmenleri bölge düzeyinde ve vergi dairesi başkanı/defterdar ile GİB'in merkez ve taşra teşkilatında görev yapan müdürleri il düzeyinde inceleme yetkisini haiz idiler.

59 Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri "Vergi Müfettişi" unvanını almış, bunların tamamının yetkisi Türkiye düzeyi olarak belirlenmiş ancak, inceleme yetkisinde mükelleflerin büyüklükleri itibariyle farklılaştırma yapılmıştır.

ve yaptıkları görevler birbirinden farklı olan kamu görevlilerinin tek bir unvan altında birleştirilmesi, GİB içerisinde asli görevi vergi incelemesi olan personel kalmaması, on iki bin kişilik bir kadronun Bakana bağlı olarak çalışmasının modern yönetim ilkeleri ile bağdaşmaması, değişikliğin KHK ile yapılması nedeniyle getirilen değişikliğe neden ihtiyaç duyulduğunun bilinememesi gibi açılardan eleştirilmiştir[60]. Bununla birlikte söz konusu yapının vergi denetimindeki çok başlılığı gidereceği, vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanacağı ve kayıt dışı ekonominin önlenmesine katkı sağlayacağı yönünde görüşler de söz konusudur[61].

Hakkında vergi incelemesi yapılacak olan mükelleflerin nasıl belirleneceğine ilişkin olarak yakın zamana kadar herhangi bir yasal düzenleme mevcut değildi. 646 sayılı KHK ile değiştirilen 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın 20'nci maddesinde, VDK'nın görevlerinden birisinin, her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak risk analiz sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek olduğu ifade edilmiştir. Bu düzenleme vergi incelemelerinin tamamının risk odaklı bir şekilde belirleneceği anlamına gelmemekle birlikte, risk unsurlarının doğru belirlenmesi, vergi incelemelerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayacaktır. Diğer taraftan, risk analizinde hangi bilgilerin ne tür modeller ile kullanılacağının kamuoyuna açıklanmamasının hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu ifade edilmektedir[62].

---

60 İbrahim Yumuşak, "Kırk Küp Kırkının Da Kulpu Kırık Küp: 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.360, (Ağustos 2011), s.20-25; Mehmet Ali Ceylan ve Ahmet Tunalı, "646 sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: "Vergi Denetim Kurulu" Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı.360, (Ağustos 2011), s. 28-31.

61 Mehmet Sena Ekici, "Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İşbölümüne Dayalı Yeni Bir Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı. 228, (Aralık 2011), IV numaralı bölüm, www.yaklasim.com, (10/03/2014); Cemil Rakıcı, "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", *Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* Cilt.7, Sayı. 14, (2011), s.359.

62 Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi, *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı.261, (Haziran 2010), 3.1.2.3. numaralı bölüm, www.vergisorunlari.com.tr, (09/03/2014)

Vergi incelemesi, tam ve sınırlı olmak üzere iki farklı şekilde yapılmaktadır. Tam inceleme, bir mükellefin, bir vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde incelenmesi iken; sınırlı inceleme[63], tam inceleme dışında kalan vergi incelemesidir[64].

Vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir ve vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının önceden haber verilmesi zorunlu değildir. Bu bakımdan vergi incelemesi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden 5 yıl sonunda ortaya çıkan tahakkuk zamanaşımı ile ceza kesme zamanaşımı süreleri (usulsüzlük cezasında iki yıl, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezasında 5 yıl) içerisinde her zaman kullanılabilecek bir denetim yoludur[65].

Vergi incelemelerinin, belirlenmiş süreler içerisinde gerçekleştirilmesi, hukuk devleti ilkesinin bileşenlerinden birisi olan hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir[66]. 6009 sayılı Kanun[67] ile 2010 yılında yapılan değişikliğe kadar, aramalı incelemeye ilişkin hüküm dışında[68], vergi kanunlarında incelemelerin tamamlanmasına yönelik azami süreleri belirleyen bir düzenleme bulunmamaktaydı. 6009 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile VUK'un 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasına 6'ncı bent olarak eklenen hüküm ile incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde vergi incelemelerinin bitirilmesinin esas olduğu ve aksi durum halinde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği ifade edilmiştir. Böylece mükellefler açısından bir belirsizlik ortadan kaldırılmış ve sınırlı incelemenin en fazla 12 ayda, tam incelemenin ise en fazla 18 ayda tamamlanması gerektiği belirlenmiştir[69].

---

63 6009 sayılı Kanun öncesinde sınırlı inceleme tabiri yerine, kimi zaman kısa inceleme ifadesi de kullanılmaktaydı.

64 Söz konusu tanımlar 31/10/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yapılmaktadır.

65 Yavaşlar, 4 numaralı bölüm.

66 Nas, XI numaralı bölüm.

67 01/08/2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 23/07/2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

68 "Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir."

69 İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi halinde, inceleme

Çeşitli yönleri, yapılış biçimleri, etkileri değişik olmakla birlikte hukuk yönü ağır basan bir müessese[70] olan vergi incelemesi, idare hukuku bakımından hazırlık işlemi mahiyetindeki bir idari işlemdir. Vergi incelemesi neticesinde vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu ve görüş ve öneri raporu gibi raporlar düzenlenir[71]. Vergi incelemesi raporları ile vergi tekniği raporları, vergi daireleri tarafından düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin gerekçesini ve ekini oluştururlar.

Vergi denetiminde gerçekleştirilen yeni yapılanmanın vergi incelemelerinde etkinlik ve verimlilik sağlaması zaman içerisinde gerçekleşebilecektir. Bu süreç içerisinde görülen eksikliklerin giderilmesine yönelik olarak yapılacak düzenlemeler bu sürenin kısalmasını sağlayabilecektir. Yeni yapının eski kurulların yerini almasını beklemek pek doğru olmaz. Zira örgütlenme biçimi, insan kaynağını temin etme ve yetiştirme stratejisi ile çalışma esasları birbirinden farklıdır. Bununla birlikte yeni yapının başarılı olması ülke ekonomisi için faydalı sonuçlar doğuracaktır.

Vergi denetim araçları içerisinde aramadan sonra en etkili yöntem olan vergi incelemesinin risk analiz sonuçlarına göre yapılacak olması vergi incelemelerinin verimliliğinin artmasına katkı sağlayacaktır. Ancak risk kriterlerinin doğru belirlenmesi ve analiz yöntemlerinin doğru seçilmesi bu aşamada büyük önem taşımaktadır.

Mükellefler açısından tutukluluk hali olmayan ceza soruşturmasından daha zahmetli olabilen[72] vergi incelemelerinin belirli bir sürede tamamlanması için azami sürelerin öngörülmesi, hukuk devleti ilkesinin önemli bileşenlerinden birisi olan öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik açısından oldukça önemlidir. Bu şekilde hakkında vergi incelemesi yürütülen mükellefler, bu sürecin en fazla ne kadar sürede tamamlanabileceğini bilecek ve ekonomik, mali ve iş süreçlerine ilişkin planlamalarını bu doğrultuda yapabilecektir. Diğer taraftan bu

---

kalan süre içinde tamamlanacakken; sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır.

70 Nusret Beygo, "Vergi İncelemesinin Anlamı ve Yeri", *Vergi Dünyası Dergisi,* 1. paragraf, Sayı.11, (Temmuz 1982), www.vergidunyasi.com.tr, (09/03/2013).

71 Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Üçüncü Bölüm

72 Bekir Baykara, B-2 numaralı bölüm.

durum, hem inceleme ve denetim birimini hem de vergi inceleme elemanlarına çeşitli sorumluluklar yüklemektedir. İdari birimler incelemelerin hukuka uygun olarak, süresinde, verimli ve etkin bir şekilde yapılmasından sorumlu iken, inceleme elemanları ise görevlerini belirlenen sürelerde ve hem mükellefin hem de Devletin çıkarlarını koruyacak bir titizlik içerisinde yapmak durumundadırlar.

Vergi incelemesi yoklama, bilgi toplama ve arama olarak ifade edilen diğer denetim araçları ile karşılaştırıldığında, yoklama ve bilgi toplamaya oranla daha kapsamlı ve aramaya ilişkin olarak da daha kolay uygulanabilir bir yöntemdir[73]. Diğer bir açıdan, vergi incelemesini diğer denetim yollarından ayıran 3 temel özellik bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi incelemesinin vergi beyannamesi üzerinde yer alan bilgilerden bunların kaynağı olan vergiyi doğuran olaya kadar tüm durum, olay ve belgelerin araştırılmasını, tespitini ve kanunlara göre yorumlanmasını içerir olması iken; ikincisi, vergi incelemesinin mükelleflerin Anayasa ile teminat altına alınan kişisel ve ekonomik haklarına müdahale edebilmesi ve üçüncüsü ise, beyan esasına dayanan vergi sisteminin düzgün işleyebilmesini sağlayan bir idari işlem olmasıdır[74].

Diğer taraftan, vergi incelemesini diğer denetim araçlarından ayrı düşünmek mümkün değildir. Vergi incelemesinin diğer denetim araçlarına kıyasen sahip olduğu üstünlük biraz da yürütülmesi sırasından söz konusu denetim araçlarından faydalanmasından ileri gelmektedir. İnceleme elemanları yaptıkları incelemelerde daha önce düzenlenmiş olan tutanaklardan yararlandıkları gibi çeşitli bilgilerin elde edilmesi için yeniden yoklama yapılmasına da ihtiyaç duyabilmektedirler. Benzer şekilde inceleme elemanları, VUK'un kendilerine verdiği bilgi alma yetkisi ve mükelleflere yüklediği bilgi verme sorumluluğu kapsamında ihtiyaç duydukları hemen her bilgiye ulaşabilmektedirler. Aramanın gerçekleştirilmesinin ardından elde edilen bilgi ve belgeler büyük oranda vergi incelemesi için kullanılmaktadır.

---

73 Yavaşlar, 1 numaralı bölüm.

74 Malik Günday, "Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.93, (Haziran 1996), 1 numaralı bölüm, www.vergisorunlari.com.tr, (09/03/2014)

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarhı Önerilen Vergi Toplamı (TL)
Gelir Vergisi	1.641	1.942	1.586.197.618	18.430.305	5.180.306
Kurumlar Vergisi	709	850	4.251.799.781	18.600.315	4.581.149
Katma Değer Vergisi	4.536	4.977	9.136.386.241	334.385.008	142.277.905
Banka Sigorta Mua. Vergisi	5	9	1.124.673	489.412	24.464
Veraset ve İntikal Vergisi	5	5	-	320.100	29.437
Damga Vergisi	66	86	1.071.568.451	111.849.011	3.276.376
Geçici Vergi	971	1.229	60.782.428	38.685.827	4.212.617
Diğerleri	4.737	4.993	314.287.167	232.295.564	8.849.955
Toplam	12.670	14.091	16.422.146.359	755.055.542	168.432.209

Tablo 3: Vergi Türleri İtibariyle 2011 Yılı İnceleme Sonuçları[75]

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (İkmalen) (TL)	Bulunan Matrah Farkı (Re'sen) (TL)	Tarhı Önerilen Vergi Toplamı (TL)	Önerilen Ceza Toplamı (TL)
Kurumlar Vergisi	6.569	9.690	730.336.451	2.881.512.035	597.221.130	1.004.059.710
Kurum Geçici Vergi	3.259	5.152	257.470.203	4.030.703.133	417.619.880	682.880.632
Gelir Vergisi	5.768	9.216	2.453.333	689.957.108	223.582.29	501.875.292
Gelir Geçici Vergi	3.688	6.415	6.732.043	1.189.008.507	85.958.809	140.128.500
Katma Değer Vergisi	53.521	99.286	318.672.698	7.022.801.103	3.750.769.267	8.887.103.974

75 Vergi Türleri İtibariyle 2011 Yılı İnceleme Sonuçları, http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=istatistik_gib_1, (20/03/2014)

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (İkmalen) (TL)	Bulunan Matrah Farkı (Re'sen) (TL)	Tarhı Önerilen Vergi Toplamı (TL)	Önerilen Ceza Toplamı (TL)
Banka Sigorta Mua. Vergisi	1.112	1.898	28.304.951	1.701.193.010	82.580.661	107.636.606
Özel Tüketim Vergisi	1.450	2.510	9.837.871	566.764.883	2.571.361.540	5.934.085.985
Damga Vergisi	338	673	18.504.309.207	9.722.860.446	69.506.793	81.640.429
Gelir Vergisi Stopaj	2.785	4.366	195.351.470	2.585.439.173	366.834.171	499.984.394
Kurumlar Vergisi Stopaj	181	266	192.133.610	688.005.457	90.811.321	103.985.530
Diğerleri	4.109	5.075	1.499.943.474	851.168.817	305.067.379	1.143.503.425
Toplam	82.780	144.547	21.745.545.311	31.929.413.672	8.561.313.249	19.086.884.477

Tablo 4: 2013 Yılı Vergi İncelemesi Sonuçları[76]

2011 yılında gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçlarını gösteren tabloda yer alan bilgiler incelendiğinde, mükellefler tarafından beyan edilen matrahın yaklaşık %5'i kadar matrah farkı bulunduğu ve 168 milyon TL vergi tarhı önerildiği görülmektedir. 2012 yılında, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından toplam 46.845 mükellef nezdinde vergi incelemesi yürütülerek 4.535.523.091.-TL vergi tarh edilmesi ve 8.776.095.415.-TL ceza kesilmesi istenmiştir[77]. 2013 yılında gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde ise 53 milyar TL matrah farkı tespit edilirken, bu farka istinaden 8,5 milyar TL vergi ve 19 milyar TL ceza önerilmiştir. 2011 yılı rakamlarının, 13/2/2011 tarihinde kabul edilen ve geniş kapsamlı bir mali af öngören 6111 sayılı Kanun, yıl içinde gerçekleştirilen seçim ve vergi denetim birimlerinin yeniden organizasyonu gibi nedenlerden ötürü düşük kalmış olabileceği değerlendirilmektedir.

Beyan usulünün işlerliği açısından önemli bir etkisi olan vergi incelemesinin amacı, esas olarak doğru ve gönüllü beyanı sağlamaktır.

76 Vergi Denetim Kurulu, 2013 yılı Faaliyet Raporu, Ankara, 2014, s.45-47
77 Vergi Denetim Kurulu, 2012 yılı Faaliyet Raporu, Ankara, 2013, s.43

Bu bakımdan vergi incelemesi, mükelleflerin inceleme riskini almayarak gelirlerini doğru bir şekilde beyan etmelerini sağlayabilmektedir[78]. Vergi incelemesinin temel amacı olan bu önleyiciliğin yanı sıra beyan dışı bırakılan gelirlerin tespit edilerek Hazineye intikalinin sağlanması ikinci amaç olarak ortaya çıkmaktadır[79]. Mükellef nezdinde öğretici olma özelliği[80] de bulunan vergi incelemesi, mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerinin gerçek mahiyetinin, beyan dışı bırakılan hasılat miktarının ve vergi kanunlarına aykırı diğer hususların tespit edilmesine yönelik bir faaliyettir[81]. Bu bakımdan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesinin yanı sıra sağlanmasını da kendisine amaç edinen vergi incelemesi sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara tanınan kimi ayrıksı cebri tahsil usulleri de vardır. İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve teminat isteme şeklinde belirtilebilen ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan hükümler bu amaca hizmet etmektedir. Diğer taraftan, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaktan kasıt, eksik ödenen verginin tamamlattırılması iken, fazla ödenen verginin de mükellefe iade edilmesidir. Bu bakımdan vergi incelemesi, sadece Devletin değil mükellefin de hukukunu gözeten bir müessesedir.

1.6. Arama/Aramalı İnceleme

Arama VUK'un 142 ila 147'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca VUK'un 147'nci maddesinde yer alan *"Bu bölümde açıkça yazılı olmıyan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun[82] arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır."* hükmü gereğince Ceza Muhakemesi Kanunu'nda (CMK) yer alan ilgili maddelerin de[83] dikkate alınması gerekmektedir.

---

78 Mehmet Tuncer ve Ali Övet, "Türkiye'de Vergi İnceleme Oranı, Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu ve 6009 Sayılı Yasa: Bir Anket ve Sonuçlar", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı.218, (Şubat 2011), III numaralı bölüm, www.yaklasim.com, (11/03/2014)

79 Günday, 2 numaralı ayrım.

80 Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, s.7.

81 Candan, s.153.

82 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesi gereğince yürürlükten kaldırılan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa yapılan atıflar, 04/12/2004 tarih ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) ilgili maddelerine yapılmış sayılmaktadır.

83 Söz konusu hükümler, CMK'nın 116 ila 134'üncü maddeleri arasında yer almaktadır.

Arama, vergi hukukunun yanı sıra Anayasa ile güvence altına alınan birçok hak ve özgürlüğün özüne dokunan bir müessesedir[84]. İçerisinde "arama" ve "el koyma" tedbirlerini barındıran bir inceleme türü[85] olan aramalı vergi incelemesinin amacı, gerçek vergi matrahını gösteren defter, belge, bilgisayar, digital veriler dâhil her türlü kaynağa ulaşabilmektir[86]. Mükelleflerin beyanlarının kontrol edildiği denetim türlerinden birisi olan aramalı vergi incelemesini diğer türlerden ayıran en önemli özellik, mükelleflerin rızasına bakılmaksızın işlenen suça[87] ilişkin unsurlara sulh hâkiminden alınan bir karar ile el konulmasıdır[88]. Sulh hâkimi tarafından verilecek kararda, arama nedeni, aranacak kişi ve yerlerin açık adresleri ile kararın geçerlilik süresinin yazılı olması gerekir[89].

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması durumunda, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahısların iş yerleri, meskenleri gibi yerler ile üzerlerinde arama yapılabilecektir. Aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir[90]. Danıştay tarafından verilen bir kararda da, arama yapılabilmesi için, ancak bir ihbar ya da inceleme elemanları tarafından görülen lüzum üzerine sulh hâkimi tarafından verilmiş bir karar olması gerektiği ifade edilmiştir[91]. Bir di-

---

84 Bumin Doğrusöz, "Aramalı Vergi İncelemesi", *Yaklaşım Dergisi,* Sayı.206, (Şubat 2010), II numaralı bölüm, www.yaklasim.com (09/03/2014)

85 Emrah Akın, "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı", *Yaklaşım Dergisi,* Sayı.167, (Kasım 2006), I numaralı bölüm, www.yaklasim.com, (09/03/2014)

86 Raci Ün, "Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları I", Yaklaşım Yayınları, Sayı.191, (Kasım 2008), I-A numaralı bölüm, www.yaklasim.com (09/03/2014)

87 Kastedilen suç, VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen "vergi kaçakçılığı suçu"dur.

88 Engin Hepaksaz, Fatih Çevikcan ve Ersan Öz, "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı.354, (Şubat 2011), s.150

89 Doğrusöz, III numaralı bölüm.

90 İlişkileri sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına ihtiyaç duyulan aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh hakimi, bunlardan diğer sulh hakimlerinin yetkisinde bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

91 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 27/12/2002 Tarih ve 2002/549 Esas ve 2002/ 633 Karar Numaralı Kararı, www.danistay.gov.tr, (10/03/2014)

ğer ifadeyle, arama yapmaya vergi inceleme elemanları yetkilidir ancak arama, bu kişiler tarafından doğrudan uygulanabilir bir yöntem değildir[92].

Yapılacak ihbar üzerine işlem yapabilmesi için, ihbarın 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 4 ve 6'ncı maddelerine uygun olması gerekir[93]. Bununla birlikte dilekçe ve bilgi edinme hakkının kullanımına ilişkin 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesinin de dikkate alınması gerekmektedir[94]. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa, nezdinde arama yapılan kimsenin muhbirin adının bildirilmesini istemesi halinde, muhbirin isminin bildirilmesi mecburidir.

Aramanın gece yapılması mümkün değildir. Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve belgeler müfredatlı olarak[95] bir tutanakla tespit olunur. Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılmalı ve arama neticesinde el konulan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilmelidir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Aramalı incelemedeki süre kısıtı, mükellef üzerindeki olumsuz etkinin bir an önce sonlandırılması amacının bir sonucudur.

---

92 Erdem, s.173.

93 3071 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde, TBMM'ye veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerektiği hükümlerine yer verilmiş ve "İncelenemeyecek dilekçeler" başlığını taşıyan 6'ncı maddesinde ise, TBMM'ye veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerden; (a) belli bir konuyu ihtiva etmeyenlerin, (b) yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanların ve (c) 4'üncü maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayanların incelenemeyeceğini hüküm altına alınmıştır.

94 Söz konusu Genelge'de, dilekçe hakkının kullanımı çerçevesinde idareye yapılan her türlü başvuruya ilişkin olarak yapılan inceleme neticesinde, ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçelerin cevaplandırılmayacağı; ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgelerin eklenmesi veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılması söz konusu ise, bu hususların ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabileceği ifade edilmiştir.

95 Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması müfredatlı tespit demektir.

Diğer taraftan, aramalı inceleme müessesesi, mükelleflerin konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve kişi dokunulmazlığı gibi çeşitli temek hak ve özgürlüklerine müdahale etmekte ve bu yönüyle de mükellefler üzerindeki olumsuz bir etki meydana getirmektedir. Bu nedenle arama istisnai olarak başvurulan bir usuldür[96]. Mükelleflerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerine onların onayı olmaksızın müdahale etme imkanına sahip olan arama müessesesi, bu özelliği nedeniyle diğer denetim araçlarından ayrılmaktadır. Ancak bu özellik aynı zamanda aramanın, hâkim kararı ile yapılma, belli sürede bitirilme, vb. gibi çeşitli sınırlamalara tabi olması sonucunu da doğurmaktadır.

Arama, VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğine ilişkin olarak yapılan bir ihbar veya inceleme elemanının kanaatine üzerine başlatılan bir süreçtir. Bu bakımdan aramada, suç teşkil eden fiillerin ve suç unsurlarının tespiti, bunlara el konulması ve peşinden yapılan vergi incelemesi ile tespit edilen hususların düzenlenen raporlarla ortaya konulması amaçlanmaktadır[97]. VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı öngören suçlar haricindeki vergi suçları için arama yapılması mümkün değildir[98]. Benzer şekilde, mükelleflerin normal vergi incelemesi ile tespit edilebilecek olan vergi dışı bırakılan gelirleri için de aramalı inceleme yapılması söz konusu olmaz[99].

Mükelleflerin elde ettikleri gerçek gelir miktarları ile beyan ettikleri gelir arasındaki farkın tespiti için kullanılabilecek en etkili araçlardan birisi olan aramanın, vergi incelemesinin diğer denetim araçlarından faydalanmasın da olduğu gibi, elde edilen bilgi ve belgelerin somutlaştırılması ve hukuki bir forma dönüştürülmesi için diğer denetim araçları ile desteklenmesi gerekir. Aramanın gerçekleştirilmesinin hemen ardından, elde edilen bilgi ve belgeler üzerinden yapılan vergi incelemesi süreci başlamaktadır. Diğer taraftan, inceleme süre-

96 Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, 7. Baskı. Bursa: MKM Yayınları, 2011, s.272.
97 Hepaksaz, Çevikcan ve Öz, s.151
98 Bumin Doğrusöz, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", Referans Gazetesi, 24 Aralık 2009, http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=492, (18/03/2014)
99 Mehmet Yaşin, "Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.199, (Temmuz 2009), s.57.

cinde bankalar, kamu kurumları ya da mükelleflerden bilgi alınması gereken durumlarda VUK'un verdiği bilgi alma yetkisi çerçevesinde ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşılabilme imkânı vardır.

1.7. Bilgi Toplama

VUK'un 148 ilâ 152'nci maddelerinde düzenlenen bilgi toplama müessesesi ile vergi idaresine, mükelleflere ilişkin araştırmalarını yürütürken mükelleften, mükellef ile ilgili herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden bilgi alma yetkisi tanınmıştır[100]. Bilgi toplama, belirli bir amaca yönelmiş aktif bir çalışmadır. Bu müessesede esas olarak bilginin toplanması, sınıflandırılması, yorumlanması, saklanması ve kullanıma sunulması işlevleri yer almaktadır[101].

Beyana dayan vergi sisteminde, bilgi toplamanın ikili bir fonksiyonu vardır. Vergiye gönüllü uyum bunlardan birincisidir. Buna göre işlemleri hakkında bilgi alınabileceğini bilen mükellef, mükellefiyetine ilişkin hususlarda daha dikkatli olma ihtiyacı hissedecektir. Diğer taraftan, bilgi toplama müessesesi, gerek vergi incelemesi gerekse vergi idaresi tarafından yapılan diğer çalışmalar sırasında gelirlerini doğru bir şekilde beyan etmeyen mükellefler tarafından beyan dışı bırakılan verginin tespit edilmesine de imkan verir[102]. Bilgi toplama aracılığı ile vergi idaresinin edineceği bilgi, VUK'un 3/B-II maddesi[103] açısından delil niteliği taşır[104].

---

100 İdris Hakan Furtun, "Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), "Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı" içinde (300-312), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.310

101 Mehmet Ali Çakır, "Vergilendirmede Bilgi Toplama", *Sayıştay Dergisi*, Sayı.32 (Ocak-Mart 1999), s.29.

102 Özbalcı, s.449.

103 "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.
Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.
İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

104 Furtun, s.312.

VUK'un 148'nci maddesi hem vergi idaresine hem de vergi incelemesine yetkili olanlara mükellefler, mükellefiyete ilişkin bilgiler ve mükelleflerle muamalede bulunanlara ilişkin olarak geniş bir bilgi alma yetkisi vermektedir. Bu noktada, alım-satım işlemleri, gerçekleşmemiş olsa bile vergi konusuna girecek bir muamele için yapılmış ön görüşmeler, mükellefe ait emtianın nakil ve muhafazası, kredi verilmesi, mevduat kabulü şeklindeki muamelelerin hepsi mükellefle muamelede bulunma deyiminin içine girmektedir[105]. Diğer taraftan, mükelleflerin banka hesapları, nüfus kayıtları, kamu kurumlarında bulunan diğer bilgileri de bilgi alma kapsamında vergi idaresine ya da vergi inceleme elemanlarına verilebilmektedir.

Talep üzerine verilen bilgilerin yanı sıra kimi kişi ve kurumların vergi idaresine sürekli olarak bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, bankalar, şirketler ve emanet kabul eden tüzel kişiler, kendi bilgileri halindeki ölüm ve intikal olaylarını, ertesi ayın 15'ine kadar, vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. VUK'un verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenleyici işlemler ile kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinin iş yeri, hasılat, çalışan kişi sayısı, vb. bilgilerini kapsayan "Mükellef Bilgileri Bildirimi"nin ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alım ve satımlarına ilişkin bildirimlerin[106], elektronik ortamda yapılması mecburiyeti getirilmiştir.

Kendisinden bilgi talep edilenler, özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten çekinemezken, kanunen bilgi vermekten imtina edebilecekler VUK'ta tahdidi olarak sayılmıştır[107]. Bilgi verme mecburiyetine uymayanlara VUK'un mükerrer 355'nci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ancak, söz

105 Özbalcı, s.450.
106 Ba-Bs Formları.
107 Buna göre, haberleşmenin gizliliği ilkesi gereği posta, telgraf ve telefon idaresi, mesleklerinin icrası nedeniyle öğrenip açıklamama yükümlülüğü altında bulundukları meslek sırları dolayısıyla doktorlar, avukatlar gibi bir kısım serbest meslek erbabından (meslekleri sebebiyle ve meslekleriyle ilgili olmak üzere edindikleri bilgilerle sınırlı olmak üzere) bilgi vermesi istenemez. Furtun, s.312.

konusu cezanın uygulanabilmesi için bilgi isteme yazısında, bu yazıya cevap verilmemesi veya eksik cevap verilmesi hainde VUK'ta öngörülen cezaların uygulanacağının belirtilmiş olması gerekmektedir[108].

Bilgi toplama, vergi idaresi tarafından son zamanlarda yoğun olarak kullanılan denetim araçlarından birisidir. Henüz başlangıç aşamasında olsa da bu bilgiler, çeşitli çapraz kontrollere tabi tutulmakta ve bu şekilde belirlenen riskli mükellef veya işlemlere yönelik olarak diğer denetim araçları kullanılmaktadır[109]. Bilgi toplama, vergi incelemelerinin verimli ve başarılı olması için çok önemli bir fonksiyona sahiptir. Vergi inceleme elemanları tarafından diğer mükelleflerden, bankalardan ya da çeşitli kamu kurumlarından elde edilen bilgiler mükelleflerin defter ve belgeleri ile karşılaştırılmakta ve çoğu zaman bu bilgiler sayesinde beyan dışı bırakılmış gelirlere ulaşılmaktadır. Bu bakımdan bilgi toplama müessesenin doğru çalışması diğer denetim yöntemlerinin de başarılı sonuçlar vermesi ve sonuç olarak vergilendirilmemiş gelirlerin ortaya çıkarılmasına katkı sağlayacaktır. Ancak şüphesiz ki, hem bu yöntemin hem de diğer yöntemlerin hukuk kurallarına uygun olarak kullanılması gerekir.

4. Sonuç

Kamu harcamalarının temel finansman bileşenlerinden birisi olan vergiler, kişiler açısından çoğu zaman bir maliyet unsuru olarak görülür. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da elde edilen gelirin bir kısmının vergilendirilmesini önlemek için çeşitli yollara başvurulur. Bunların bir kısmında kanunların tanıdığı imkânlardan faydalanılması söz konusu iken; bir kısmında ise kanunlarda öngörülenlere aykırı olarak hareket edilmektedir.

Mükellefler tarafından mali bir yük olarak kabul edilen vergilere karşı bir takım tepkiler verilebilmektedir[110]. Olumlu anlamda gö-

---

108 Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.294.

109 Son dönemde uygulamaya konulan Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi bu konuya verilebilecek örneklerden birisidir. Gelir İdaresi Başkanlığı, bankalar, posta idaresi, belediyeler, vb. kurum ve kuruluşlardan temin ettiği bilgileri analiz etmekte ve kira geliri elde eden kişilerin beyannamelerini taslak halinde hazırlayarak onların onayına sunmaktadır.

110 Taşkın, s.87.

nüllü uyum ve olumsuz açıdan çalışmaktan imtina etmek, tüketimi, tasarrufu, üretim ve yatırımı azaltmak, vergiden kaçınmak ve vergi kaçakçılığı şeklinde ortaya çıkabilen mükellef tepkileri, vergiye ilişkin algının bir sonucudur. Bu tepkilerden en yaygın olanı ise, vergiden kaçınmanın ancak kanunların imkân tanıdığı durumlarda gerçekleştirilebildiği dikkate alındığında, gelirlerin bir kısmının kanunlara aykırı olarak beyan dışı bırakılması, bir diğer ifadeyle vergi kaçırmaktır.

Vergi idaresinin asli görevlerinden birisi de beyan dışı bırakılan gelirlerin tespit edilmesi ve gerekli yaptırımların uygulanmasıdır. Kişilerin beyan dışı bıraktığı gelirlerin tespit edilmesine yönelik olarak Türk vergi sisteminde kullanılan denetim araçları yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplamadır. Bireylerin tam anlamıyla vergiye gönüllü uyumundan bahsetmenin mümkün olmadığı dikkate alındığında, vergi denetiminin önemi daha fazla ön plana çıkmaktadır. Bu açıdan, vergi denetiminin etkinliği ve cezaların caydırıcılığı mükellefleri vergi ödemeye yöneltmektedir[111].

Bir kısım mükellefin beyan etmediği gelirlerin tespit edilmesi, kanunlara uygun olarak beyanda bulunan mükelleflerin haksız rekabete uğramalarının önlenmesi açısından da önemlidir. Diğer taraftan, denetim araçları sadece kayıt altında olan mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılmasını değil, vergiyi doğuran olayların varlığının da tespiti suretiyle kayıt dışı kalan mükelleflerin ve dolayısıyla beyan dışı bırakılan vergilerin de ekonomiye kazandırılmasını sağlar. Bu neticesi itibariyle de denetim araçları, vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanmasına katkı yapar.

Yoklama, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin tespitinin ilk kez yapıldığı denetim aracıdır. İşe başlama bildirimleri ile başlayan bu süreçte, gerçekleştirilmesinin kolay ve sıkı şekil şartlarına bağlanmamış olması, mükellefle birebir temas kurularak ve çoğu zaman işyerinde faaliyete ilişkin işlemlerin bizzat görülmesi suretiyle yapılması yoklamanın sahip olduğu avantajlardır. Vergisel işlemlerin yanı sıra kayıt dışı istihdamın tespit edilmesinde de önemli bir rolü olan yoklama, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasına yardımcı olur.

111 Coşkun Can Aktan, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası Dergisi, Cilt.26, Sayı.1, (Ocak 2012), s.15

Vergi incelemesi, beyan dışı bırakılan gelirlerin somut olarak ortaya konulduğu bir denetim aracıdır. Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yürütülen bu faaliyet, yoklama, arama ve bilgi toplamadan da yararlanarak mükelleflerin beyan etmedikleri gelirlerin tespit edilmesine ve bu durumun bir anlamda hukuki bir iddia metni olan vergi inceleme raporları vasıtasıyla vergi daireleri tarafından tahsil sürecinin başlatılmasına imkân vermektedir. Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslarda yakın zamanda yapılan mükellef haklarına yönelik olumlu düzenlemeler söz konusu olmakla birlikte, uygulamada ortaya çıkan sorunlara ilişkin olarak ihtiyaç hissedilen değişikliklerin yapılması, sürecin hem daha hukuki hem de daha etkin yürütülmesini sağlayacaktır.

Mükellefler tarafından beyan dışı bırakılan gelirlerin tespit edilmesinde kullanılan araçlardan arama müessesesi, uygulanması sıkı şekil şartlarına bağlanmış olmakla birlikte, en fazla bilgiye sahip olma imkânı sağlaması açısından diğer araçlara nazaran daha etkindir. Ancak sadece arama yapılarak bir sonuca gidilmesi de zordur. Zira aramanın hemen ardından vergi incelemesi süreci başlamakta ve arama ile elde edilen bilgiler vergi incelemesi sayesinde analiz edilerek hukuki bir sonuca bağlanmaktadır.

Bilgi toplama, son dönemde vergi idaresinin gerçekleştirmeye çalıştığı risk odaklı denetim faaliyetleri için ihtiyaç duyduğu veri tabanını oluşturmak için başvurduğu kaynaklardan birisidir. Ayrıntılı bir şekilde hazırlanan formların mükellefler tarafından elektronik ortamda verilmesi talep edilmekte ve bu şekilde elde edilen bilgiler vergi kayıp ve kaçağının tespit edilebilmesi için çapraz kontrollere tabi tutulmaktadır. Bunun yanı sıra bilgi toplama, diğer denetim araçlarına verdiği katkı ile de gerçekleştirilen denetimin başarılı olmasını sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

Acinöroğlu Serkan, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliğinin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.379, Mart 2013, ss.188-197.

Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.

Akın Emrah, "Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.167, Kasım 2006, www.yaklasim.com, (09/03/2014).

Aktan Coşkun Can, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası Dergisi, Cilt.26, Sayı.1, Ocak 2012, ss.14-22.

Arslan Mehmet, Vergi Hukuku, 7. Baskı. Bursa: MKM Yayınları, 2011.

Baykara Bekir, "Vergi İncelemesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.313, Eylül 2007, www.vergidunyasi.com.tr, (09/03/2014).

Beygo Nusret, "Vergi İncelemesinin Anlamı ve Yeri", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı.11, Temmuz 1982, www.vergidunyasi.com.tr, (09/03/2014).

Çakır Mehmet Ali, "Vergilendirmede Bilgi Toplama", *Sayıştay Dergisi*, Sayı.32 Ocak-Mart 1999, ss.29-30.

Candan Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.

Ceylan Mehmet Ali ve Ahmet Tunalı, "646 sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: "Vergi Denetim Kurulu" Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.360, Ağustos 2011, ss.27-32.

Çolak Mustafa, "Kayıtdışı Gayrimenkul Gelirlerinin Tespiti ve Yoklama Tutanaklarının İşlevi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.133, Ocak 2004, www.yaklasim.com, (11/03/2014).

Çölgezen Övül, "Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.347, Temmuz 2010, ss. 73-77.

Danıştay 4. Dairesi'nin 05/02/2002 Tarih ve 2001/3459 Esas ve 2002/357 Karar Numaralı Kararı, http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm, (10/03/2014).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 27/12/2002 tarih ve 2002/549 Esas ve 2002/ 633 Karar Numaralı Kararı, www.danistay.gov.tr, (10/03/2014).

Doğrusöz, Bumin. "Aramalı İncelemenin İncelikleri", Referans Gazetesi, 24 Aralık 2009, http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=492, (18/03/2014).

Doğrusöz, Bumin. "Aramalı Vergi İncelemesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.206, Şubat 2010, www.yaklasim.com (09/03/2014).

Ekici Mehmet Sena, "Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İşbölümüne Dayalı Yeni Bir Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı. 228, Aralık 2011, www.yaklasim.com, (10/03/2014).

Erdem Tahir, 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2011.

Eyüpgiller Saygın, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 113, Mayıs 2002, www.yaklasim.com, (09/03/2014).

Furtun İdris Hakan, "Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), "Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı" içinde (300-312), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.310.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama ve İşi Bırakma, Ankara, 2007

Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Ankara, 2007.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2011, Ankara, 2012.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2012, Ankara, 2013.

Gök A. Kerim, "Vergi Direncinin Gelişimi", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt. XXII, Sayı.1, 2007, ss.143-163.

Günday Malik, "Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.93, Haziran 1996, www.vergisorunlari.com.tr, (09/03/2014).

Hepaksaz Engin, Fatih Çevikcan ve Ersan Öz, "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.354, Şubat 2011, ss. 149-157.

İbiş Cemal, "İşletmelerde Vergi Planlaması", Mali Çözüm, Sayı.68, Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, ss.72-79.

Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 3. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004.

Kırbaş Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 15. Baskı, Ankara: Siyasal Yayınevi, 2003.

Kızılot Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt.6, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002.

Kızılot Şükrü, Türk Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002.

Kızılot Şükrü ve Metin Taş. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2009.

Mutluer Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1996.

Öncel Mualla Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 2008.

Özbalcı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

Saban Nihal, Vergi Hukuku, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2009.

Rakıcı Cemil, "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt dışılığı Önleme Fonksiyonu", *Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt.7, Sayı. 14, 2011, ss.345-362.

Savaşan Fatih ve Hakkı Odabaş, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Amprik Bir Çalışma", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt.5, Sayı.10, 2005, ss.1-28.

Seyidoğlu Halil, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, İstanbul: Güzem Can Yayınları, 2002.

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile Maliye Bakanlığı denetim gücünü birleştiriyor, 2013, http://ekonomi.haber7.com/turkiye-ekonomisi/haber/987280-maliye-ve-sgk-ortak-denetim-yapacak, (20/03/2014).

Şişman Bülent, İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri, Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003.

Taşkın Yasemin, "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri:54, 2010.

Tekin Fazıl ve Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007.

Tuncer Mehmet ve Ali Övet, "Türkiye'de Vergi İnceleme Oranı, Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu ve 6009 Sayılı Yasa: Bir Anket ve Sonuçlar", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı.218, Şubat 2011, www.yaklasim.com, (11/03/2014).

Tuncer Selahattin, "İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:181, Ocak 2008, www.yaklasim.com, (09/03/2014).

Türk İsmail, Kamu Maliyesi, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.

Uluatam Özhan, Kamu Maliyesi, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003.

Ün Raci, "Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları I", Yaklaşım Yayınları, Sayı.191, Kasım 2008, www.yaklasim.com (09/03/2014).

Ürel Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Vergi Denetim Kurulu, 2012 yılı Faaliyet Raporu, Ankara, 2013.

Vergi Denetim Kurulu, 2013 yılı Faaliyet Raporu, Ankara, 2014.

Vergi Türleri İtibariyle 2011 Yılı İnceleme Sonuçları, http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=istatistik_gib_1, (20/03/2014).

Yaşin Mehmet, "Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.199, Temmuz 2009, ss.55-58.

Yumuşak İbrahim, "Kırk Küp Kırkının Da Kulpu Kırık Küp: 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.360, Ağustos 2011, ss.18-26.

Yavaşlar Funda Başaran, "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.261, Haziran 2010, www.vergisorunlari.com.tr, (09/03/2014).

03/06/1949 tarih ve 5421 sayılı Mülga Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi Sıra Sayısı 147, http://www.tbmm.gov.tr, (06/03/2014).

2011/3 sayılı Başbakanlık Genelgesi , http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx#, (20/03/2014).

8,7 milyar liralık vergi cezası, 2013, http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/22352570.asp, (15/03/2014)