

# YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ: HUKUKİ YAPI VE UYGULAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ahmet SOMUNCU\*

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” olgusunu tarihsel süreç içinde; hukukî yapısı, vergi idaresinin uygulamaları ve yargı kararları ışığında incelemektir. Vergi denetimi, literatürde; yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi ve arama sonucu yapılan vergi incelemesi kavramlarının tamamını kapsayan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda “Vergi Denetimi” veya “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları” başlıklı bir düzenleme yoktur. Kanunda bu kapsam, “Yoklama”, “İnceleme”, “Arama” ve “Bilgi Toplama” olmak üzere dört alt bölüm başlığında toplanmıştır. Ancak “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, kavram olarak tanımlanmamıştır. Bu denetim, yoklama başlığı altında, yoklamaya yetkili olanlara verilen ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir. İlk olarak 1985 yılında yapılan bu düzenleme ile vergi idaresi mükellefleri başta belge düzenine uyma ödevi konusunda olmak üzere; defter kayıtları, levha asma zorunluluğu, yazar kasa kullanma gibi konularda anlık olarak denetlenmektedir. Çalışma, bu denetimlerle ilgili uygulamada yaşanan sorunları vergi idaresinin uygulamaları ve yargı organı kararları ışığında değerlendirmekte ve çözüm önerileri sunmaktadır.

**Anahtar Kavramlar:** Vergi Yoklama, Vergi Denetimi, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi.

## WIDESPREAD AND INTENSIVE TAX AUDIT: AN ASSESSMENT OF LEGAL STRUCTURE AND APPLICATION

### ABSTRACT

The aim of this study is to analyze the phenomenon of “Widespread and Intensive Tax Audit” in Turkey within legal context and in the lights of court decisions, of executive actions. In the literature, we face the tax audit as a phenomenon that covers inspection, widespread and intensive tax audit, tax examination and exploration. In our Procedural Tax Law, there is no topic as “Tax Audit” or “Procedures for Audit of Taxpayer by Tax Authority”. This issue had been handled under four topics in the Law which are “Tax examination”, “Inspection”, “Exploration” and “Information Gathering”. However, the notion of “Countrywide and Intense Tax Audit” hadn’t been identified throughout the Law. This type of audit, had been arranged under the “Inspection” topic as an extra authorization given to staff that had the power to tax audit. Via this adjustment that had been brought in 1985, taxpayers had being audited primarily on their task to compliance to the document schema, to fill account book, to hang the obligation of tax signboard to the wall, and to use cash registry. This study evaluates the complications seen during these audits in the applications of tax administration and judicial decisions; and makes some suggestions as solutions.

**Keywords:** Tax Examination, Tax Audit, Intensive Tax Audit.

---

\* Yrd. Doç. Dr., Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.  
Makalenin kabul tarihi: Ağustos 2014.

## GİRİŞ

Vergi denetimi, çeşitli sebeplerle ekonomik işleyiş sürecini dolaylı ya da dolaysız müdahalelerle yönlendirmek durumundaki kamu otoritesinin sahip olduğu araçlardan birisidir. Vergi sisteminin, etkili işleyişi ve beklenen sonuçların alınması bazı kavramlarla yakından ilişkilidir. Bunlar, vergi sistemini tanımlayan yasal düzenlemelerin yanı sıra; yönetim ve denetim işleyişlerinin etkinliği ve verimliliğidir. Vergi sisteminde aksaklıklar yaratacak ve etkinliği azaltacak aykırılıkların giderilebilmesi için vergi sisteminin kendine güvenlik ve denetim mekanizmalarını da içinde barındırması zorunludur (Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: 93). Özellikle mükelleflerin gelirlerini beyan etmesine dayanan vergilendirmede, beyan usulünün kötüye kullanılmaması ve etkin işlemesi için, vergi idaresinin etkin bir gözetim ve denetim mekanizması kurması da son derece önemlidir (Erol, 2010: 13).

Vergi kanunlarında “Vergi Denetimi” veya “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları” başlıklı bir düzenleme yoktur. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının yedinci kısmı “Yoklama ve İnceleme” başlığını taşımaktadır. Bu ana kısım da “Yoklama”, “İnceleme”, “Arama” ve “Bilgi Toplama” olmak üzere dört alt bölüm başlığında toplanmıştır. Ancak “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” kavramı daha çok vergi idaresi tarafından kullanılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani münferit bir kanun maddesi olarak değil, yoklama başlığı altında yoklamaya yetkili olanlara verilen ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir.

Çalışmanın amacı, tarihi süreçte, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ile ilgili kanunî ve idarî düzenlemeleri, bu düzenlemelerin verdiği yetkiye dayanarak yürütülen denetimlerde karşılaşılan sorunları, yargı kararları ışığında ortaya koymaktır. Öte yandan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimlerinin mükellef üzerindeki sosyal yansımalarını makaleler ve basın haberleri ile irdeleyerek, gerek vergi tarihi alanında, gerekse vergi usul hukuku alanına katkıda bulunmak amaçlanmıştır.

Çalışmada vergi denetimi yollarından yoklama ve bu başlık altından yer alan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ele alınacaktır. İnceleme, arama ve bilgi toplama çalışma dışında bırakılacaktır.

Çalışma Türkiye’de 1980 yılından başlayarak 2012 yılına kadar olan zaman dilimini kapsamaktadır. Ancak ağırlıklı olarak Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimine ilişkin ilk düzenlemenin yapıldığı 1985 yılı ve sonrası detaylı olarak incelenecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde teorik olarak; denetim kavramı, vergi denetimi kavramları ile vergi denetiminin amaçları, işlevleri, özellikleri ele alınacaktır.

İkinci bölümde yoklama, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi kavramlarının teorik ve hukuki olarak tanımına yer verilecektir. Türkiye’de Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi uygulamaları ve karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri ele alınacaktır.

## **I. DENETİM VE VERGİ DENETİMİ**

### **A. DENETİM VE VERGİ DENETİMİ KAVRAMLARI**

#### **1. Denetim Kavramı**

Denetim kavramı çok çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Kelime anlamı olarak, “teftiş etmek, kontrol etmek, incelemek anlamlarına karşılık olarak kullanılan denetim; hukuki anlamda, kamu ve özel hukuk müesseselerinin kamu menfaati noktasından, kanun ve nizamnamelere uygun olarak çalışıp çalışmadıklarının araştırılması şeklinde tanımlanmıştır (Tekin, Çelikkaya, 2007: 22).

Konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan veya aynı anlamda kullanılan ya da bu terim kapsamına giren birçok sözcük vardır (araştırma, soruşturma, kovuşturma, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe vb.) (Altuğ, 2000:1). Türkçe’de denetim kavramı yaygın bir şekilde kullanılsa da “kontrol”, “teftiş”, “inceleme” anlamında da kullanılmaktadır (Sarılı, 2004: 61).

İngilizce “audit” kelimesine karşılık gelen denetim kavramı, ansiklopedik bir sözlükte “boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir” şeklinde tanımlanmıştır (Meydan Larousse, 2003: 528).

Denetim, temel olarak işletmenin ya da yönetim biliminin ana işlevlerinden birisidir (Erol, 2010: 13).

Bu çerçevede yapılan bir tanıma göre denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (kanun tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre; yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan araştırmadır (Altuğ, 2000: 1).

Denetim özü itibariyle bir savunma mekanizmasıdır ve önceden tanımlanmış birtakım normlara aykırılık olasılığına, yani; denetim ihtiyacını doğuran bir riskin varlığına dayanır. Bir başka deyişle, denetimin amacı hata ve hileleri ortaya çıkarmaktır. Bu kavram sadece vergi alanında değil, işletme ve muhasebe ile de yakından ilişkilidir ve hukuk devleti olmanın bir gereğidir (Tekin, Çelikkaya, 2007: 21).

## 2. Vergi Denetimi Kavramı

Vergi denetimi kavramı, temel olarak devletin gelirlerinin toplanması, harcamalarının yapılması ve devlet mallarının kullanımında önceden belirlenmiş amaçlara ve kurallara uyulup uyulmadığını denetleyen bir alan olarak, “malî denetim” kavramı içinde ele alınmaktadır (Altuğ, 1995, s.8’den aktaran; Tekin, Çelikkaya, 2007: 42).

Vergi denetimi çok çeşitli şekillerde tanımlanmakla beraber, esas olarak, vergi idaresinin vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uyup uymadığının belirlenmesi faaliyetleri olarak tanımlanabilir (Abdioğlu, 2007: 16). Vergi denetimi, yönetimin ve yükümlülerin yasalarla saptanmış ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesi şeklinde de tanımlanmıştır (Arica, İyibil, 1985: 1).

Bu tanımlardan yola çıkıldığında, vergi yasalarının koyduğu ve mükelleflerin uymak zorunda olduğu kurallar, vergi denetiminin temelini oluşturmaktadır. Öte yandan, vergi denetiminin amacı, türleri, işleyişi, görev ve yetki dağılımı gibi kuralları düzenleyen hukukî normlar da vergi denetimi kavramının esasını oluşturmaktadır. Ancak vergi denetimi kavramına ilişkin tanımların ortak noktası; vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunu saptamak (Kaneti, 1989: 165; Acar, Merter, 2005: 5) ve vergi alacaklı olan devletin vergiyi zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edebilmesi için yapması gereken görevler (Karakoç, 2012: 313) şeklinde tanımlanmaktadır.

Öte yandan, vergi mükelleflerinin kendilerine mükellefiyet yükleyecek bazı olayları (işe başlama bildirimini, yeni mükellefiyete girmek gibi) vergi dairesine bildirmedikleri, bunun da mükellef idare ilişkilerinin sağlıklı bir şekilde yürümesini engellediği ileri sürülmüştür (Söyler, 1987: 15). Bunu önlemenin bir yolu olarak da vergi idaresinin mükellefleri çeşitli yollardan denetlemesi gerekmektedir.

Öncel, Kumrulu, Çağan; mükellefin beyanı dışında verginin idarece tarh edildiği durumlarda (ikmalen, re’sen, idarece vergi tarhı) matrahın saptanması ve vergi kaçığının yakalanmasına yönelik ön inceleme ve çalışmaları (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama) idarenin harekete geçmesini sağlayan ön işlemler olarak nitelendirilmiştir (Öncel vd., 2012: 99).

Vergi idaresi, mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini vergi denetimi araçlarını (yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama) kullanarak yerine getirecektir (Güneş: 1998: 131).

## B. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

### 1. Malî Amaç

Vergi denetiminin malî amacı bütçeye ek kaynak sağlamak olarak açıklanabilir. Denetlenen mükelleflerden alınan vergi ve cezalar ek gelir kaynağı oluş-

turmaktadır. Devletin sürekli artan görevleri karşısında gelire olan ihtiyacı da artmaktadır. Öte yandan vergi gelirlerinin artışı yeni vergilerin konması, verginin tabana yayılması veya oranının artırılması gibi yollarla karşılanabileceği gibi, vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek ve dolayısıyla, kayba uğratılan vergiyi minimuma indirmek de mümkün olabilir. Bunun için de vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır (Tekin, Çelikkaya, 2007: 43, 44; Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: 94).

## 2. Hukukî Amaç

Vergi denetiminin bir diğer amacı da vergi kanunlarının uygulanmasını sağlaması; özellikle devletin saygınlığını ve gücünü göstermesidir. Vergi denetimi, vergi toplamanın yanında devletin hükümlerlik gücünü de gösteren önemli bir unsurdur. Yani hukuk devleti olmanın bir gereği olarak vergi kanunlarının vatandaşlara eşit ve doğru uygulanması gerekir. Dolayısıyla, vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamanın bir yolu da vergilendirme sürecini vergi denetimi ile desteklemektir (Tekin, Çelikkaya, 2007: 45).

Ancak kişi özgürlüğü ve güvenliği, özel yaşamın gizliliği, konut dokunulmazlığı, haberleşme özgürlüğü gibi mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine, sosyal ve iktisadi durumlarına el atmanın en fazla yaşanacağı bu alana, yürütmenin düzenleyici işlemleri ile yönelmemesini sağlamak gerekmektedir (Güneş, 1998: 131). Diğer bir deyişle, mükellefe ve vergi idaresine yönelik bir takım yükümlülük ve etkiler yaratan bu sürecin; keyfi uygulamalara yol açmaması için, kimler tarafından, hangi araçlarla ve ne şekilde yürütüleceğinin yasalarla düzenlenmesi gerekir (Erdem, 2011: 47).

## 3. Sosyal Amaç

Anayasada çerçevesi çizilmiş olan herkesin malî gücüne göre vergi ödemesini ve gelir dağılımında adaleti sağlamak, verginin sosyal amacıdır. Bu amaca ulaşmanın yolu da vergi kanunlarına tam uyumun gerçekleşmesi ile; yani, etkin bir denetim ile mümkündür (Tekin, Çelikkaya, 2007: 45). Yoklama ve bilgi toplamanın yanında, vergi incelemesi verginin malî güçle orantılı olması ilkesinin Vergi Usul Hukuku'ndaki uzantısı, bu ilkeyi hayata geçirmeye yönelik önemli bir araçtır (Başaran Yavaşlar, 2010: 396).

## 4. Ekonomik Amaç

Verginin malî amacının dışında kayıtdışı ekonomi ile mücadele etmek, enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak gibi ekonomik bir kısım amaçları daha bulunmaktadır (Tekin, Çelikkaya, 2007: 44). Kayıtdışı ekonominin varlık nedenleri arasında, vergi ahlakının oluşmamış olması, denetimde etkinlik olmaması ve denetim elemanlarının yetersizliği de sayılmıştır (Savaşan, Odabaş, 2005: 19, 23). “Rasyonel tercih modeline göre vergiye gönüllü uyumu belirleyen başlıca

etkenler yakalanma ve cezalandırılma riskinin büyüklüğü, korku gibi etkenlerdir. Diğer bir deyişle, bireyi gönüllü uyuma yönlendirecek faktörler etkin vergi denetimi, cezaların caydırıcı gücü gibi faktörlerdir”<sup>1</sup>.

Vergi bilinci ve ahlakının yanı sıra, vergi tahsilatını olumsuz yönde etkileyen en önemli faktörlerden biri de vergi idaresinin yapısı ve denetim süreçlerinin etkinliğidir. Bir ekonomide etkin bir vergi idaresi ve vergi denetim süreci yoksa kayıtdışılık arzu edilen düzeye çekilemeyecek, vergi tahsilatı olumsuz etkileyecek ve nihayetinde vergilemede adalet sağlanamayacaktır. Bu çerçevede, vergi idaresinin yapısı ve etkinliği ile vergi denetiminin tahsilat ve vergilemede adalet üzerindeki etkilerinin incelenmesi oldukça önemlidir (Akbeý, 2014: 3).

## C. VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ

### 1. Araştırma İşlevleri

Vergi denetiminin bu işlevi, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemleri ve bu işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle, gerek mükellef ve gerekse üçüncü kişiler nezdinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini sağlamaktır (Abdioğlu, 2007: 165). Anlık olarak yapılan yoklama işlemi belge düzenine katkı sağlarken; vergi incelemesi tamamlanmış, kapanmış hesap dönemi bazında yapılır.<sup>2</sup>

### 2. Sapmaları Önleyici İşlev

Vergi denetiminin işlevlerinden biri de vergi matrahlarının gerçeğe aykırı olarak azaltılmasını önlemektir. Bir başka anlatımla, vergi denetimi, vergi matrahlarının azaltılması çabalarını en aza indirmeye, olası riskleri bertaraf etmeye yönelik faaliyetlerdir. Ancak, denetimin kapsamı; yani, ele alınacak riskler ve mükelleflerden denetlenmesi gerekenler, vergi denetimini yürütecek idare tarafından çok iyi belirlenmelidir. Örneğin, yoğun bir denetim yürütmek vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefleri hedef alarak bir olumsuzluk yaratabileceği gibi, kaynakları israf edecek ve denetimlerin etkisini sınırlandırabilecektir. Oysa dengeli bir operasyonel denetim plânı, denetim araçlarının geniş bir bölümünü

<sup>1</sup> “Allingham ve Sandmo modeli, vergi kaçakçılığı ile yakalanma riski arasında yakın bir ilişki olduğunu varsayar. Buna göre vergi denetimi yeterince yüksek ve cezalar katı ise vergi kaçakçılığı önlenebilir.” (Tuay, Güvenç, 2007: 19).

<sup>2</sup> VUK’nun “İnceleme zamanı” başlıklı 138’nci maddesi “Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvel den haber verilmesi mecburi değildir.

İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarih zamanasını süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Henüz kapanmamış hesap dönemi de vergi incelemesine tabidir.” Diğer yandan VUK’nun “İncelemeden maksat” başlıklı 134’ncü maddesi “İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelede gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir.” demekle, vergi incelemesi için hesap döneminin kapanmasının şart olmadığını hükme bağlamış olmaktadır.

devreye sokarak, kaynak kullanımını ve kapsamını optimize edecektir. Bu açıdan, denetimde risk yönetimine gidilmesi, riskli sektör, dönem ve mükelleflerin belirlenerek, denetimlerin bunlar üzerinde yoğunlaştırılması önem kazanmaktadır. Böylece zaman ve kaynak israfından kaçınılacak, böylece denetimin etkinliği ve verimliliği artırılmış olacaktır (Akbeý, 2014: 11).

### 3. Eğitici Olma İşlevi

Vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçacağını bulucu ve önleyici işlevi yanında düzeltici bir işlevi de bulunmaktadır (Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: 96). Vergi denetimleri esnasında denetimini yürüten görevliler ile mükellefler çoğu zaman yüzü yüze etkileşim halindedir. Özellikle anlık olarak yapılan yoklamalarda, denetim yapanlar ile mükellef arasında vergi mevzuatının, mükelleflerin ödevlerinin öğretilmesi için önemli bir fırsat bulunmaktadır. Dolayısıyla, denetim sadece cezayı gerektiren fiillerin araştırılması ve tespit edilmesi yönünde olmamalı, mükellef odaklı bir yaklaşımla; mükellefi uyarmak, doğru olarak yapması gerekenler söyleyerek aydınlatıcı bir işlev de görebilir. 1949 tarih ve 5432 sayılı sayılı VUK'nun vergi incelemesine yönelik genel gerekçesinde yer alan bazı ifadeler bu bakımdan dikkat çekicidir: "...mükellefin hata yapmasını önlemek üzere kendisine tavsiye ve ikazlarda bulunulacaktır. ..."

1980 tarihli 2365 sayılı Kanun'un<sup>3</sup> genel gerekçesinde de, özel usulsüzlük cezalarına ilişkin değişiklik maddesinde vergi denetiminin eğitici işlevine dair şu ifadeler yer almıştır: (...) "*Mükellef idare ilişkilerinin artmasını temin eden bu kontroller, birçok halde vergi idaresinin mükellefe yardımı şeklinde belirebilmekte, böylece mükelleflerin ileride daha ağır ceza ve müeyyidelere maruz kalma ihtimali de büyük ölçüde bertaraf edilmiş olmaktadır.*" (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1988: 580).

Görüldüğü gibi, 1949 ve 1980 tarihindeki kanunların gerekçelerinde, ceza uygulaması tek hedef olarak gösterilmemiş, mükellefe eğitici yönde yaklaşılması gerektiği de belirtilmiştir. Sonraki yıllarda ise, denetimlerin gerek basına yansıyan haberlerde ve gerekse yargı kararlarında daha çok cezalandırma yönlü bir görünüm kazandığı söylenebilir. Oysa vergi denetim elemanı sadece vergi kaybını ortaya çıkaran ve mükellefi cezalandıran bir kişi değil, aynı zamanda danışma, panel ve konferanslar yoluyla vergi konusunda aydınlatma ve bilinçlendirme hizmetleri veren bir kişi olmalıdır. Bu konu denetim elemanının eğitim sorunu olup, eğitimin de denetim elemanının mesleğe girişinden başlayarak tüm meslek yaşamınca süreklilik göstermesi gerekmektedir. Bu olgu, bir yandan vergi denetiminin amacı olan vergi geliri artışı sağlarken, diğer yandan da maliye idaresiyle mükellefler arasında verimli bir diyalog kurulmasına katkıda bulunacaktır. (Tekin, Çelikkaya, 2007: 51) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB)

<sup>3</sup> 2365 sayılı Kanun 31.12.1980 tarih ve 17207 mükerrer sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır.

kurulduğu 2005 yılından sonra yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi ve çeşitli broşürlerde, mükelleflerin vergi denetiminde sahip olduğu haklar kamuoyuna bildirilmektedir. Bu tür bilgilendirmeler mükellef haklarının hayata geçirilmesi bakımından olumlu gelişmelerdir.

## **D. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ**

### **1. Tarafsızlık**

Vergi denetimi, kamu yönetimince yapılmasına karşın tarafsız olmalı ve denetim yetkisini elinde bulunduranlar tam bir adalet içerisinde hareket etmelidir. Bir başka deyişle inceleme elemanları hazineye gelir sağlamak amacı ile bile olsa doğru ve yasal olmayan bir yöntemle başvurmalıdır (Tekin, Çelikkaya, 2007: 46).

### **2. Yaptırım**

Vergi denetiminin yaptırımcı bir niteliğe sahip olması ve ceza uygulanması olasılığı ile caydırıcı da olması, önemli bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu özellik aynı zamanda, vergi denetiminin hukuki yönünü de ortaya koymaktadır. Nitekim yapılan incelemeler sonucu ziyaa uğratıldığı sonucuna varılan vergi aslının, durumuna göre ceza uygulamak suretiyle tahsili mümkündür (Tekin, Çelikkaya, 2007: 47). Mükelleflerin usul bakımından yaptıkları hatalar ise çeşitli parasal cezalar uygulanarak, aynı hataları tekrar etmesi önenebilir.

### **3. Kapsamlı Denetim**

Vergi denetiminin bir diğer özelliği de işlemlerin gerçeğe uygun olup olmadığının usul ve içerik yönleriyle denetlenmesidir. Ancak bu denetim hesap denetiminden çok daha kapsamlı olup işletmenin dönem kârını etkileyen tüm işlemlerin incelenmesini kapsar (Tekin, Çelikkaya, 2007: 47). Yoklama sürecindeki belge ve kayıt denetiminden başlayarak, vergi incelemesi sırasında öncelikle bir usul denetiminden bahsedebiliriz. Ancak özellikle vergi incelemesi gerçek veya tüzel kişi olan mükellefin tüm hesap ve kayıtlarının, muhasebe ilkeleri ve vergi kanunlarına uygunluk bakımından denetlenmesini kapsayan; hatta kaçakçılık suçu kapsamına giren fiillerin tespitine yönelik oldukça kapsamlı işlemlerden oluşmaktadır.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> VUK'nun Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasından usul başlıklı 367'nci maddesi "Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir" diyerek, vergi incelemesine yetkili olanların kaçakçılık suçları ile ilgili görevinin çerçevesini çizmektedir.

## **E. VERGİ DENETİMİNDE UYULMASI GEREKEN İLKELER**

### **1. Uygunluk**

Vergi denetiminde uyulması gereken ilkelerden ilki, denetimlerin ekonomi politikasına uygun olmasıdır. Zira ekonomi politikalarının başarısı, öncelikle kullanılan araçların kendi içlerinde tutarlı olmasıyla mümkündür. Dolayısıyla, ekonomi politikasıyla uyumlu bir vergi denetiminin, bu politikaların başarılarını önemli oranda artıracığı söylenebilir. Örneğin, yeni kaynaklar yaratmak suretiyle ekonomide arz ve talep arasında denge kurmaya yönelik bir ekonomi politikasında, fiili kontrole yönelik denetimler (Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi) o güne kadar vergi dışı kalmış kişilerin ve/ya da işlemlerin vergilendirilmesi, dolayısıyla yaratılan yeni kaynaklarla yatırım olanaklarının genişletilmesi mümkün olabilmektedir (Tekin, Çelikkaya, 2007: 50).

### **2. Etkinlik**

Vergi denetimi, sadece vergisel olayların incelenmesiyle kalmayıp, devletin siyasî ve ekonomik politikasında önemli bir yer tutan Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalar Kanunu gibi kanunların uygulanmasına da etkin bir şekilde yardımcı olmaktadır. Zamanımız, artık vergisel olaylara bakışın dar bir çerçeveden çıkarak çok geniş bir perspektife sahip olmasını gerekli kılmakta, olayların vergisel yönü kadar ekonomik ve sosyal yönü üzerinde de hassasiyetle durulması ve çağdaş denetim anlayışının gerektirdiği fonksiyonların yerine getirilmesini kaçınılmaz kılmaktadır (Tekin, Çelikkaya, 2007: 50).

### **3. Genellik**

Vergi denetiminin ilkelerinden birisi de genel olarak herkesin vergi denetimine tabi olmasıdır. Vergi denetimi, vergi kanunları çerçevesinde mükellef sıfatı taşıyan herkese aynı etkinlikte uygulanmalı, toplumda dengesizlik yaratmamak için mümkün olduğunca büyük bir kitlenin incelenmesi ve tarh zamanasını süresinde özellikle büyük işletmelerin incelemeye tabi tutulması gerekmektedir (Tekin, Çelikkaya, 2007: 51).

## **II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ DENETİMİ YOLLARI**

Türk Vergi Hukuku'nda denetim yolları, VUK'nun yedinci kısım başlığı altında, dört bölüm halinde düzenlenmiştir.

Birinci bölüm, yoklama; ikinci bölüm inceleme, üçüncü bölüm arama ve dördüncü bölüm bilgi toplama başlığı altındaki maddelerde düzenlenmiştir. Bu bölümler arasında "vergi denetimi" veya bu anlama gelecek bir bölüm ve madde başlığı yoktur.

1949 tarihli 5432 sayılı VUK ilk kez ihdas edildiğinde oluşan bu sistematik yapı günümüze kadar değişmeden kalmıştır. Vergi hukuku doktrininde ise pek çok yazar, bu üç başlığı “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları” olarak kavramlaştırmıştır (Karakoç, 2012:311, Şenyüz vd., 2013: 146, Bilici, 2011: 74).

Maliye Bakanlığı eski Gelirler Genel Müdürlüğü; bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı ise “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” ifadesini sıkça kullanmaktadır. Ancak bu ifadenin yasal dayanağı yoktur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ise kanunun lafzına uygun olarak yaptıkları incelemelerle ilgili olarak “Vergi İncelemesi” ifadesini kullanmaktadır.

Çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde “Yoklama” ve “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” kavramlarının hukukî çerçevesini çizmeye çalışacağız.

## **A. YOKLAMA YOLUYLA VERGİ DENETİMİ**

### **1. Yoklamanın Tanımı**

Yoklama kelime anlamı olarak, bir şeyin belli bir zaman ve yerde bulunup bulunmadığını anlamak için yapılan eylem, bir tür sayma işlemidir (Söyler, 1987: 32).

Vergi hukuku açısından ise yoklama vergi kanunlarının uygulanması için fiilen tespiti gereken durumların mahallinde araştırılması faaliyetidir. Ancak yoklama, VUK’da tanımlanmamış; bunun yerine, kanun koyucu kanunun 127’nci maddesinde “yoklamadan maksat” ifadesini kullanarak yoklama işleminin hangi amaçla yapıldığını ortaya koymuştur (Söyler, 1987: 32). Buna göre yoklamadan maksat, mükellefi ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek şeklinde ifade edilmiştir.

Bu tanım yoklamaya yetkili olanlara son derece geniş yetkiler verildiğini ortaya koymaktadır. Bu haliyle yoklama vergi dairesinin mükellef hakkında yaptığı bilgi toplama faaliyetleri yanında kayıt ve belge düzeninin kontrolünü de içeren bir vergi güvenlik önlemi mahiyetini almış bulunmaktadır (Söyler, 1987: 32).

### **2. Yoklama Yoluyla Vergi Denetiminin Tarihi Gelişimi**

5432 sayılı Kanundan önce her vergi kanunu mükelleflerin ödevlerini ve denetlenmesini kendi bünyesinde düzenlemişti. Bundan önceki dönemde yoklama, gayrisafi irat sahibi olan mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil edecek bir işlem olarak yürütülmekteydi (Gelirler Genel Müdürlüğü, 1988:7; Söyler, 1987: 29).

Yoklama işlemi, 1949 tarihli 5432 sayılı Kanunun yedinci kısmında “Yoklama ve Tetkik” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu Birinci Bölüm başlığı altında

yer alan 116'ncı madde: “*Maksat: Yoklamadan maksat mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi hadiseleri ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*” şeklindeydi. Bu maddenin hemen arkasında da “Yoklamaya Yetkililer” başlığı taşıyan 117'nci madde ve devamında “Hüviyet ibrazı mecburiyeti”, “Yoklama Zamanı”, “Yoklama Fişi”, “Yoklama Neticelerinin Bildirilmesi”, “Toplu Yoklama” maddeleri yer almaktaydı.

Bugünkü VUK maddelerine baktığımızda, 1949 yılındaki yapının hemen hemen aynı kaldığı görülmektedir. Sadece 127'nci maddede 3239 sayılı Kanunla<sup>5</sup> yapılan değişiklikle madde başlığının “Maksat ve yetki” şeklinde değiştirilmiş olduğu, 5345 sayılı kanunla<sup>6</sup> da yoklamaya yetkili olanlara gelir uzmanlarının eklenmiş olduğu görülmektedir. Demek oluyor ki, yasama organı bu iki değişiklik dışında yoklama işleminin konumunda ve tanımında altmış yıldır değişiklik yapma gereği duymamıştır. Bu durumda yoklama işleminin/sürecinin sağlıklı bir şekilde yürüyüp yürümediği, idare ile mükellef arasında herhangi bir uyumsuzluk yaratıp yaratmadığı soruları akla gelmektedir.

### 3. Yoklamanın Amacı ve İşlevleri

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. Mükelleflerin vergilendirme sürecinde bazı işlemleri gizlemeleri, bazı yükümlülükleri yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri yoklama yoluyla ortaya çıkartılabilir (Tekin, Çelikkaya, 2007: 109).

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi dairesinin bilgisi dışında kalan bütün olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunan bir işlemdir. Yoklama bir yandan henüz mükellefiyet tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması bakımından vergi gelirlerini arttırırken, bir yandan da vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerine aracılık eder.

Yoklamaya yetkili olanlar, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek dışında, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili diğer bir kısım görevleri yerine getirmektedir. Örneğin VUK'nun tebliğ usulleri arasında sayılan memur vasıtasıyla tebliğ işlemi çoğunlukla yoklama memurları tarafından yapılmaktadır. VUK'nun 107'nci maddesinde Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırtmaya yetkili kılınmıştır. Bu konuda Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde de özel hükmeler bulunmaktadır.

<sup>5</sup> 3239 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 5345 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

Yoklamaya yetkili olanların yetkileri sadece mükellef ve mükellefiyetle ilgili olayların tespiti ile sınırlı değildir. VUK' un 127'nci maddesinde yoklamaya kapsama hangi işlemlerin gireceği tek tek sayılmıştır. Ancak söz konusu yetkililerden bir kısmı sadece Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi kapsamında kullanılabilir türden yetkililerdir (Kaya, 1999: 76; Söyler, 1987: 38).

Bu çerçevede, yoklama yetkisinin kapsamına giren konuları sıralamak yerinde olacaktır. Bunların dışında kalan yetkilere ise, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi başlığı altında ayrıca değinilecektir. Yoklamaya yetkili memurlar vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak; aşağıdaki işlemleri yapmaya yetkilidir:

-Kanunî süresi içinde beyanname vermemek, bunun için herhangi bir yazılı bildirimde bulunmamak ya da kanunlarında belirtilen süreler içinde müracaat etmeyerek ve sair şekilde, vergilerin tarhına imkân vermeyenlerin adlarına yapılacak re'sen ya da idarece tarhiyata dayanak teşkil edecek bilgileri tespit etmek.

-Hiç mükellefiyet tesis ettirmemiş kişileri tespit etmek. (Bu yetki aynı zamanda vergi dairesinin "mükellefi tespit etmek" görevini yoklama vasıtasıyla kullandığını da göstermektedir.)

Diğer yandan VUK'nun ilgili maddelerinde düzenlenen bildirim ödevlerini (işe başlama, değişiklik, işi bırakma<sup>7</sup>) süresinde yerine getiren mükelleflerin bildirimlerinin doğruluğunu mahallinde araştırmak, çeşitli kaynaklardan gelen ihbarları değerlendirmek, (Örneğin günümüzde Vergi İletişim Merkezi-VİMER-444 0 186 çağrı merkezine gelen sözlü ihbarlar çoğunlukla yoklamaya yetkili memurlar tarafından sonuçlandırılmaktadır.)

-Aynı vergi kanuna tabi ancak değişik usullerde vergilendirilen mükelleflerin, bu vergilendirmenin usullerine ait şartlarını taşıyıp taşımadığı araştırmak,

-Muhtasar beyanname verenlerin yanlarında çalıştırdıkları personel sayısının beyanname aynen gösterilip gösterilmediği araştırmak (GİB 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2012: 65).

<sup>7</sup> VUK'nun "İşi bırakmanın bildirilmesi" başlıklı 160'nci maddesinin ikinci fıkrası, yoklamaya yetkili olanlara önemli bir görev yüklemektedir. Fıkra hükmü "İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve **yoklamalar** sonucunda bilinen adreslerinde bulunmaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin 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." şeklindedir. Bu konuda bazı sorunlar için bkz. Ercan Durgun, "Gelir Vergisinde İşin Bırakılmasını Mütعاekip Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sorunların Azaltılması İçin Çözüm Önerisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 261, Mayıs, 2003, s.50,53.

### a. Mükellefleri Yoklamak

“Yoklama işleminin asli unsuru yani süjesi; mükelleftir.” (Söyler, 1987: 33). Mükellef VUK’nun 8’nci maddesinde tanımlanan gerçek ve tüzel kişiler olmaktadır Ancak VUK’nun 8’nci maddesinde “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamilidir.” hükmü vergi sorumlusu olan, kanunî temsilciler, vergi kesenler ve mirasçılar ile diğer sorumluların da yoklama işlemine muhatap olacaklarını göstermektedir.

### b. Mükellefiyetle İlgili Maddi Olayları Yoklamak

Mükellefiyetle ilgili maddi olaylar vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olaylar; yani vergiyi doğuran olaylardır (Söyler, 1987: 36). Bu bakımdan, özellikle mükellefiyetin başlangıcının belirlenmesi ve bu yolla vergi alacağının doğduğu tarihin tespit edilmesi önemlidir. Böylelikle vergi tarhına esas teşkil edecek bilgilerin ve tarh zamanaşımının başlangıç ve bitişinin tespiti mümkün olabilecektir.

Öte yandan 4369 sayılı Kanunla değiştirilen VUK’nun 359’ncü maddesiyle düzenlenen kaçakçılık suçları içinde yer alan “sahte belge düzenlemek” fiiline yönelik olarak, bu kişilerin işe başlama bildirimleri ve/ya da daha sonra yapılan yoklamalarda tespit edilen hususlar delil sayılabilmektedir<sup>8</sup>.

### c. Kayıtları Yoklamak

Yoklamaya yetkili olanlar mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yoklama yetkisine sahiptir. Ancak bu yetkinin çerçevesini vergi incelemesi ile karıştırmamak gerekir. Yani yoklamaya yetkililer anlık olarak mükelleflerin işyerine gidip herhangi bir deftere ve defter kaydına bakamazlar.

Diğer yandan VUK’nun 127’nci maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen fıkrada “Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak.” şeklinde başlayan hükümler çerçevesinde, bazı yetkiler verilerek yoklamaya yetkili olanların bazı kayıtları denetlemesi mümkün kılınmıştır. Bu yetki şu işlemler çerçevesinde kullanılabilir:

Ödeme kaydedici cihaz (yazar kasa) kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

<sup>8</sup> 28 seri nolu KDV Genel Tebliğinin “Yoklama ve Değerlendirme” başlıklı (C) bendinde, “İade veya mahsup talepleri bu tebliğle aranan belgelerin vergi dairesine ibrazından sonra, vergi dairesince yapılacak yoklama ve değerlendirme sonunda yerine getirilecektir. Yoklama ve değerlendirme işlemi vergi dairelerinde en kısa süre içinde tamamlanacaktır.” denilmiştir. 28 seri nolu KDV Genel Tebliği, 01.08.1988 tarih ve 19886 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Ayrıca bu konuda 84 seri numaralı KDV Genel Tebliğine bakınız. 84 seri nolu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 tarih ve 24592 numaralı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını<sup>9</sup>, tasdikli olup olmadığını, usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını tespit etmek,

- Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,
- Faturasız mal bulunup bulunmadığını tespit etmek,
- Levha asma<sup>10</sup> veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek,
- Kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- Nakil vasıtalarını, özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması gereken taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerin içeriğini tespit etmek.

Bu konuda aşağıda “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” başlığı altında kapsamlı bilgi verilecektir.

#### **d. Mevzuları (Konuları) Araştırmak Ve Tespit Etmek**

“Mevzuları araştırmak” ifadesinden kanun koyucunun neyi kastettiği açık değildir. Ancak maddenin; “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” şeklindeki lafzından, vergilerin konusu ile ilgili her türlü bilginin yoklama yoluyla tespit edilebileceği sonucu çıkartılabilir. Bu konular verginin konusuna giren, gelir, servet, harcama olabileceği gibi özellik arz eden başka hususlar da olabilir.

Öte yandan, Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nde<sup>11</sup> 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. Bunun yanı sıra vergi dairesinin çeşitli birimlerinden gelen bireysel yoklama istemi üzerine yoklama yapılması da bu kapsamda sayılabilir.

<sup>9</sup> Bu konudaki tereddütler konusunda bkz. A. Bumin Doğrusöz “Serbest meslek defteri işyerinde olmazsa”, **Referans Gazetesi**, 02.07.2007.

<sup>10</sup> VUK’nun 5’nci maddesi gereğince vergi levhası asma zorunluluğu kaldırılmıştır. Ancak tasdik ve işyerinde bulundurma zorunluluğu devam etmektedir. Ödeme Kaydedici Cihaz Levhası, Fiyatlarımıza KDV Dâhildir Levhası asma zorunluluğu devam etmektedir.

<sup>11</sup> Yönetmelik 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanmıştır.

Yoklamaya yetkili olanlar 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'la<sup>12</sup> ilgili olarak ödeme kaydedici cihazlara (yazar kasa) ait yoklama işlemlerini de (malî hafıza kontrollü, günlük, anlık, aylık, yıllık rapor alma, alım-satım, devir, arıza vb.) yürütmektedir.

Ayrıca yoklamaya yetkili olanların toplu yoklama işlemleri ve tebliğ işlemleri ile görevlendirildiği görülmektedir.

#### 4. Yoklamaya Yetkililer

VUK'nun 128'nci maddesine göre yoklamaya yetkili olanlar şunlardır:

Vergi dairesi müdürleri; yoklama memurları; yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler (özel yoklama yetkilileri) vergi incelemesine yetkili olanlar (vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar), gelir uzmanları.

#### 5. Yoklamaya Yetkililerin Hüviyet İbrası Zorunluluğu

Yoklama yapanlar, yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmî kimlik belgesini, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye göstermek zorundadır.

#### 6. Yoklama Tutanakları

Yoklama sonucunda düzenlenmesi gereken tutanaklara ilişkin düzenleme, VUK'nun 131'nci maddesinde yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu fişler yoklama sırasında iki nüsha olarak düzenlenir ve nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır."<sup>13</sup>

Öte yandan vergi cezalarının dayanağı ile ilgili olarak VUK'nun "Cezayı gerektiren olayın tespiti" başlıklı 364'ncü maddesi şu hükümleri getirmiştir. "*Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerinin veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir.*"

<sup>12</sup> 3100 sayılı Kanun 06.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>13</sup> "İmzadan imtina sebebinin tutanağa geçirilmediği gerekçesiyle düzenlenen tutanağın geçerli olmadığından bahisle ceza kaldırılmaz." Danıştay On Birinci D., 17.2.1999 tarih, E. 1997/3205 ve K. 1999/701 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, Erişim Tarihi, 14.02.2014.

Ancak yargı kararları incelendiğinde, yoklamaya yetkililer tarafından tutanaklar<sup>14</sup> düzenlenirken yapılan hataların sık sık ihtilaflara yol açtığı ve dava konusu edildiği gözlemlenmiştir.

## B. YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ

### 1. Kavram ve Tarihi Gelişim

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi kavramının kapsamı VUK’unda “Yoklama” başlığı altında düzenlenmiştir. Literatürde ise net bir tanımı bulunmamaktadır (Tekin, Çelikkaya, 2007: 117; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Rehberi, Kasım, 2012).

#### a. 1980 Yılında Yapılan Düzenlemeler

Bu denetim usulü, 2365 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye dayanmaktadır. 2365 sayılı Kanunla; VUK’nun 127’nci maddesi; *“Yoklamadan maksat; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları kayıtları (kayıtları ifadesi eklenmiştir) ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak nakil vasıtalarında yolcu listeleri ve nakliye irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetini tespit etmeye yetkilidir.”* şeklinde değiştirilmiştir.

12 Eylül 1980 askeri müdahalesinden hemen sonra çalışmaya başlayan vergi komisyonu tarafından hazırlanan Kanun Tasarısı 25 Aralık 1980 tarihinde Milli Güvenlik Konseyi’ne sunulmuştur. 2365 sayılı Kanunun genel gerekçesinde yapılan düzenlemeye ilişkin olarak; yoklama maddesinde yapılan değişikliklerle ilgili kapsamlı bir açıklama yoktur. Sadece *“yoklama memurlarına, vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak nakil vasıtalarını durdurma ve bulundurmaları gereken vesikalar ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetini tespit etme yetkisi verilmektedir.”* cümlesi yer almaktadır.

Öte yandan 2365 sayılı Kanunla ilk defa birinci sınıf tacirlere günü gününe kayıt yapılması zorunlu olan “Günlük Kasa Defteri” ve ikinci sınıf tacirlere da “Günlük Perakende Satış ve Hasılat Defteri” tutma zorunluluğu getirilmiş, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca VUK’nun mükerrer 257’nci maddesi ile Maliye Bakanlığı’na belge düzeni konusunda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Ancak bu maddenin kapsamı yıllar içinde genişletilmiş ve bu yetkiye dayanarak genel tebliğlerle yapılan düzenlemeler ile adeta mükerrer bir vergi hukuku alanı yaratılmıştır

<sup>14</sup> Arzuhalçılık yaptıkları halde vergi mükellefiyetlerini tesis ettirmedikleri yolunda tutulan yoklama tutanağının iptal edilmesine ilişkin olarak açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi, “yoklama tutanakları ilgililerin hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratmadığından iptal davasına konu olamaz.” şeklinde karar vermiştir. Danıştay Dördüncü D. 24.01.1991 tarih ve E.1991/95; K.1991/297sayılı kararı. <http://www.kararevi.com/karars/783978#.U0POVqJW-ZQ>, Erişim tarihi: 07.04.2014.

(Somuncu, 2010: 1272). Bu yetki çerçevesinde çıkartılan genel tebliğlerle yapılan düzenlemeler, yaygın ve yoğun vergi denetimleri sonrasında kesilen cezalar nedeniyle mükellef ve vergi idaresi arasında ihtilafların da artmasına yol açılmıştır.

VUK'nun "Faturanın Şekli" başlıklı 230'uncu maddesinde yapılan bir değişiklik ise Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde mükellefleri, vergi idaresini ve yargıyı en çok meşgul eden sorunları da beraberinde getirmiştir. Sevk irsaliyesine ilişkin düzenlemeler ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde sevk irsaliyesi ile ilgili olarak düzenlenen tutanaklara dayanarak kesilen cezalar<sup>15</sup> en fazla sorun yaşanan konu olmuştur (Somuncu, 2005: 130).

VUK'nun "Vergi mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesine eklenen fıkrayla Vergi Levhası asma zorunluluğu ilk defa 2365 sayılı Kanunla getirilmiştir. Bu uygulama yaklaşık otuz yıl sonra kaldırılmış, sadece levha onaylatma ve bulundurma ödevi şekline dönüşmüştür.

Yukarıda belirttiğimiz 2365 sayılı Kanunla yapılan bu düzenlemelerin, mükelleflerin belge düzenine uyup uymadıkları konusunda yapılacak denetimleri daha da etkinleştirmek amacına yönelik olduğu söylenebilir. Buna paralel olarak, vergi suçları yeniden tanımlanmış ve uygulanacak cezalar yeniden düzenlenmiştir.

Bazı cezalara ilişkin düzenlemeler ise suçun niteliğine nazaran oldukça ağır olarak nitelendirilebilir. Vergi levhası asmamak, tasdik ettirmemek, belge düzenine uymamak konusunda özel usulsüzlük cezaları öngörülmüş, bazı suçlar için hapis cezaları getirilmiştir. Bu konuda 2365 sayılı Kanunun gerekçesinde şu ifadeler dikkat çekicidir: "*Ceza hükümleri ile ilgili açıklamalarda belirtildiği üzere günümüzde, vergi güvenliğini sağlayacak tedbirler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemelerden çok, cari yıl içinde yapılan maddi kontrollere (yoklama kastediliyor) önem verilmektedir. Suçun işlenmesinde bazen yıllarca sonra yapılmakta olan vergi incelemesi, vergi ziyayı ile ilgili delil ve izlerin çoğunlukla ortadan kalkmış olması nedeniyle ancak belli bir ölçüde etkili olabilmektedir. Oysa anında yapılan kontrollerde, geliri doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasında ilişki kurulması mümkün olmakta, vergi ziyasına yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır.*" (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1988: 580). Ceza hükümlerine bakıldığında ise, özellikle "kaçakçılığa teşebbüs" suçu olarak sayılan ve hapis cezasını gerektiren fiiller dikkat çekmektedir. Bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde iki defa fatura, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe fiilleri verginin tarhından önce ortaya

<sup>15</sup> "Sevk irsaliyesine tarih yazılmaması, düzenlenmiş olan irsaliyenin hiç düzenlenmediği anlamına gelmeyecektir." Danıştay Dördüncü D., 8.2.2000 tarih, E. 1999/971 ve K. 2000/347 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-1999-971.htm>, Erişim tarihi: 07.04.2014.)

çıkartılanlar ile vergi dairesince yazılı olarak talep edilmesine rağmen servet beyanında bulunmayanlar; bu fillerin vergi ziyasını gerektirip gerektirmediğine bakılmaksızın kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılacaktır.

Kaçaklığa teşebbüs etmenin cezası ise, bir aydan bir yıla kadar hapis ve bu kadar müddet ticaret ve sanat icrasından mahrumiyet olarak öngörülmüştür.<sup>16</sup>

Ancak bu dönemde bu derece katı cezaî yaptırımlar öngörülmüş olmasına rağmen, vergi idaresinin fiziki olarak bu denetimleri etkin bir uygulayacak yapıda olmadığı da ileri sürülmüştür (Kılıçdaroğlu, 1981: 19).

### **b. 1985 Yılında Katma Değer Vergisi'nin Uygulanmaya Başlamasının Etkisi ve 3239 Sayılı Kanunla Yoklama İle İlgili Yapılan Düzenlemeler**

Katma Değer Vergisi'nin yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden yaklaşık bir yıl sonra yoklama ile ilgili kapsamlı düzenlemeler yapan 3239 sayılı kanun yürürlüğe girmiştir.

3239 sayılı Kanunun genel gerekçesine bakıldığında, yoklamaya yetkili olanlara verilen yetkilerin dayanağına ilişkin açıklamalar görmek mümkündür (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1988: 742).

*“Komisyonumuzdaki görüşmelerde, tasarıda öngörülen belge düzenine uymamayı ve vergi kaybına yol açmayı alışkanlık haline getiren mükelleflerin basın ve televizyon aracılığı ile teşhir edilmesi ilkesinin mükelleflerin vergi ve cibelerini zamanında yerine getirmelerini sağlayıcı bir faktör olacağı yaygın ve yoğun vergi denetiminin etkinliğini artırmak için Vergi Yoklama Memurlarını yeni yetkilerle donatımının yerinde olacağı; (...) Netice olarak; tasarı ile öngörülen değişikliklerde, devletin dürüst vatandaşın vergisini ödemesi için her türlü kolaylığı sağladığı, ancak, vergi kaybına yol açan mükellefler için ise daha etkili tedbirler getirdiği görüşü komisyonda benimsenmiştir.”*

3239 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişen, yoklama başlıklı VUK'nun 127'nci maddesinde geniş kapsamlı bir değişiklik yapılmış; daha doğrusu fıkralar eklenmiştir. Bu düzenlemenin yapılmasıyla birlikte Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi olarak adlandırılacak bir dönem başlamıştır.

VUK'nun 127'nci maddesi şu şekilde değiştirilmiştir:

<sup>16</sup> “213 sayılı Kanunun 358/1. maddesine göre bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki kez taşıma irsaliyesi düzenlenmemesi halinde kaçakçılığa teşebbüs suçu oluşur.” Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin, 15.11.1989 tarih ve E. 1989/2337, K. 1989/4495 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim tarihi, 15.02.2014).

“Suçun kanunî unsurunun oluşması için belgelerin bir hesap dönemi içinde düzenlenmesi ve aynı cins olması gerekir.” Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin, 21.12.1989 tarih ve E. 1989/3051, K. 1989/4960 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (Erişim tarihi, 15.02.2014).

“Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.” şekildeki madde hükmünde, şu önemli değişiklikler yapılmıştır:

“Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretlerle 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 mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) 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 yetkisini haizdirler.”

Vergi mükellefleri ve vergi idaresi için “yeni bir dönemin başladığı” bu değişikliklerle, yoklamaya yetkili olanlara çok geniş yetkiler verilmektedir.<sup>17</sup> Bu yetkilerden özellikle birisi olan ve anayasa ile ceza hukuku ilkelerine aykırı olduğu da ileri sürülen, “kanunî defter ve belgeler dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeleri almak” yetkisi bu Kanunla verilmiştir (Furtun, 2010: 318, 319). Aşağıda bu konuda kapsamlı bilgi verilecektir.

Bu kapsamda 1985 yılında başlayan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi 3239 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler çerçevesinde, herhangi bir değişikliğe uğramamış, geçen yaklaşık otuz yılda uygulanmaya devam etmiştir (Yurteri, 2012: 263).

<sup>17</sup> Bu yetkinin kullanılmasına yönelik çıkarılan 168 sıra numaralı VUK Genel Tebliği, 31.12.1985 tarih ve 18975168 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

### c. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin Sosyal ve Psikolojik Görünümü

2365 sayılı kanununun 12 Eylül 1980 askeri müdahalesinden birkaç ay sonra yürürlüğe girmesi, dolayısıyla dönemin hassasiyeti nedeniyle üzerinde çok fazla yorum yapılamadığı görülmektedir. Ancak yine de basında yer alan bazı başlıklardan, vergi denetimi konusunda yapılan yeni düzenlemelere ilişkin haberler verdiği görülmektedir.<sup>18</sup>

3239 sayılı Kanunla Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ile ilgili yapılan düzenlemelerin KDV'nin 1985 yılı başında uygulanmaya başlaması ile doğrudan bir ilişkisi olduğu söylenebilir. Çünkü Katma Değer Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde "Malî Nedenler" başlığı altında, KDV'nin kayıt dışılığı belge düzenini sağlayarak önleyeceği ve böylece ekonomide otokontrol sağlayacağı vurgulanmıştır. Ancak belge düzenini sağlamak çok da kolay olmamış, yılların alışkanlıklarını değiştirmek için belge düzenine ilişkin denetimlerin de artırılması ihtiyacı belirlemiştir. (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, KDV Kanunu Gerekçesi, 1985).

3239 sayılı kanunun yürürlüğe giriş tarihi olan 11.12.1985 tarihinden hemen önce ve sonrasında ulusal basında çıkan haberler, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi konusunda mükellefler üzerinde olumsuzluk ve tedirginlik oluşturabilecek ifadelerle doludur.<sup>19</sup> Gerçekten de haberlerde biraz abartılı gibi görünen Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi tüm Türkiye'de işyerlerine ani baskınlar, defterlere el koyma, fiş-fatura denetimi, gece-gündüz yol denetimleri şeklinde uygulanmaya başlamıştır. Vergi dairelerinde kurulan "denetim ekiplerinde" bazen bir vergi denetmeni başkanlığında, bazen de "özel yoklama yetkilisi" başkanlığında günlük olarak, planlı ya da plansız olarak bu denetimler yürütülmüştür. Ancak denetimlerin mükellefler üzerinde bir baskı oluşturduğu ve idare, mükellef ilişkilerinin bu durumdan olumsuz etkilendiği söylenebilir.

## 2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin Kapsamı

Bu kısımda, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ile ilgili olarak yoklamaya yetkili olanların yetkileri dâhilinde yapabilecekleri işlemler ve uygulamada yaşanan sorunlar ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ile illiyet bağı bulunan belge düzenine uyma ödevine ilişkin düzenle-

<sup>18</sup> "Vergi usul yasası vergi denetimini güçlendiriyor: Günlük kasa, satış ve hasılat defteri tutmak zorunlu olacak." *Milliyet Gazetesi*, 27.12.1980. s.1.

"Vergi denetimi için gerekirse her bakanlığın memurundan yararlanılacak", *Cumhuriyet Gazetesi*, 26 Nisan 1981, s.5.

"Temmuzda vergi denetimi yaygınlaşacak", *Milliyet Gazetesi*, 03.06.1981, s.11

"Kentlerin Girişinde Fatura Kontrolü yapılıyor." *Milliyet Gazetesi*, 03.06.1981, s.3

<sup>19</sup> "Vergi Operasyonu: Bazı İşyerlerinin Defterlerine El Konuldu", *Milliyet Gazetesi*, 08.12.1985 (Bu haberin kanun yürürlüğe girmeden önce yapılmış olması ilginçtir.)

"Tüm Bakanlık Örgütü Alarma Geçirildi: Vergi Avcıları", *Milliyet Gazetesi*, 21.12.1985, s.4.

meler ele alınacaktır. Daha sonra belge düzenine uyulmaması halinde uygulanacak cezaların türleri ve dayanakları ile yargı kararlarından örneklerle mükellefler ve vergi idaresi arasındaki uyumsuzluklar ele alınacaktır.

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi uygulamasında, birkaç farklı yöntem olduğu görülmektedir. Bu denetimlerden bir kısmı, sokakta, caddede mal satın alan tüketicilerle veya şehir giriş ve çıkışlarında, otobüs terminallerinde, nakliye ambarı veya kargo şirketlerinin bürolarında sürücüler, yolcular, çalışanlarla muhatap olunan; ağırlıklı olarak belge düzenine ilişkin denetimler şeklinde yapılmaktadır (Seviğ, 2007:4).

Diğer bir kısım denetim ise, işyerlerinde günlük hasılat tespiti, vergi levhası asma zorunluluğuna uyulup uyulmadığı, günü gününe kayıt yapılması gereken defterlere ilişkin denetimler, faturasız mal bulunup bulunmadığı, kanunî defterler dışındaki defter ve belgelerin (ajanda, sipariş fişi vb.) tespiti ve alınması ile ilgili olarak işyerlerinde mükellefle bire bir muhatap olunan denetimlerdir. Bunların yanında vergi incelemesine yetkili olanların başkanlığında belli zamanlarda fiili envanter yapılmaktadır (Kılıçdaroğlu: 1981:17).

#### **a. Günlük Hâsılatı Tespit Etmek**

Bu denetim, daha çok lokanta, bar, pavyon, gazino, gece kulübü, hamam vb. hizmet işletmelerinde yapılan denetim türüdür. Günlük hasılat tespitleri yılın değişik günlerinde yapıldığı takdirde mükelleflerin yıllık gayrisafi hasılatları konusunda sağlıklı bir veri teşkil edebilir. Böylece mükellefler gerçeğe yakın beyanda bulunmaya sevk edilmiş olur. Şayet, mükelleflerin beyanı, tespit edilen hâsılat tutarlarına nazaran düşük ise, bu düşüklüğün açıklanması gerekebilir. Aksi takdirde, yoklamalarla tespit edilen hâsılat tutarları karine teşkil edebilir. Böylelikle vergi idaresi takdir komisyonu kararlarına göre cezalı tarhiyat yoluna gidilebilir.

Vergi idaresi açısından oldukça etkili bir kontrol aracı olabilecek bu hasılat tespitleri, bazı mükelleflerin yetkili elemanlara direnç göstermeleri, işlerin aksaması gibi nedenlerle idare-mükellef ilişkilerini yıpratıcı bir şekle dönüşebilmektedir. Maliye Bakanlığı bugüne kadar kaç mükellef nezdinde günlük hasılat tespiti yaptığını açıklamamıştır. Ancak 2005 yılından sonraki bazı yıllara ait faaliyet raporlarında yılbaşı, bayram gibi ekonominin hareketli olduğu günlerde günlük hasılat tespiti yapılan mükellef sayıları açıklanmıştır.

#### **b. Yol Denetimleri**

Bu denetimler yoklamaya yetkililer tarafından genellikle şehirlerin giriş ve çıkışlarında, özellikle il içinde üretilen malların başka illere dağıtımı veya o ile gelen ticarî, sınai, zirai malların; sevk irsaliyesinin veya faturasının bulunup bulunmadığı, ücret karşılığı nakliyecilik yapanların taşıma irsaliyesinin bulunup

bulunmadığı<sup>20</sup>, yolcu taşımacılığı yapanların yolcu listeleri ve yolcu biletlerinin denetlenmesi gibi işlemlerdir (Çilkoparan, 2004: 105).

Ancak bu denetim türünün çok zahmetli ve bazı riskler taşıyan bir dizi işlem olduğunu belirtmek gerekir. Çünkü uygulanmaya başladığı 1985 yılından itibaren tartışma yaratan bu denetim türü; araçların durdurulması ile ilgili sorunlar<sup>21</sup>, belgelerin şekil şartlarına ilişkin gerek kanun ve gerekse genel tebliğler ile yapılan düzenlemelerin yarattığı sorunlar nedeniyle uygulanması zor bir denetim türü haline gelmiştir (Çiçek, 2005: 154).

Öte yandan güvenlik sorunu ve görevli memurların oldukça zor koşullar altında sadece bir minibüs ve bir trafik polisi ile yürüttükleri bu denetimler özellikle 1985 yılından sonra büyük artış göstermiştir.

Bu denetimlerde karşılaşılan bir diğer sorun da nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde bunların derhal tasfiye etmek konusunda yaşanmaktaydı. VUK'nun 127'nci maddesindeki taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar kullanılabilir bu yetkinin uygulanması son derece zor ve zahmetli idi.

Öte yandan görevli memurun "Dur" ikazına uyulmaması halinde o zaman yürürlükte olan VUK'nun 358'nci maddesindeki "kaçakçılığa teşebbüs suçu" işlenmiş olduğundan, mükellefler hapis cezası ile karşı karşıya kalabilmektey-

<sup>20</sup> "Yoklama fişinin kanunda belirtilen kişiler nezdinde düzenlenmesi veya onlardan birine imza ettirilmesi gerektiğinden, kargo şirketinin sürücüsüne imzalatılan tutanakta yasal isabet yoktur(...) Tutanağın, yukarıda anılan yasa hükmünde sayılan kişiler nezdinde düzenlenmesi veya onlardan birine imza ettirilmesi ya da yükümlü veya yetkili adamının bulunmadığı bir sırada düzenlenen bu tutanağın yukarıda anılan yasa hükmünün ikinci fıkrasında açıklandığı şekilde polis, jandarma muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması gerekirken kargo şirketinin sürücüsüne imzalatılan tutanakla yapılan tespit yükümlüyü bağlamayacağından, bu tespitte dayalı özel usulsüzlük cezasının kesilmesinde yasal isabet bulunmamaktadır.", Danıştay Dördüncü D.'nin 6.11.2000 tarih, E. 1999/2138 , K. 2000/4525 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-1999-2138.htm>, Erişim tarihi: 20.02.2014.

<sup>21</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 12/04/2002 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3025-353-639/16716 sayılı Özelgesi: "Yazılardan anlaşıldığına göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 10 numaralı bendinde yer alan Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına kesilecek özel usulsüzlük cezasının uygulanmasında "araç" kelimesinin ticari olmayan araçları da kapsayıp kapsamadığı, ticari olmayan aracın sahibi adına ceza kesilip kesilmeyeceği hususlarında duraksamaya düşülmüştür.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 10 numaralı bendinde; Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükmeye göre, yetkililerin dur ikazına uymayan araçların sahibi adına ceza kesilmesinde esas olan, bunların ücret karşılığı taşıma işlemi yapılan araç olmasıdır. Ancak, dur ikazına uymayan aracın özel araç olması halinde ise, bu araçla ücret karşılığı taşımacılık yapıldığına ilişkin bir tespit olması kaydıyla bu aracın sahibi adına da ceza kesilmesi mümkün bulunmaktadır" ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), Erişim tarihi: 14.02.2014).

di.<sup>22</sup> Daha sonra 4369 sayılı Kanunun 82/1-b maddesiyle bu fiil suç olmaktan çıkarılmış, ancak özel usulsüzlük cezası uygulaması devam etmektedir.

VUK'nun 353'ncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre; Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına (1.1.2014'den itibaren 700 TL) özel usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Ancak bu cezanın Anayasaya aykırılığı ileri sürülmüş ve Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi VUK'nun 353'cü maddesindeki hükmü Anayasa'nın 38 ve 73'ncü maddelerine aykırı bulmamıştır.

Mahkeme oy çokluğu ile verdiği ret kararında<sup>23</sup>, Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin araçları durdurmasının, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek ve durmayan aracın sahibi adına ceza kesilmesini sağlamak olduğu belirtilmiştir.

### c. Kanunî Defter ve Belgeler Dışında Vergi Kaçırıldığına Emare Teşkil Eden Defter ve Belgeleri Almak

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi kapsamında en fazla tartışma yaratan hususlardan birisi de “kanunî defter ve belgeler dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeleri almak” şeklindeki madde hükmüdür.

Anayasaya ve ceza hukuku ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülen (Baykara, 2005: 4<sup>24</sup>; Furtun, 2010: 318, 319; Seviğ, Doğrusöz: 2010) bu yetki 3239 sayılı

<sup>22</sup> “213 sayılı Kanunun 358'nci maddesinin 3 numaralı bendinde; "bu kanunun 127'nci maddesi ( d ) bendi uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen araçlarını durdurmamalarının kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayıldığı" hükmüne bağlanmış olup, olayımızda özel işaretli görevlilerin ikazına rağmen durmayarak olay yerinden kaçan ve denetimi engelleyen sanığın **suçunun oluştuğu**, bu ahvalde cezai sorumluluk için failin vergi mükellefi olmasının şart bulunmadığı gözetilmeden yazılı düşüncelerle beraat hükmü kurulması; kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı istem gibi (BOZULMASINA),31.5.1991 gününde oybirliği ile karar verildi.” Yargıtay 9. Ceza D.'nin. 31.5.1991 tarih ve E. 1991/1867, K. 1991/2180 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> ( Erişim, 15.02.2014).

“Maliye DUR deyince Durulacak”, (...)Yargıtay Maliye görevlilerinin vergi denetimi sırasında “DUR” ihtarına uymayan sanığa bir yıl hapis cezası verilmesini kararlaştırdı.” **Milliyet Gazetesi**, 05.07.1995, s.7.

<sup>23</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 6.1.2005 tarih; 2001/487 esas ve 2005/2 sayılı kararı 27.10.2005 tarih ve 25979 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır. Kararın sonuç kısmında, “(...) Başvuru kararında, duruma eyleminin cezasının, ancak trafik cezası olabileceği ileri sürülmüş ise de, dava konusu kuralla güdülen amaç, trafik kurallarına uyulmasının değil, vergi ödevinin yerine getirilmesinin sağlanmasıdır.

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.” denilmiştir.

<sup>24</sup> Baykara, makalesinde el koyma işlemi ilgili olarak şöyle demiştir. “VUK'da ceza yargılama usulü ile ilgili maddeler de mevcuttur. Bunların en önemlisi 367'nci maddedir. Bu bağlamda, yazı konumuz olan VUK 127/I-c son cümle de bir ceza muhakemesi normudur. Çünkü bu maddede düzenlenen el koyma işlemi ceza muhakemesi alanına girer. Gerçekten sözünü ettiğimiz hüküm, VUK 359/a-1 maddesine göre kullanılması

Kanunla verilmiştir. Bu yetki ile ilgili olarak 168 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde<sup>25</sup>; “*Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının veya kanunî 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 dağıtımı hakkında yönetmelik hükümlerine aykırı belgeler ve benzerleri gibi) diğer delillerin tespiti halinde, bunlar alınacak, defter ve belgelerin alındığını belirtir en az dört örnek teferruatlı tutanak tanzim edilmesi yanında, alınan defter ve belgelerin uygun bir yerine ilgililerin imzalarının alınması yoluna gidilecektir.*” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Mükelleflerden bazıları, tutulması ve kullanılması zorunlu olan defter ve belgelerin yanında, çok defa mükellefiyetleri ile ilgili gerçek durumu gösteren özel defter ve belgeler kullanmaktadır. Müşteri takibi, kredili satış, sipariş takibi gibi nedenlerle kullanılan bu türlü defter, belge ve diğer dokümanların tespiti kolay olmakla birlikte, özel mahiyette olmaları gerekçesiyle mükellefler tarafından yetkili elemanlara rızaen verilmek istenmemektedir.<sup>26</sup>

Vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden ve kanunî defterler ve belgeler dışında kalan defter ve belgeler tespit edildiğinde, bunlar alınarak dört örnek ayrıntılı tutanak düzenlenmektedir. Alınan bu tür defter, belge ve dokümanlar, vergi dairesince ön değerlendirmeye tâbi tutulmakta, vergi incelemesini gerektirenler ilgili birime intikal ettirilmektedir. Vergi incelemesini gerektirmeyenler, vergi dairesince re'sen takdir işlemine başvurulurken veya yapılacak tarh işlemlerinde delil olarak kullanılmaktadır (Söyler, 1987: 44-45).

suç olan belgelerin alınması (el konması-zaptı) ile ilgilidir. Bunun sonucunda vergi incelemesi yapılacak, el konulan belgeler düzenlenen vergi suçu raporunun eki olarak VUK Madde 367'ye göre savcılığa gönderilecektir.

VUK'un 127/I-c maddesindeki son cümleye dayanılarak defter, belge ve diğer delilleri almak bir yönüyle idarî bir işlemdir. Diğer yandan, yoklama memurunun yaptığı işlemin adli kolluk niteliği taşıması (Prof Dr. Billur Yaltı, Vergi Hukukunda Susma Hakkı, (VUK 359) (a), (2) nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu; Vergi Dünyası Mayıs 2005, Sayı 285, s.24, 33.) Yazar bu makalesinde yoklama memurları ve inceleme elemanlarının bu tür faaliyetlerinin adli kolluk faaliyeti niteliğinde olduğunu belirtmektedir) nedeniyle de ceza muhakemesi işlemidir. Çünkü bu işlemle birlikte, suç unsuru bulunursa diğer ceza muhakemesi işlemleri yapılacak ve dava açılacaktır.”

<sup>25</sup> 168 sayılı VUK Genel Tebliği 31.12.1985 tarih ve 18975 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>26</sup> “Davacı, inceleme raporundaki tespitlerin dayanağı on adet el defterinin ele geçirilmesi ve alınmasının hukuka uygun bir şekilde yapılmadığı, bu nedenle kanunsuz delil olarak nitelendirilmesi gereken bu defterlerdeki bilgilere göre yapılan tespitlerin yasal olmadığını ileri sürerek ısrar kararının bozulmasını istemiştir. İşlemlerinin bir kısmını el defterlerinde izleyerek hasılatını kayıt ve beyan dışı bırakan vergi yükümlüsünün, çekince belirtmeden imzaladığı inceleme tutanağındaki anlatımında; el defterlerinin iş yerinden alındığı, kayıtların iş görüşmesine ilişkin olduğu ve yazıların kendisi ya da işçilerince yazıldığını açıkladığı halde yargılama sırasında ileri sürdüğü tersine iddiaya hukuksal sonuç bağlanamayacağı” hakkında. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.12.2008 tarih ve E. 2007/493, K. 2008/754 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2007-493.htm>., (Erişim Tarihi 25.02.2014.)

#### d. Belge ve Kayıt Düzeni İle Levha Kullanma Ödevine İlişkin Denetimler

Yoklamaya yetkili olanların tutulması gereken kanunî defterleri inceleme yetkisi yoktur. 3239 sayılı kanunla değiştirilen VUK'nun 127'nci maddesinin c bendine göre, yoklamaya yetkili olanların; *“Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek (...)* yetkileri bulunmaktadır. VUK'na göre günü gününe kayıt yapılması gereken defter sadece serbest meslek kazanç defteridir. Bu defterin iş yerinde bulundurulmasının zorunlu olup olmadığı tartışmalıdır. Şöyle ki; 127'nci maddenin c bendi hükmü bu defterin iş yerinde bulundurulup bulundurulmadığının yoklamaya yetkili olanlarca denetlenmesi yetkisini vermektedir. Ancak, denetim sırasında bu defter iş yerinde bulunmuyorsa, bu durumda mükellefe adına özel usulsüzlük cezası kesilip kesilemeyeceği tartışmalıdır (Doğrusöz, 2007). Çünkü, VUK'nun özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen 353'ncü maddesinin 4'ncü bendi *“Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile Maliye Bakanlığı'na tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; iş yerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için (1.1.2014'den itibaren 190 -TL) özel usulsüzlük cezası kesilir”*. şeklindedir.

Bu madde hükmünde yer alan günlük kasa defteri ile günlük perakende satış ve hâsılat defteri, 4369 sayılı kanunla, tutulması zorunlu defterler arasından çıkartılmıştır. Ancak bu iki defterin VUK'nun 219'ncü maddesine göre günü gününe tutulma zorunluluğu devam etmektedir. Dolayısıyla bu defterlere ilişkin olarak herhangi bir ceza kesilemeyeceği açıktır.

Öte yandan, VUK'nun 127'nci maddesinin c bendindeki; *“Maliye Bakanlığı'na tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterler”* ifadesinin serbest meslek kazanç defteri bakımından uygulanması da mümkün değildir. Çünkü serbest meslek kazanç defteri VUK'nun 219'ncü maddesine göre günü gününe tutulması zorunluluğu bulunan bir defterdir. Bu durumda serbest meslek kazanç defteri iş yerinde bulundurulmasa bile kesilecek olan özel usulsüzlük cezası hukuka aykırı olacaktır.

VUK'nun 127'nci maddesine göre yoklamaya yetkili olanların defterlere ilişkin denetim yetkisi dışında kayıt düzeni ile ilgili olarak;

- Bu defterlerin noterlerce tasdik edilip edilmediğine,
- Usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını denetlemek yetkileri bulunmaktadır.

Ayrıca levha asma, tasdik ettirme ve kullanma zorunluluğuna uyulup uyulmadığını tespit etmek<sup>27</sup> de bu yetkiler arasındadır.

### **e. Ödeme Kaydedici Cihazların (Yazar Kasa) Kullanılmasına Yönelik Denetimler**

Belge düzeninin yerleştirilmesi amacıyla VUK’nda fatura yerine geçen belgeler arasında sayılan “makinalı kasaların kayıt ruloları” daha sonra 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun’la düzenlenen bir ödev haline dönüşmüştür. Dolayısıyla “Yazar Kasa Mevzuatı” başlı başına, kanun, genel tebliğ, özelgelerle işleyen özel bir alan haline gelmiştir.<sup>28</sup> Mükelleflerin yazar kasa kullanma zorunluluğu 01.07.1989 tarihi itibarıyla başlamış olup, bir önceki dönem satışları veya gayrisafi iş hasılatlarına göre aşamalı olarak kullanıma geçilmiştir. Daha sonraki yıllarda yazar kasa kullanma zorunluluğu genişletilmiştir. 2005 yılından itibaren aşamalı olarak akaryakıt istasyonlarında<sup>29</sup> özel donanımlı yazar kasalar, 2013 yılından itibaren de hem perakende satış fişi hem de kredi kartı ödeme belgesi verebilen yazar kasaların (yazar kasa pos cihazı) kullanılması zorunluluğu getirilmiştir.

Yoklamaya yetkili kişiler yukarıda değinilen hususlarla ilgili denetimleri yaparken iş yerinin kapanış saatinde, günlük kapanış fişini (Z Raporu) kontrol etmektedir. Bu raporda iş yerinin açılış saatinde, o saate kadarki günlük hasılat rulo halinde belgelenmektedir.

Yoklamaya yetkililer ayrıca:

- Cihazların 3100 sayılı Kanunda yer alan ve vergi idaresince belirlenen şekil ve şartlarda çalışıp çalışmadığı,
- Satış fişlerinin ve ruloların istenilen bilgileri taşıyıp taşımadığı,
- Yazar kasaların arıza yapması halinde, bunun yetkili servislere zamanında bildirilip bildirilmediği,
- Toplamların kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediğini denetlemektedir.

<sup>27</sup> Ödeme kaydedici cihaza ilişkin belgenin asılı olmaması durumunda usulsüzlük cezası kesilmesi hukuka uygun olduğu hakkında. Danıştay On Birinci D., 20.11.1997 tarih ve E. 1996/6402 , K. 1997/4172 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/11d-1996-6402.htm>, Erişim Tarihi, 14.02.2014.

<sup>28</sup> Bu konuda bkz. [http://www.alomaliye.com/yazar\\_kasa\\_teb\\_ana\\_sayfa.htm](http://www.alomaliye.com/yazar_kasa_teb_ana_sayfa.htm)

<sup>29</sup> “Maliyeciler Tebdil-i kıyafet akaryakıt fişi denetiminde.” **Zaman Gazetesi**, 20.11.2011.

Ancak bu konudaki mevzuatın çok başlı ve karışık olması da, kesilen cezalar nedeniyle mükellef ile idare arasında ihtilaflara yol açmıştır.<sup>30</sup>

### 3. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi'nin Vergi Cezalarının Uygulanmasına Etkisi ve Ortaya Çıkan Sorunlar

Yukarıdaki kısımlarda örnekler ve yargı kararları ile açıklamaya çalıştığımız gibi, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi tek başına VUK'nun 127'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yürütülen bir denetim faaliyeti değildir. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi, VUK'nun belge düzenine ilişkin düzenlemeleri ve cezalara ilişkin hükümleri ile birlikte düşünülmelidir. Bir başka anlatımla sadece VUK'nun 127'nci maddesini hukuki açıdan tartışmak yeterli olmayacaktır. Şimdi bu açıdan bazı değerlendirmeler yaparak konuyu irdelemeye ve sorunları belirlemeye çalışacağız.

#### a. Belge Düzenine Uyuma Ödevine İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar

VUK'nun 227'nci maddesiyle başlayan ve mükerrer 257'nci maddesiyle biten kısmı, "Kayıtların Tevsiki" başlığı altında belge düzenine ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Ancak bu konuda özellikle VUK'nun mükerrer 257'nci maddesine dayanarak genel tebliğlerle yapılan düzenlemelerin, uygulamada karmaşaya yol açtığı Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi'ni olumsuz yönde etkilediği görülmektedir.

Belge düzenine uyuma ödevi ile ilgili en fazla sorun, VUK'nun "Kayıtların Tevsiki" başlıklı 227'nci maddesindeki üçüncü ve dördüncü fıkrasındaki şu hükümlerden kaynaklanmaktadır: *"Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mec-*

<sup>30</sup> "2.1.1992 tarihinde işe başlayan mükellefin 1.2.1992 tarihine kadar (otuz gün içinde) ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olmasına karşın 2.6.1992 tarihinde kullanmaya başladığı ve ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğunun başladığı tarihten bu cihazı kullanmaya başladığı tarihe kadar ödeme kaydedici cihaz fişi yerine 237 adet perakende satış fişi düzenlendiğinin inceleme raporu ile tespit edilmesi üzerine düzenlenmeyen her bir ödeme kaydedici cihaz fişi için 50.000 TL. olmak üzere, bulunan tutar üzerinden yükümlü adına özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. (...) Ödeme kaydedici cihaz fişi kullanmak zorunda olan ancak belge yerine perakende satış fişi düzenleyen yükümlü adına özel usulsüzlük cezası kesilmesi doğru değildir." Danıştay On Birinci D. 10.01.1996 tarih ve E. 1995/2928 ve K. 1996/80 Sayılı kararı (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/11d-1995-2928.htm>).

"Buna göre, cihazın çalışmasını engellemek ve hafızadaki bilgilerin silinmesi veya değiştirilmesi sonucunu doğurmamak şartıyla yalnızca ayarlama hatasından kaynaklanan "tarihin, fiş üzerine yanlış yazılması" işleminin 3100 sayılı Kanunun Mükerrer 8/2. maddesinde sözü edilen "Bakanlığımızca belirlenip açıklanan usul ve esaslara uymama" fiili olarak değerlendirilmemesi ve söz konusu fiili işleyen mükelleflere anılan maddeye göre birinci derece usulsüzlük cezasının beş katı tutarındaki cezanın kesilmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/2. maddesinde "...ödeme kaydedici cihazları kullanmak suretiyle verilmesi gereken fişleri vermeme" özel usulsüzlük fiili olarak belirlenmiştir. Bu nedenle, adı geçen mükellefin işlem tarihi yanlış olan ödeme kaydedici cihaz fişlerinin hiç düzenlenmemiş sayılarak hakkında Vergi Usul Kanununun 353/2. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.09.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.65/6508-46-38666 sayılı özeldesesi).

*huriyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.”*

*Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.”*

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde düzenlenen tutanaklarda, belgelerin şekil şartlarına uygun düzenlenmediğinin (adres bilgilerinin eksik olması, düzenleme saatinin yazılmamış olması vb.) tespit edilmesi halinde, vergi idaresi, VUK'nun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrasındaki “hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmüne dayanarak özel usulsüzlük cezası kesmektedir.

Ancak, özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen VUK'nun 353'ncü maddesinde “*Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği*” hükmü yer almıştır.

Öte yandan, “*perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevki irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 1.1.2014'den itibaren 190 TL özel usulsüzlük cezası kesileceği*” hükmü bulunmaktadır.

Ne var ki özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen VUK'nun 353'ncü maddesinde belgelerin şekil şartları bakımından eksik olması durumunda herhangi bir ceza öngörülmemiş, bu belgelerin alınıp verilmemesi veya belgelerde farklı meblağlara yer verilmesi; kullanılmaması, bulundurulmaması fiilleri ceza konusu yapılmıştır. Belgelerin şekil şartlarına uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezasının uygulanması söz konusu olamaz (Özyer, 2001:603).

Esasa etkili olmayan şekil noksanlıkları, belgenin bütünlüğünü bozmayan, belgeden beklenen sonuçların alınmasına imkân verecek derecede eksikliklere sahip şekil noksanlıklarıdır.

Esasa etkili olmayan şekil noksanlıkları, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1990/1 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi ile açıklığa kavuşturulmuştur. Bu iç genelgede; “*Vergi Usul Kanunu uyarınca bazı belgelerde hem satıcı hem de alıcı adreslerinin bulunması zorunludur. Denetimler sırasında alıcının adresinin bulunması zorunlu olan belgelerde yazılı adreslerde cadde ismi ve bina numarası bulunmadığından bu belgede yazılı olan adres kabul edilmemekte ve bu belge hiç düzenlenmemiş sayılarak işyeri kapatma cezasına*

*konu edilmektedir. Oysa belgede yazılı adresin o yörede herkesçe bilinen veya kısa bir araştırma ile kolayca tespit edilecek bir yer olması halinde, açık adresin bulunmamasından dolayı bu belgeyi geçersiz saymak mümkün olmayacaktır(...)"*

Sonuç olarak belgelerin şekil şartlarına uyulmaması halinde kanun hükmünün açık olmaması idarenin ve yargı organlarının farklı yorumlar yapmasına neden olmakta; bunun sonucunda mükellef ile vergi idaresinin uyumsuzluğa düşmesine neden olmaktadır.<sup>31</sup>

Diğer taraftan özellikle sevk irsaliyesi ile ilgili olarak genel tebliğler ile yapılan düzenlemelerin çok fazla olması, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi'nin en büyük sorunları arasındadır (Çelik, 2003: 156). Örneğin, 206 sayılı VUK Genel Tebliğinde<sup>32</sup> sevk irsaliyesi ile ilgili şöyle bir düzenleme yapılmıştır:

*" 31.12.1990 tarihinden sonra iki nüsha olarak bastırılmış sevk irsaliyesi ve yolcu listesi kesinlikle kullanılmayacaktır.*

*En az üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyesi ve yolcu listeleri hiç düzenlenmemiş sayılacaktır."*

Ancak bu konuda açılan bir davada Danıştay Dokuzuncu Dairesi "Olayda, davacı tarafından nakledilen emtia için taşıtta bulundurulmuş sevk irsaliyesinin tek nüsha olduğunun tesbit edilmesi üzerine sevk irsaliyesi hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmiş ise de uyumsuzlukta sevk irsaliyesini düzenlememe veya araçta bulundurmama gibi bir fiil tespit edilemediğinden kesilen cezada isabet bulunmadığı" şeklinde karar vermiştir.<sup>33</sup>

*"Sevk irsaliyelerinde, tanzim tarihi ile fiili sevk tarihinden herhangi birisinin bulunmaması halinde, irsaliyenin hiç düzenlenmemiş sayılarak "özel usulsüzlük cezası" uygulanacağı yolunda VUK'nda herhangi bir hüküm yer almadığından bahisle yargı organlarında açılan davalar idare aleyhine sonuçlanmaktadır. Bu nedenle, müstakar hale gelmiş yargı kararları dikkate alınarak, bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihinin bulunmadığının tespiti halinde özel usulsüzlük cezası yerine Vergi Usul Kanununun 352/II-7 nci maddesine göre "ikinci derece usulsüzlük" cezası kesilmesi uygun görülmüştür."*

<sup>31</sup> "Özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için, belgelerin verilmemiş ve alınmamış olduğunun saptanması gerekir. Faturalar üzerindeki tarih noksanlığı ve sevk irsaliyesindeki numara noksanlığından oluşan fiil VUK'nun 352. maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.", Danıştay Üçüncü D. 06.02.1996 tarih ve E. 1995/2758, K. 1996/336 sayılı kararı. Kızılot, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özgeler (Muktezalar)**, Cilt No: 3 , s.118., Yaklaşım Yayınları Ankara, 1996.

<sup>32</sup> 206 sayılı VUK Genel Tebliği 17.11.1990 tarih ve 20698 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır.

<sup>33</sup> Danıştay Dokuzuncu D., 18.10.2001 tarih ve E. 2000/00407 ve K. 2001/03712 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> ,Erişim Tarihi, 14.02.2014.

Ne var ki, özellikle belgelere düzenleme saatinin yazılmaması, fiili sevk tarihinin yazılmamış olması, adres eksikliği vb. şekil hatalarının tespit edilmesi halinde, daha ağır olan özel usulsüzlük cezası, istikrar kazanmış yargı kararlarına rağmen uygulanmaya devam etmektedir. Bu konuda VUK'nun 353'ncü maddesi ile 352'nci maddesinin uygulanmasındaki tereddüt ortadan kaldırılmaktadır.

## b. Ceza Uygulamasında Yapılan Hatalar

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi sırasında düzenlenen tutanaklara uygulanacak cezalar konusunda, özellikle de belge düzeni ile ilgili cezaların uygulanmasında, ceza kesme yetkisine sahip vergi dairelerinin uygulamada hataya düştükleri görülmektedir. Bu konuda Danıştay Üçüncü Dairesi'nin bir kararı<sup>34</sup>, yaklaşık otuz yıl boyunca VUK'nun 353'ncü maddesindeki bir hükmün yanlış uygulandığını ortaya koymuştur. Karardan bazı alıntılar yapmak yerinde olacaktır:

*“Olayda; 12.8.2001 günlü tutanakla 85 ayrı müşteriye verilen otopark hizmeti için perakende satış fişi düzenlenmediği tespit edilmiş, düzenlenmeyen perakende satış fişi sayısı dikkate alınarak (85x35.000.000) 2.975.000.000 yerine (2014 yılına uygulayacak olursak 85x190=73.150 TL) 213 sayılı Kanunun 353'üncü maddesinin 2'nci bendinin 2'nci fıkrasında yer alan her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 1.700.000.000.- (2014 yılı için her bir tespit için 9.700, bir takvim yılında 97.000) lirayı aşamayacağına ilişkin hükmü uyarınca 1.700.000.000.-lira özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmaktadır. Ceza kesilmesine dayanak alınan tutanakta aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin tek bir tespit bulunduğundan, sadece yapılan bir tek tespite göre bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken, 85 ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği kabul edilerek ceza tutarının toplamı üzerinden kesilen cezada hukuka uygunluk görülmemiştir.*

*Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcılığı temyiz isteminin kabulü ile Adana Bölge İdare Mahkemesinin 12.6.2002 günlü ve E:2002/1140, K:2002/1219 sayılı kararının; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın birer örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete'de yayımlanmasına 22.5.2003 gününde oybirliğiyle karar verildi. “*

<sup>34</sup> Danıştay Üçüncü D.'nin 22.05.2003 tarih ve E.2003/890 esas ve K.2003/3199 sayılı kararı, 21.07.2003 tarih ve 25175 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu karar sonrasında Maliye Bakanlığı bu konuda, düzenlenmeyen belge sayısına göre değil, belge türü ve tespit sayısını dikkate alarak ceza uygulamasını değiştirmiştir. Ancak uzun yıllar boyunca bu ceza belge sayısı dikkate alarak uygulanmıştır.

#### 4. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi'nde Etkinlik Sorunu

Vergi yönetimi ve tahsilatında etkinlik sadece vergi denetimleri ile sağlanamaz. Bunu sağlayabilmek için vergi idaresinin etkinliğini de kapsayan daha geniş bir açıdan bakmak gerekir (Acar, Merter, 2005:7).

Vergi denetiminde etkinlik ölçümü yapabilmek için, önce denetimde amaçların ne olduğunun belirlenmesi gerekir. Yani, yapılan denetimlerin amacının caydırıcılık mı, vergi tahsilatını artırmak mı, mükellefleri eğitmek mi, belge düzenini sağlamak mı olduğunun belirlenmesi gerekir. 2005 yılından itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşu ile başlayan süreçte bu konuda bazı hedefler ortaya konulmuş olsa da, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde amacın ağırlıklı olarak kayıt dışı ekonomiyi kayıta altına almak ve bu bağlamda belge düzenini sağlamak olduğu görülmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı verilere göre 1985-2012 yılları arasında Türkiye genelinde yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimine katılan personel ve denetlenen mükellef sayısı ile kesilen usulsüzlük cezalarını içeren tablo aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 1:** Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları (1985-2012)

Yıllar	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük (Milyon TL)
1985	12.174	4.038.400	3.091
1986	11.593	4.293.364	10.607
1987	13.110	4.087.437	10.296
1988	16.396	5.315.475	15.098
1989	17.446	4.382.291	28.674
1990	16.756	5.866.550	87.057
1991	15.054	5.351.730	75.505
1992	15.313	5.966.359	87.057
1993	10.757	5.599.709	246.224
1994	5.894	4.254.838	801.311
1995	4776	4.127.233	1.540.240

**Tablo 1'in Devamı:**

1996	4937	4.647.853	2.748.224
1997	4.608	3.898.920	3.516.235
1998	4.148	4.460.098	7.367.988
1999	4.107	4.731.624	10.964.412
1.1.1999-31.12.1999 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 56.738 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, 3.429 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 9.181 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2000	3590	5.430.971	19.771.849
01.01.2000-31.12.2000 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 50.107 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir, 593 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 9.737 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2001	3797	3.448.523	29.703.010
01.01.2001-31.12.2001 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve yoklama yetki belgesine sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde, 3.448.523 mükellef denetlenmiş, 42.433 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, 1.273 işyerinde fiilî envanter yapılmış, 6.634 işyerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2002	3094	2.866.037	45.840.631
01.01.2002-31.12.2002 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde;2.866.037 mükellef denetlenmiş, 42.262 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir,163 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 4.576 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2003	4507	2.903.111	65.443.280
01.01.2003-31.12.2003 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 2.903.111 mükellef denetlenmiş, 42.296 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir. 1.154 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 11.062 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2004	4849	3.176.412	64.262.698
01.01.2004 - 31.12.2004 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 3.176.412 mükellef denetlenmiş, 51.611 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir. 2.786 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 18.997 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2005	3.779	3.342.798	98.775.956
01.01.2005-31.12.2005 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 3.342.798 mükellef denetlenmiş, 40.062 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir, 986 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 18.842 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2006	3.939	3.778.146	100.149.000
01.01.2006-31.12.2006 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 3.778.146 mükellef denetlenmiş, 40.248 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir, 1.320 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 24 162 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			

**Tablo 1'in Devamı:**

2007	6.320	4.513.740	134.235.029
01.01.2007-31.12.2007 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 4.513.740 mükellef denetlenmiş, 51.686 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir, 4.153 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 96.313 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2008	48.357	4.313.620	176.213.518
01.01.2008-31.12.2008 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 4.313.620 mükellef denetlenmiş, Kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 39.629 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir, 5.098 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 80.595 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2009	47.370	3.811.489	153.171.031
01.01.2009-31.12.2009 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde 3.811.489 mükellef denetlenmiş, kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 39.681 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir, kayıt dışı çalışan 4.933 işçi tespit edilmiş, 1.824 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 1.313 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2010	(Aylık ortalama) 3.759	3.753.669	150.326.505
01.01.2010-31.12.2010 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 3.753.669 mükellef denetlenmiş, Kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 37.965 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir, 1.472 iş yerinde fiilî envanter yapılmış, 37.785 iş yerinde hasılat tespiti yapılmıştır.			
2011	45.634	3.462.338	128.094.973
2011 yılında yılbaşı tatilinde 69.348 mükellef denetlenmiş, 4.445 işyerinde 43.106.718 TL hasılat tespiti yapılmış, 2.145.671 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir.			
2012	3.962 (aylık ortalama)	4.4.28.127	150.437.509
2012 yılında GİB yaygın ve yoğun vergi denetimi faaliyetlerine akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele, on numara yağ denetimi, alkollü içkilerin bandrol denetimi, kayıt dışı işçi tespiti gibi alanlara da yönelmiştir.			

**Kaynak:** GİB Faaliyet Raporlarından derlenmiştir. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (Erişim tarihi, 10.01.2014)

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin 3239 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin yapıldığı 1985 yılından başlayarak 1993 yılına kadar, özellikle denetime katılan personel sayısı bakımından “yoğun” olarak yürütüldüğü ve daha çok cezalandırma amacının ağırlık bastığı söylenebilir. Basın haberleri de bu görüşü destekler niteliktedir. 1994-2007 yılları arasında denetimler devam etmiş, ancak, gerek denetime katılan personel sayısında ve gerekse denetlenen mükellef sayısında görece bir azalma olduğu gözlemlenmektedir. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin sonraki yıllarda “rutin” bir işlem haline dönüştüğü söylenebilir. Özellikle 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması ile yaşanan geçiş sürecinde, bu durum açıkça görülmektedir.

Bu geçiş aşamasında vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde denetim grup müdürlükleri kurulmuş, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi bu birimler ve vergi dairelerinin işbirliği ile yürütülmüştür.<sup>35</sup>

2007 ve 2012 yılları arasında denetim sayısının arttığı ve denetim niteliğinin değişime uğradığı ve alkollü içkilerin bandrol denetimi, kayıt dışı istihdam denetimi, zirai ürünlerin denetimi, akaryakıt denetimi gibi konulara yönelmiş olduğu görülmektedir.

Ancak bazı meslek gruplarının bu denetimlerden duydukları rahatsızlığı dile getirdikleri ve gerek yayımladıkları raporlar (İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, 2010) ve gerekse basına yansıyan haberlerde göze çarpmaktadır.<sup>36</sup>

Kayıt dışılığın önlemesi amacına dayanan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde özellikle belge düzeninin sağlanması konusunda beklenen başarının sağlanamadığı da görüşler arasındadır (Gümüş, 2005: 150; Acar, Merter, 2005: 15).

Diğer yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açıklamış olduğu denetim istatistikleri, sadece denetlenen mükellef sayısı ve kesilen cezaların toplamını vermekten ibarettir. Ancak bu cezalardan; indirim yapılmış, uzlaşma yoluyla sonuçlanan ve yargıya intikal etmiş olanlardan ne kadarının terkin ne kadarının tahsil edildiğine dair bir bilgi bulunmamaktadır. Bu durumda sadece kesilen ceza miktarına bakılarak denetimlerin etkinliği konusunda bir sonuca varmak sağlıklı olmayacaktır. Ayrıca kesilen cezalardan ne kadarının vergi afları kapsamında terkin edildiği de bilinmemektedir.

Vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesi konusunda yapılan çalışmaların ise, genellikle vergi incelemesinin etkinliğine yönelik olduğu görülmektedir (Güçenme, 2004: 26, 27.; Acar, Merter, 2005: 14, 15.; Gökmen, Güleç; 2001: 39, 40).

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi idaresinin mükellefleri, mükellefiyetle ilgili maddi olayları tespit etmek ve denetlemek üzere kullandığı yetkilerden birisi de yoklamadır. Yoklamaya yetkili olanlara, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları tespit etme-

<sup>35</sup> 07.09.2005 tarih ve 25929 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinde Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ili ilgili görevler sayılmıştır.

<sup>36</sup> İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, **Toplumsal Raporlar, Cezalandırılıyorz**, 2010. [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/2010/10\\_13%20cezali%20kentler.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/2010/10_13%20cezali%20kentler.pdf), Erişim Tarihi, 28.01.2014.

"Konya Vergi Dairesi ekipleri vergi denetimi yapınca, Seydişehir esnafı iş yerlerini kapattı. Özel yoklama yetki belgeli 10 denetim elemanı şehrimizde yoğun ve yaygın vergi denetimi yaptı. Denetim sırasında para cezası da yazılınca, esnaf iş yerlerinin camlarına "tatildayım, işim çıktı, hastam var, yemekteyim, bu gün kapalıyız" gibi yazılar asarak dükkanını kapattı.", <http://www.seydisehirinsesi.com/denetimi-goren-esnaf-is-yerlerini-kapatti.htm>, Erişim, 28.02.2014.

nin yanında, 1985 yılında yapılan kanunî düzenleme ile mükellefleri denetleme yetkisi çerçevesinde ilave yetkiler verilmiştir. Bu ilave yetkilerin kapsamına da “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” denilmiştir. Bu denetim yönteminin gerekçesi, genel olarak belge düzenini sağlamak ve kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak olarak belirtilmiştir. Çalışmamızda yaygın ve yoğun vergi denetimi, hukuki bakımdan ve tarihi süreç içerisinde incelenmiştir.

Katma değer vergisinin uygulanmaya başladığı 1985 yılından itibaren günümüze yürütülen bu denetimler, VUK’na göre belgelerin düzenlenip düzenlenmediği, günlük hasılat tespiti, levha asma zorunluluğuna uyulup uyulmadığı gibi rutin işlemlerdir. Bunun yanında yoklamaya yetkili olanlara, taşıt araçlarını durdurmak, taşınan malları alıkoymak, mükelleflerin kanunî defterleri dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeler varsa bunları almak gibi yetkiler de verilmiştir.

Ancak bu denetimin bazı olumsuzlukları da beraberinde getirdiği ve mükellef idare ilişkilerini zedelediği görülmüş, hatta bazı meslek kuruluşları bu denetimleri ve kesilen cezaları eleştiren raporlar yayımlamıştır.

Bu olumsuzlukların başında, bu denetimlerle ilgili olarak VUK’nun 127’nci maddesindeki yetkilerden, taşıt araçlarını durdurma yetkisi ve defter belgeleri alma yetkisi konusundaki hukuka aykırılık tartışmaları gelmektedir. Anayasa’ya aykırı olduğu iddia edilen ancak Anayasa’ya aykırı olmadığına karar verilen bu denetimin vergi tahsilatına bir katkı sağlayıp sağlamadığı belli değildir.

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ile ilgili diğer bir olumsuzluk ise belge düzenine ilişkin olarak, gerek VUK’unda yer alan hükümler ve gerekse bu Kanunun mükerrer 257’nci maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanarak yapılan düzenlemelerin yarattığı karmaşa olmuştur. Çünkü Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin asıl amacı belge düzenine uyulup uyulmadığını denetlemektir. Bu durumda belgelerin şekil şartları, düzenlenme zamanı gibi hususların tespiti büyük önem arz etmektedir. Belge düzenine uyulup uyulmadığı konusunda yapılan denetimler sonucunda özellikle belgelerin şekil şartlarına ilişkin kanun hükümleri ve Maliye Bakanlığı’nın genel tebliğleri ile yapılan düzenlemelerin birbiri ile çelişmesi, kesilen cezalarla ilgili uyumsuzlukların artmasına neden olmuştur. Öyle ki, belgelerin şekil şartlarını kanun koyucunun belirlemesi yerine belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı’na verilmesi yolu tercih edilerek, idarenin vergi denetimine ilişkin düzenlemeler yapılmasının yolu açılmıştır.

Oysa mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine, sosyal ve iktisadî durumlarına el atmanın en fazla yaşanacağı vergi denetimi ve dolayısıyla belge düzenine ilişkin hususların genel tebliğler ile yapılmaması, verginin yasallığı ilkesinin de gereği olarak belirtilmiştir (Güneş, 1998:131).

Bunun yanı sıra, mükelleflerin defter ve belgelerine el koyma yetkisine ilişkin madde hükmü, gerek Anayasa ve gerekse ceza hukuku ilkelerine aykırı olmasına rağmen, halen yürürlüktedir.

Bu olumsuz gelişmelere rağmen, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi 1985 yılında 3239 sayılı kanunla değiştirilen haliyle, yaklaşık otuz yıldır vergi idaresince yürütülmeye devam etmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın açıklamış olduğu istatistikler, 1985-1994 yılları arasında yapılan denetimlerin sayıca fazla olduğunu göstermektedir. Sonraki yıllarda biraz hız kesmiş olsa da, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2005 yılında kuruluşu ile başlayan dönemde Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi bazı yeni alanlara da yönelmiştir. Özellikle kayıt dışı çalışanların tespiti, kaçak akaryakıt denetimi, alkollü içkilerde bandrol denetimi, bazı tatil ve bayram günlerinde hasılat tespiti yapmak gibi denetimlerin 2008 yılından sonra artış gösterdiği görülmektedir. Denetimlerin bu şekilde değişiklik göstermesi, belli konularda uzmanlaşma sağlandığını göstermekte olduğundan olumlu olarak düşünülebilir. Bu uzmanlaşmanın da, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın teşkilat yapısı içinde yar alan Denetim Grup Müdürlükleri'nin çalışmalarına bağlı olduğu söylenebilir. Ayrıca kayıt dışılığın önlenmesi konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın üzerine düşen görevi yerine getirmiş olduğunun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Ancak açıklanan istatistik rakamlar sadece denetim sayısı, denetime katılan personel sayısı ve kesilen ceza miktarını göstermekten ibarettir. Bu cezaların tahsilat durumu ve yargıya intikal etmiş olanların sonuçları ise bilinmemektedir. Literatürdeki çalışmaların ise genellikle vergi incelemesinin etkinliği konusuna yöneldiği görülmektedir. Bu durum, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin etkin olup olmadığının sorusuna cevap bulmayı güçleştirmektedir.

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi, içeriği ve uygulanışı itibarıyla sadece VUK'nun yoklama faaliyeti ile ilgili değildir. Aynı zamanda belge düzeni ve vergi cezalarının uygulanışı ile ilgilidir. Dolayısıyla çalışmamızda, belge düzenine ve bu alanla ilgili cezaların uygulanmasına ilişkin VUK hükümlerinin yeniden düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca, tutulma zorunluluğu kalmayan bazı defterlerin (günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri) tutulmaması halinde ceza uygulanacağına dair hükümlerin yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

Öte yandan geçen otuz yıllık sürede Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin aksayan yönleri yargı kararlarında belirginleşmiş olmasına rağmen, hukuka aykırı olduğu ileri sürülen “el koyma” yetkisi konusunda yeni bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durum “böyle gelmiş böyle gider” anlayışına yol açmakta ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu güçleştiren uygulamalar olarak belirlemektedir.

Bu çerçevede, VUK'nun "Yoklama" başlıklı maddesi Anayasal ilkeler ve ceza hukukunun genel ilkeleri göz önüne alınarak yeniden düzenlenmelidir. Yoklama, belge düzeni ve ceza hükümlerindeki fiiller açıkça tanımlanmalı; yargı kararları da dikkate alınarak aralarında illiyet bağı kuracak şekilde yeniden düzenlenmelidir.

Cezalar, bazı ülkelerde olduğu gibi, küçük ve ödenebilir bir miktardan başlayarak, mükellefin aynı fiilleri işlemekte ısrar etmesi halinde tedrici olarak artacak şekilde düzenlenmelidir.

Yoklamaya yetkili olanların kanunî defter ve belgeler dışında mükelleflere ait başka defter ve belgeleri alma yetkisine ilişkin madde hükmü kaldırılmalıdır.

Elektronik belge düzenine geçiş kolaylaştırılmalı, bu konuda teşvikler ve-rilmelidir.

Etkin olmayan yol denetimlerine son verilmeli; bunu yerine Karayolları Genel Müdürlüğü, Emniyet Genel Müdürlüğü ile koordineli olarak daha etkili ve mükellefleri uyarıcı nitelikte, planlı denetimler yürütülmelidir.

Günlük hasılat tespiti belli zamanlarda yapılmaya devam edilmelidir. Ancak normal zamanlarda bu tespiti yapmanın pratikte bir fayda sağlamadığı düşünüldüğünde; bunun yerine, yazar kasa uygulaması ve kredi kartı ile ödeme yaygınlaştırılmalıdır.

Belge düzeni ile ilgili kanunî ve idarî düzenlemeler yeniden yapılmalıdır. Bu konudaki genel tebliğler birleştirilerek daha basit ve kanun hükümlerine uygun tek bir metin haline getirilmelidir.

Sevk irsaliyesi daha basit olarak düzenlenebilen ve denetlenebilen bir belge haline getirilmez.

Yapılacak vergi denetimleri mükelleflerin eğitimi ve vergiye gönüllü uymuna da katkı sağlayacak şekilde; ancak, kayıt yaptırmamış mükelleflerin tespiti, kayıt dışı istihdam gibi ekonomiyi olumsuz etkileyen faaliyette bulunanları da caydırıcı olacak şekilde yeniden plânlanmalıdır. Bu planlamalar başka kamu kurumları ile koordineli şekilde yapılabilir. Örneğin, gıda sektöründe üretici firmalar nezdinde, Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı ile birlikte yapılacak bir denetim daha etkili ve verimli olacaktır.

Muhasebeci ve malî müşavir meslek odaları, esnaf ve sanatkârlar odaları, ticaret ve sanayi odaları ile çalışmalar yapılarak sorunlar birlikte tespit edilmeli ve uygulamada bu kuruluşların katkısı da sağlanmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimlerine ilişkin daha kapsamlı raporlar yayınlaması ve bu raporların bilimsel çalışmalarda kullanılması yoluyla bu denetimin etkin olup olmadığı sorusuna da cevap bulunabilecektir.

## KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, Hasan; (2007), “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 36, ss.161-172.
- ACAR; İbrahim Attila ve Mehmet Emin MERTER; (2005), “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, 147, ss. 5-27.
- AKBEY, Ferhat; (2014), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, 29(1), ss.63-103.
- ALTUĞ, Figen; (2000), **Mali Denetim**, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- ARICA, Nadir ve Ali İYİBİL; (1985), **İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler**, Ankara: Fon Matbaası.
- ARTAR, Yusuf; (2013), “Vergi İnceleme Elemanlarının El Koyma Yetkisine İlişkin Bir Değerlendirme”, İnternet Adresi: <http://yusufartar.com/2013/11/01/vergi-inceleme-elemanlarinin-el-koyma-yetkisine-iliskin-bir-degerlendirme/>, Erişim Tarihi: 15.02.2014.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; (2010), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, iç. Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**, Sempozyum Kitabı, 26-27 Nisan 2010, İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, ss.394-425.
- BAYKARA, Bekir; (2005), “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 290, İnternet Adresi: [http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Yoklama\\_Esnasinda\\_El\\_Defteri\\_Alma\\_Yetkisi.doc.](http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Yoklama_Esnasinda_El_Defteri_Alma_Yetkisi.doc.), Erişim Tarihi: 04.04.2014.
- BİLİCİ, Nurettin; (2014), **Vergi Hukuku**, Yirmi Altıncı Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- ÇELİK, Celal; (2011), “Sevk İrsaliyelerine İlişkin Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 265, ss.1-9, İnternet Adresi: <http://www.degerymm.com.tr/icerik/Lc09Q1MBA1w1uL1v116c106V8R3z9o.pdf>, Erişim Tarihi: 25.02.2014.
- ÇİÇEK, Seyit; (2005), “Yapılan Yol Denetimlerinde Nakliyyeye Konu Emtialara İlişkin Sevk İrsaliyelerinin Araçta Bulundurulmaması Halinde Düzenlenen Tutanakların Araç Şoförü Tarafından İmzalanması Durumunun VUK ve Borçlar Kanunu Hükümleri Doğrultusunda Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 287, ss. 154-156.

- ÇİLKOPARAN, Yusuf; (2004), “Yol Denetimleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 278, ss. 105-108.
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin; (2007, 02 Temmuz), “Serbest Meslek Defteri İşyerinde Olmazsa”, **Referans Gazetesi**, s. 4.
- DURGUN, Ercan; (2003), “Gelir Vergisinde İşin Bırakılmasını Müteakip Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sorunların Azaltılması İçin Çözüm Önerisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 261, ss. 50-53.
- ERDEM, Tahir; (2011), **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Son Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- EROL, Ahmet; (2010), **Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları**, İstanbul: İSMMMO Yayını.
- FURTUN, İdris Hakan, (2010), “Türk Hukukunda Vergi Mükelleflerini Denetleme Araçları”, iç. Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (Ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**, Sempozyum Kitabı, 26-27 Nisan 2010, İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, ss. 299-321.
- Gelir İdaresi Başkanlığı**; (2014), “(Faaliyet Raporları) (1985-2012)”, İnternet Adresi: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, Erişim Tarihi: 10.02.2014.
- GÖKMEN, Necdet ve H. Abdullah GÜLEÇ; (2001), “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 238, ss. 35-41.
- GÜCENME, Ümit; (2004), “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 23, ss. 22-27.
- GÜMÜŞ, Erhan; (2005), “Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 287, ss.142-153.
- GÜNEŞ, Gülsen; (1998), **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Beta Yayınları.
- Hesap Uzmanları Kurulu**; (1995), **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, İstanbul: Acar Matbaacılık.
- İSMMMMO**; (2010), “Toplumsal Raporlar, Cezalandırılıyor”, İnternet Adresi: <http://www.ismmmo.org.tr>, Erişim Tarihi: 10.02.2014.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı**; (2012), “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Rehberi”, İnternet adresi: <http://denetim.izmirvdb.gov.tr/#/0>, Erişim Tarihi:15.05.2014.
- KANETİ, Selim; (1989), **Vergi Hukuku**, İkinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.

- KARAKOÇ, Yusuf; (2012), **Vergi Hukuku**, Altıncı Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- KAYA, Ömer; (1999), “Vergilendirmede Yoklama İşlemleri-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 306, ss.76-77.
- KILIÇDAROĞLU, Kemal; (1981), “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1, ss.2-3.
- KILIÇLIOĞLU, Safa; Nezihe ARAZ ve Hakkı DEVRİM; (2003), **Meydan Larousse Ansiklopedisi**, Cilt:3, İstanbul: Meydan Yayıncılık.
- KIZILOT, Şükrü; (1996), **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt No: 3, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı**; (1988), Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt No: 3, Ankara.
- ÖNCEL, Mualla; Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN; (2012), **Vergi Hukuku**, Yirmi Birinci Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- ÖZYER, Mehmet Ali; (2001), **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- SARILI, M. Ali; (2003), **Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul: İTO Yayınları.
- SAVAŞAN, Fatih ve Hakkı ODABAŞ; (2005), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 5(10), ss. 1-28.
- SEVİĞ, Veysi ve Bumin DOĞRUSÖZ; (2010, 26 Mayıs), “Yoklama Memuru İşletme Defterlerine El Koyabilir Mi?”, **Referans Gazetesi**, s. 4.
- SEVİĞ, Veysi; (2007, 14 Nisan), “Paket Fiş Denetimi”, **Referans Gazetesi**, s. 5.
- SOMUNCU, Ahmet; (2005), “Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- SOMUNCU, Ahmet; (2010), “Mükerrer Vergi Hukuku: Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığı’na Yetkiler Veren “Yetki” Başlıklı Mükerrer 257’nci Maddesini, Tarihi Süreçte Anayasal İlkeler ve Yargı Kararları Işığında Yeniden Okumak.”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 66, ss. 1259-1273.
- SÖYLER, İlhami; (1987), **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara: Maliye Gümrük Bakanlığı APK Yayını.

- ŞENYÜZ, Doğan; Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK; (2013), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Dördüncü Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- TEKİN, Fazıl ve Ali ÇELİKKAYA; (2014), **Vergi Denetimi**, Altıncı Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- TUAY, Elif ve İnci GÜVENÇ; (2007), **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı, İnternet Adresi: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf), Erişim Tarihi: 15.02.2014.
- YALTI, Billur; (2005), “Vergi Hukukunda Susma Hakkı, (VUK 359) (a), (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 285, ss. 24-33.
- YURTERİ, İsmet; (2012), “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 100, ss. 255-270, İnternet Adresi: <http://tbbergisi.barobirlik.org.tr/m2012-100-1187>, Erişim Tarihi: 04.04.2014.

