

**VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE
İNCELEME ELEMANLARI TARAFINDAN
DELİL TOPLAMAK İÇİN BAŞVURULAN
ARAÇ VE YÖNTEMLER**



*Mehmet YÜCEL**

İYYÜHFD, 2026, 4(1), (45-90).

* Dr. Öğr. Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, e-posta: mehmet.yucel@bakircay.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4331-1506. Gönderilme Tarihi: 7 Kasım 2025, Kabul Tarihi: 27 Ocak 2026. Araştırma Makalesi.

* *Dr., İzmir Bakırçay University, Faculty of Law, Financial Law Department, e-mail: mehmet.yucel@bakircay.edu.tr, Submission Date: November 7, 2025, Acceptance Date: January 27, 2026. Research Article.*

ÖZET

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına dayanan bir vergi sisteminde en önemli sorun, vergi kayıp kaçığının önlenmesidir. Bunu sağlamak için mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığının düzenli bir şekilde kontrol edilmesi gerekmektedir. Bunun kontrolünü sağlayan en önemli denetim aracı vergi incelemesidir. Vergi hukukunda delil ve ispat konusuyla ilgili olarak büyük ölçüde takdiri (serbest) delil sistemi ve delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı yargılama sürecinde hâkimin/mahkemenin üstlendiği gibi bir fonksiyon üstlenmektedir. Yargılama sürecinde olduğu gibi, inceleme sürecinde de inceleme elemanı tarafından delillerin toplanması ve delillerin değerlendirilmesi süreçleri yaşanır. Takdiri delil sisteminin benimsendiği vergi hukukunda vergi inceleme sürecinde delil olma niteliğine sahip olan her şey delil olarak kabul edilir ve her delil inceleme elemanı tarafından serbestçe değerlendirilir. İnceleme elemanı bütün bu değerlendirmelerin sonucunda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine uygun bir matrah tespitini ortaya koymaya çalışır.

***Anahtar Kelimeler:** Vergi İncelemesi, Delil Sistemi, İspat Araçları, Bilgi Toplama, Karşıt İnceleme, Belge Düzeni*

ABSTRACT

The Turkish tax system is based on declaration. The most important issue in a tax system based on declaration is the prevention of tax evasion and loss. In order to achieve this, the accuracy of the taxpayer's declarations must be checked regularly. The most important control tool that ensures this control is tax inspection. In tax law, the largely discretionary (free) evidence system and the principle of freedom of evidence have been adopted regarding the subject of evidence and proof. During the tax inspection process, the inspector assumes a function similar to that of a judge/court in the trial process. Just like the trial process, the investigation process also involves the collection of evidence by the investigation officer and the evaluation of the evidence. In tax law, where the system of discretionary evidence is adopted, everything that has the quality of being evidence in the tax inspection process is accepted as evidence and every piece of evidence is freely evaluated by the inspection officer. As a result of all these evaluations, the examiner tries to determine a basis appropriate to the true nature of the event that gave rise to the tax.

Keywords: *Tax Examination, Evidence System, Means of Proof, Information Gathering, Opposite Examination, Document Order*

I. GİRİŞ

Bütün modern vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de vergilendirme genel itibariyle beyan esasına göre, mükellefin kendi beyan ve bildirimleri esas alınarak yapılmaktadır. Bu yöntem, vergilendirilecek ekonomik unsurları, başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın ne olduğunu en iyi mükellefin kendisinin bileceği varsayımına, düşüncesine ya da kabulüne dayanır. Bu yöntemde mükellef beyannamesini kendisi oluşturmakta ve vergi matrahını kendisi beyan etmektedir. Böylelikle mükellef bu sistemde vergileme sürecine fiilen ve bizzat katılmaktadır. Beyan esasına göre vergilendirme, vergi idaresinin mükellefe olan güveninin bir yansımasıdır.

Ancak vergilemenin beyan esasına göre yapılması, mükellef tarafından beyan edilen vergilerin doğru olup olmadığının, verilen beyan ve bildirimlerin vergi kanunlarına uygun olup olmadığının kontrol edilmesi ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Çünkü mükellef tarafından beyan esasına göre gerçekleştirilen beyanların gerçeği tam olarak yansıtması esas olmakla birlikte, uygulamada bunun her zaman mümkün olmadığı sıklıkla görülmektedir.

İşte vergi incelemesi bu ihtiyacın giderilmesi ve gerekliliğin yerine getirilmesine yönelik olarak mükellef tarafından beyan edilen vergilerin doğrulunu tespit etmek üzere yapılır. Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde beyanın doğrulunun araştırılıp kontrol edilmesi kaçınılmaz bir gerekliliktir. Bu nedenle beyan esasının geçerli olduğu sistemlerde vergi incelemesi, sistemin ayrılmaz bir parçası ve vergi güvenliği sağlamanın en önemli aracı niteliğindedir.

II. VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI

Vergi incelemesi, mükelleflerin hesap ve işlemlerinin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının derinlemesine araştırılmasıdır.¹ Vergi incelemesinin hangi amaçla yapılacağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)² 134'üncü maddesinde belirlenmiştir. Buna göre vergi

¹ Ahmet Erol, Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2010, s.20.

² (R.G.10.01.1961-10703)

incelemesinden maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır.³ Bu düzenlemeden hareketle vergi incelemesini, vergi mükellefi veya vergi sorumlularının gerçekleştirmiş oldukları vergisel işlemlerinin vergi kanunlarına uygunluğunun, işlemlerin yapıldıkları dönemde veya yapıldıkları dönemden sonra geriye dönük olarak incelemeye yetkili kişiler tarafından denetlenmesi olarak tanımlamak mümkündür.⁴

Vergi incelemesinin amacı, mükellef tarafından ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamaktır.⁵ Bu nedenle vergi incelemesi, mükelleflerin vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerinin görünüşteki durumları ile gerçek mahiyetlerinin (içeriklerinin), vergi kanunlarına uygunluklarının tespit edilmesi amacıyla matuf bir işlemidir. Aynı şekilde mükellefler tarafından noksan ya da beyan dışı bırakılan kayıt ve işlemlerin, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerinin tespit edilmesi suretiyle ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarlarının hesaplanmasına yöneliktir.⁶ Bu nedenle beyan esasının geçerli olduğu bir sistemde vergi idaresinin mükellefin beyanlarını incelemesi en doğal hakkıdır.⁷

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde vergi matrahlarının zamanında ve doğru bir şekilde beyan edilip edilmediğinin tespiti bakımından vergi incelemeleri en önemli vergi denetim tekniğidir.⁸ Vergi incelemesinin amacı olarak öngörülen ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak demek, mükellef vergiyi olması gerekenden eksik ödemişse eksik kısmın tamamlanması; fazla ödemişse fazla olan kısmının mükellefe iade edilmesi yönünde inceleme raporu düzenlenmesi demektir.⁹

³ “Bu hüküm aynı zamanda amaç yönünden vergi incelemesinin tanımını ifade etmektedir.” (Bkz. Abdurrahman Akdoğan; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara 2021, s.123)

⁴ Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.162.

⁵ Mehmet Tosuner/Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2015, s.164.

⁶ Candan, s.162.

⁷ Muhammed Kutup Bağırhan, Vergi İncelemesi El Kitabı, Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve Tic. A.Ş. Bursa, 2024, s.15.

⁸ Erol, s.20.

⁹ Bekir Baykara, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008, s.176.

Vergi incelemesi kural olarak mükelleflerin yasal defter, kayıt ve belgeleri esas alınarak yapılır.¹⁰ Ancak vergi incelemesinden beklenen amacın tam olarak gerçekleştirilebilmesi ve durumun gerektirmesi halinde inceleme elemanı, incelemenin kapsamını genişletip mükellefin yasal defter, kayıt ve belgeleri dışında başka kanıtlara başvurabilir, başka araç ve yöntemleri de kullanabilirler. Bu kapsamda inceleme elemanları tarafından incelemenin sıhhati açısından ihtiyaç duyulması halinde inceleme, “işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasını” ve “beyannamelerde gösterilmesi zorunlu olan unsurların” incelemesini de içerecek şekilde genişletilebilir.¹¹

III. VERGİ İNCELEMESİNİN GEREKLİLİĞİ

Vergi ilişkisi, iki tarafı olan ve her iki tarafa bazı görevler yükleyen bir ilişkidir. Vergilendirme süreci, yetkili vergi dairesi tarafından verginin tarh edilmesi, tarh edilen verginin mükellefe tebliğ edilmesi ve verginin tahakkuk ettirilip tahsil edilmesi aşamalarını kapsamaktadır.¹² Vergilendirme süreci, vergi kanunları tarafından belirlenmiş belli usul ve esaslara göre yürütülen bir süreçtir. Ancak vergi kanunlarının ya da vergi mevzuatının öngördüğü ve uyulması zorunlu yükümlülüklerin varlığı, vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve vergilerin verimli bir şekilde toplanması için yeterli olmamaktadır. Önceden belirlenmiş bu yükümlülükler mükelleflerin gerektiği şekilde uyup uymadığının denetlenmesi gerekmektedir.¹³

Vergi incelemesi ile mükellefin hesap ve işlemlerinin muhasebe ilkeleri ve vergi kanunları ile belirlenmiş ilkelere uygun olup olmadığı araştırılır.¹⁴ Vergi incelemesi yoluyla mükelleflerin defter ve belgeleri incelenerek söz konusu defter ve belgelerin vergi kanunlarıyla belirlenmiş ilke esaslara uygun tutulup tutulmadıkları ve gerçek durumu yansıttığı

¹⁰ Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Hukuku Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.294.

¹¹ VUK m.134/2.

¹² Hilmi Ünsal, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2014, s.27.

¹³ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2024, s.96.

¹⁴ Hasan Yalçın, Vergi İncelemesi ve Vergi İnceleme Teknikleri, HSY Yayıncılık ve Eğitim Hizmetleri A.Ş., İstanbul, 2021, s.86.

yansıtmadıkları araştırılır.¹⁵ Beyan esasına dayanan bir vergi sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesinin koşullarından biri, vergi incelemelerinin sürekli ve yaygın bir şekilde yapılmasıdır.¹⁶

IV. VERGİ İNCELEMESİNİN SAĞLADIĞI YARARLAR

Denetim araçları içinde en etkin denetim aracı niteliğine sahip olan vergi incelemesinin hem araştırma, bulup ortaya çıkarma hem de vergi kayıp ve kaçagını önleme işlevi bulunmaktadır. Vergi incelemesi, mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya yöneltmekte ve bu suretle vergi kayıp kaçagını önleyerek devlet için ek bir gelir kaynağı sağlamaktadır.¹⁷ Vergi incelemesi ile devlet, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirerek yerine getirmek zorunda olduğu kamu hizmetlerinin finansmanını yeni vergi koymadan, mevcut vergi oranlarını artırmadan ve borçlanmadan karşılama imkanına kavuşmaktadır. Böylece hem ihtiyaç duyulan finansman kaynağına ulaşılmakta hem ekonomik istikrar sağlanmakta hem de mükellefler arasında haksız rekabet önlenmektedir.¹⁸

Vergi incelemesi ayrıca beyan ve kayıt dışı bırakılan unsurların tespit edilmesini sağlaması sebebiyle, vergilemede eşitlik ve adaletin sağlanması amacına hizmet eder. Vergi incelemesi, mükelleflere vergi idaresinin varlığını ve gücünü hatırlatır, mükellefler üzerinde sürekli bir denetim ve gözetim hissi yaratır. Vergi incelemesiyle sağlanan sürekli takip edilme ve yakalanma korkusu, mükellefleri vergi kanunlarına uygun bir şekilde davranmaya, gerçek dışı beyandan kaçınmaya yöneltir.¹⁹ Bu durum, mükelleflerde düzenli bir vergi ödeme alışkanlığı ve buna bağlı olarak vergi bilinci yaratır. Son tahlilde vergi incelemesi mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeylerinin artmasına önemi katkılar sağlar.²⁰

¹⁵ Bilici, s.96.

¹⁶ Doğan Şenyüz / Mehmet Yüce / Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s.134-135.

¹⁷ Abdurrahman Akdoğan, Vergi İncelemesi, Ankara İTİA Yayın No:127, Ankara 1979, s.5; Tahir Erdem, "Vergi İncelemesinde Süre", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Şubat 2011, Sayı:274, s.49.

¹⁸ Baykara, s.173.

¹⁹ H. Nezir Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1994, s.85.

²⁰ Bağırhan, s.12.

V. ÖDENMESİ GEREKEN VERGİNİN TESPİTİ

Vergi incelemesinin önem ve gerekliliği mali açıdan olduğu kadar, vergi tekniği açısından da kendini göstermektedir. Çünkü mükellefin beyanı üzerine yapılan tarhiyat dışında bütün tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinde esas itibarıyla vergi incelemesinin varlığı aranmaktadır.²¹ Vergi incelemesi vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin en üst ve en hassas noktasını oluşturmaktadır.²² Ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarının tespit edilmesi amacını gerçekleştirmeye yönelik vergi incelemeleri, VUK'un 3/B maddesinde yer verilen ispat kuralları ile kanıtlanma vasıtaları esas alınarak gerçekleştirilir.²³

Vergi incelemesinin amacı olarak ifade edilen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etmek ve sağlamak, sadece vergi idaresinin lehine olan konuların araştırılması biçiminde algılanmamalı ve bu şekilde gerçekleştirilmemelidir. Vergi incelemesinin temel fonksiyonlarından birisi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit ederek vergi idaresi ile mükellefler arasındaki vergi ilişkisinden kaynaklanan menfaat dengesinin adil bir şekilde kurulmasını sağlamaktır. Bu nedenle inceleme elemanının inceleme sırasında sadece mükellefin aleyhine olan hususları değil, lehine olan hususları da tespit etmesi ve değerlendirmesi gerekir.

VI. VERGİ İNCELEMESİ YAPMAYA YETKİLİ OLANLAR

646 sayılı KHK²⁴ ile Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki denetim ve inceleme birimleri kapatılarak “vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak amacıyla” Vergi Denetim Kurulu (VDK) kurulmuş, vergi denetimi ve incelemesinde görevli olanlar VDK çatısı altında toplanmıştır. VDK'nın kurulmasıyla birlikte vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları belirleyen VUK'un 135'inci maddesi de yeni duruma uygun olmak üzere

²¹ Baykara, s.173.

²² Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.134-134.

²³ Candan, s.162.

²⁴ (R.G.10.07.2011-27990)

yeniden düzenlenmiş.²⁵ ve kimlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları yeniden belirlenmiştir.²⁶ Buna göre, “vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”²⁷

646 sayılı KHK ile VDK'nın kurulmasıyla birlikte vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların başında vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcısı gelmektedir. Başka bir ifadeyle vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcılarının asli görevi vergi incelemesi yapmaktır. Ancak Kanuni düzenlemede asli görevi vergi incelemesi yapmak olmayan ilin en büyük mal memuru ile gelir idaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlara da vergi incelemesi yapma yetkisi verilmiştir.²⁸ Vekaleten görev yapanlar asaleten görev yapanların yetkilerine ait olacağından vekalet süresi boyunca vekalet verilen müdür ve müdür yardımcısı da vergi incelemesi yapmaya yetkili olacaktır. Örneğin vergi dairesi müdürlüğüne vekalet edenler, bu görevlere vekalet ettikleri süre boyunca incelemeye yetkili olurlar.²⁹

Nitekim Danıştay 4'üncü Dairesinin 25.10.1995 tarihinde vermiş olduğu karar da bu yöndedir. “Müdür Yardımcısının müdür izni olduğu dönemde vergi inceleme raporu imzaladığı tartışmasızdır. Vekil vekalet ettiği görevin sınırları içinde kalmak şartıyla aslın bütün hak ve yetkilerine sahip olduğundan, vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleme, uzlaşmaya varma ve dava açıldığında her türlü usul işlemini yapma yetkisi olan vekilin bunların dayanağını oluşturan ve bunlardan ayrılması mümkün

²⁵ “(135'inci maddenin değişmeden önceki şekli) “Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcısı, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri vergi denetmen yardımcısı veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hâl ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdirler.”

²⁶ Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2014, s.282-283.

²⁷ VUK m.135; Kemal Çağlar, Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.293.

²⁸ Yalçın, s.86.

²⁹ Özyer, s.289-290.

olmayan vergi inceleme raporunu imzalama yetkisine sahip olmadığı düşünülemez” denmiştir.³⁰ Ancak doğrudan denetim ve vergi incelemesi kadrolarında görev yapanlar için vekalet söz konusu değildir. Bundan dolayı vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları için inceleme yetkisi bu kadrolarda görev yapanlarındır.³¹

VII. VERGİ HUKUKU ALANINDA DELİL VE İSPAT UYGULAMASI

A. VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA DELİL VE İSPAT

Vergi hukuku ve vergi yargılama hukuku genç ve gelişmekte olan, bazı kurum ve uygulamaları yeni yeni oluşan bir hukuk dalı olarak kabul edilmektedir. Bu durum söz konusu hukuk dalları ile ilgili olarak bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Vergi hukuku ve vergi yargılama hukukunun sağlıklı bir şekilde uygulanmasında önem arz eden konulardan birisi delil ve ispat konusudur.³² Vergi hukuku açısından ispat, vergiyi doğuran maddi olayın çeşitli ispat araçlarıyla ayrıntılı bir şekilde ortaya konması, uyuşmazlığının konusunu oluşturan olayın somut delillerle meydana çıkarılması ve bu doğrultuda hakimde/mahkemede kanaat uyandırılmasıdır.³³ Herhangi bir hukuk dalında olduğu gibi vergi hukuku ve vergi yargılama hukukunda delil ve ispat konusunun sağlam bir zemine oturtulamaması, çok sayıda hukuki uyuşmazlık yaratmasının yanında bu uyuşmazlıkların çözümsüz kalması sonucunu doğuracaktır. Böyle bir durumda söz konusu hukuk sisteminin, haklı ile haksız ayırt etme yönü de etkin ve sağlıklı bir şekilde işlemez ve sorunlara çözüm üretemez hale gelecektir.³⁴

Vergi hukukunda ispatın konusunu oluşturan vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek durumunun tespitinde ekonomik

³⁰ D. 4.D, E.1995/2828, K.1995/279, 25.10.1995, Yalçın, s.86.

³¹ Özyer, s.290.

³² Mehmet Batun, Vergi Hukukunda Yorum ve İspat, Seçkin, Ankara, 2012, s.5.

³³ Çağlar, s.2; Ali Uysal/Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2009, s.56; Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.649-650; Veysi Seviğ, “Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz 1991, Sayı:5 (E.T.25.08.2025); Şeker, s.291.

³⁴ Batun, s.5.

yaklaşım ilkesi benimsenmiştir.³⁵ Vergi hukukuna mahsus bir yorum yöntemi olan ve amaca göre yorum yapılması sürecinde ağırlığını ortaya koyan ekonomik yaklaşım, vergi doğuran olayların tespit edilmesinde ve vergi kanunu normlarının yorumlanması ve değerlendirilmesinde hukuksal biçimlerinin ötesine geçilerek gerçek ekonomik yapısının ve içeriklerinin dikkate alınmasını öngörmektedir.³⁶

Vergi hukukunda delil ve ispat konusuyla ilgili olarak büyük ölçüde takdiri (serbest) delil sistemi ve delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Ancak kanunda yemin ve tanık ifadeleri olmak üzere delil serbestliği ilkesinin iki istisnası sayılmıştır. Kanunda yer alan bu iki istisnaya öğretide bir istisna daha eklenmektedir. Eklenen bu üçüncü istisna ise, belge düzenidir. Vergisel işlemlerin VUK'ta yer alan belgelerden birisiyle yine VUK'ta yer alan usul ve esaslara uygun olarak belgelendirilmesi gerekir. Ancak bu şartlar sağlandığı takdirde söz konusu belgeler ispat aracı olarak kullanılabilir. Aksi takdirde söz konusu belgelerin ispat aracı olarak kullanılması söz konusu değildir.³⁷ VUK'un 3/B maddesinde, yemin kesin ve net bir şekilde delil olarak kabul edilmemiştir.³⁸ Aynı maddeye göre tanık ifadeleri ise şartlı bir şekilde delil olarak kabul edilmiştir. Buna göre tanık ifadelerinin ispat aracı olarak dikkate alınabilmesi için tanığın

³⁵ Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Cenker Göker Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2025, s.24-25.

³⁶ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, Seçkin, Ankara, 2023, s.45; İsmail Engin/Serdar Şahin, Maliye Vergi Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s.305. "Vergi doğran olayın ekonomik özelliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine vergi hukukunda ekonomik yorum adı verilmektedir."

³⁷ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s.83; Yusuf Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir, 1997, s.82,112; Özgür Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.196-197; Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s.739-740; Selahattin Tuncer, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, Cilt: II, s.44-45.

³⁸ Neslihan Alkan Görkem, "Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil", Ankara Barosu Dergisi, 2013, Sayı:1, s.384; S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s.69.

vergiyi doğuran olayla ilişkisinin tabii (doğal) ve açık (bariz) olması.³⁹ koşulu aranmaktadır.⁴⁰

Vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek durumunu tespit edebilmek için re'sen araştırma ilkesi mucibince gerekli ve yeterli araştırmanın yapılması gerekir. Elde edilen deliller delil serbestliği ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi doğrultusunda ve ekonomik yaklaşım ilkesi de dikkate alınarak analiz edilip bir sonuca varılması gerekir.⁴¹

Vergi hukukunda ispat ve delil konusu; hem vergilendirme, vergi uygulamaları ve vergi inceleme sürecini hem de vergi yargılama hukuku ve sürecini içine alan kapsamlı ve girift bir konudur. Bu nedenle vergi hukukunda delil ve ispat konusunu; vergilendirme süreci ve vergi yargılama süreci olarak ayrı ayrı ele almak daha sağlıklı bir değerlendirme olacaktır. Çünkü vergi yargılama hukukunda ispat araçları olan delil konusu çok net ve belirgin değildir. İdari aşamada çözüme kavuşturulamayan ve yargıya intikal ettirilen vergi uyuşmazlıkları, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda⁴² (İYUK) yer alan hükümlere göre sonuçlandırılır ve çözüme kavuşturulur.⁴³

İYUK'un 31'inci maddesi ile diğer bazı konularla birlikte delil konusunda da 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na⁴⁴ (HMK) atıfta bulunulmuştur. Bu nedenle, vergi yargılamasında delil konusunda, HMK'nın delil konusundaki hükümlerinin de dikkate alınması

³⁹ “Ancak VUK'ta tanık ifadesiyle vergiyi doğuran olay arasında ne zaman doğal ve açık bir ilginin bulunduğu tanımlanmış değildir. Bu konuda tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya bir iktisadi ilişkisinin bulunması, bir ölçü olarak kabul edilebilir. (Bkz Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.84-86)”.

⁴⁰ Mehmet Yaşın, Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.111; Hasan Oral, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Mart-Nisan 2020, Sayı:147, s.81-83; Yavuz Atar, Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya, 2004, s.195; Ürel, s.60.

⁴¹ Metin Taş, Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.69.

⁴² (R.G. 20.01.1982-17580)

⁴³ Öner, s.251.

⁴⁴ (R.G. 04.02.2011-27836)

gerekmektedir.⁴⁵ İYUK'un 31'inci maddesiyle HMK'ya atıfta bulunan haller dışında, 213 sayılı VUK'un 3/B maddesinde yer alan delil ve ispat ile ilgili hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de uygulanması esası benimsenmiştir.⁴⁶ Vergi yargılama hukukunda delil konusunu; 2577 sayılı İYUK, 213 sayılı VUK ve 6100 sayılı HMK'nın konuyla ilgili düzenlemeleri içinde ele almak ve değerlendirmek gerekmektedir.⁴⁷

B. VERGİLENDİRME VE VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE DELİL VE İSPAT

Vergi hukukunda delil ve ispat konusu sadece vergi yargılaması ile ilgili bir konu değildir. Delil ve ispat konusu aynı zamanda vergi uygulamalarını özellikle de vergi inceleme konusunu yakından ilgilendirmektedir.⁴⁸ Çünkü vergileendirme ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespiti süreci olan vergi inceleme sürecinde de ispat-delil ilişkisinin önemli bir yeri bulunmaktadır. Vergiyi doğuran olay ve özellikle vergileme maddi ve hukuki olay ve olgulara dayanır bütün bunların kanıtlanması da deliller yardımı ile olur.⁴⁹ Her ne kadar ispat etme genellikle vergi yargılama süreci için düşünülürse de, vergi idaresinin özellikle vergi inceleme elemanlarının vergi inceleme sürecinde yaptığı birçok işlem için de ispat müessesesi kullanılır.⁵⁰

Örnek 1: Uygulamada vergi doğuran olayın gerçek mahiyetini gizlemeye yönelik olarak başvuru yöntemlerinden birisi büyük tutarlardaki paraların faizsiz olarak borç verilmesidir. Oysaki istikrarlı hale gelmiş olan mahkeme kararlarına göre; aralarında akrabalık gibi bir yakınlık ve/veya iş ilişkisi bulunmayan kişilere büyük tutardaki paraların, faiz vb. herhangi bir karşılık olmadan verilmesi söz konusu olamaz.

Eğer büyük miktardaki paralar, akrabalık ve iş ilişkisi bulunmayan kişilere faizsiz olarak verilmişse, bu durum hayatın olağan akışına

⁴⁵ Biyan, İspat- Delil, s.156.

⁴⁶ Öner, s.251.

⁴⁷ Biyan, İspat- Delil, s.156.

⁴⁸ Öner, s.251.

⁴⁹ Tuncer, s.41.

⁵⁰ Murat Batı, "Vergi hukukunda tek başına tanık ifadesi delil olur (mu?)" <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-hukukunda-tek-basina-tanik-ifadesi-delil-olur-mu,36811> (Erişim Tarihi: 25.08.2025).

aykırılık oluşturur, ekonomik ve ticari gerekliliklerle bağdaşmaz. Ekonomik ve ticari gerekliliklere uymayan bu durumu mükellef açıklayamıyorsa mükellef hakkında re'sen vergi tarh edilir. Bu şekilde ekonomik ve ticari gerekliliklere uymayan bir durum nedeniyle yapılan bir tarhiyatta ispat yükü, vergi idaresine değil mükellefe ait olacaktır.⁵¹

Örnek 2: Yüksek tutarlı bir sermaye ile kurulan, önemli bir sektörde yüksek iş hacmiyle faaliyet yürüten ancak yıllarca zarar eden veya sermaye yapısı ve faaliyet konusu ve iş hacmiyle örtüşmeyecek bir şekilde çok az bir kar beyan eden bir mükellefin yasal defter ve belgeleri çok iyi, kayıt nizamına uygun, vergi kanunlarının aradığı bütün şartları taşıyor olsa da, mükellef zarar ya da çok az kar beyan edilmesinin nedenini açıklamak zorundadır. Yoksa vergi idaresi, bu miktardaki bir sermaye ile devamlı olarak zarar edilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle ilave tarhiyat yapabilir.

Çünkü VUK'un 30/6'ncı maddesinde; "Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması hali" re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Ayrıca delil serbestliği, ekonomik yaklaşım ilkesi ve ekonomik değerlendirme anlayışı da dikkate alınınca, bu kadar önemli bir sermaye ile devamlı olarak zarar edilmesi veya çok az bir miktar kar beyan edilmesi durumu, ekonomik ve ticari hayatın icaplarına uymaz ve bu durum kazancın gizlendiğine dair delil teşkil eder. Böyle bir durumda, takdir komisyonu tarafından mükellefin kazancının takdiri istenir ve tarhiyat da ekonomik ve ticari icaplara uymama nedeniyle yapılır.⁵² Bu durumun aksini ispat külfeti ise, bu durumun müsebbibi ve en iyi bileni olan mükellefe ait olacaktır. (VUK m.3).

Örnek 3: Normal olarak mükellefler bir vergi dairesinde mükellefiyet tesis ettirip bir iş yerinde ticari faaliyete başlar. Olağan dışı bir zorunluluk olmadığı sürece, bu şekilde aynı vergi dairesine bağlı olarak aynı işyeri adresinde faaliyetlerini sürdürürler. Çünkü ticari faaliyette bulunan bir işletmenin bir yerde tutunabilmesi ve müşteri çevresi oluşturabilmesi

⁵¹ Uysal/Eroğlu, s.57.

⁵² Uysal/Eroğlu, s.57.

için belli bir süre aynı yerde kalması gerekir. Bir işletme açısından ve hayatın olağan akışı içinde olması gereken, durum budur.

Ancak sürekli olarak adres değiştiren, bildirdiği hiçbir adreste bulunmayan, şirkete ve ortaklarına hiçbir şekilde ulaşılamayan, fiili olarak ticari bir faaliyet yürüttüğüne dair bir tespit yapılamayan bir şirketin bu durumu normal değildir. Ayrıca olumsuz özelliklere sahip bu nitelikteki bir firmanın çok yüksek tutarlarda alış ve satış bildirmesi, çok yüksek tutarlarda fatura düzenlemesi olağan bir durum değildir. Çünkü firmanın bu durumu hayatın olağan akışına, ekonomik ve ticari icaplara uygun değildir. Bu nedenle söz konusu firmanın düzenlediği faturaların sahte olduğunun kabul edilmesi gerekir.⁵³

Örnek 4: Müteahhit (M) 30 dairelik bir inşaatı tamamlayıp bütün dairelerin satışını gerçekleştirmiştir. İnceleme elemanı tarafından Müteahhit (M)'nin bu daire satışlarına ilişkin hesaplarının incelemiş olduğunu varsayalım. İnceleme elemanının bu inceleme sırasında daire alıcılarından sadece birinin ifadesi aldığını ve buna bağlı olarak ya da bunu genele teşmil ederek işlem yaptığını kabul edelim. Bu durumda bu alıcı ifadesi delil olarak dikkate alınabilir mi buna bakalım. İfadesi alınan kişi işleme taraf olmasına rağmen bu şekilde alınan tek bir alıcı ifadesinin tek başına delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Bu şekilde alınmış olan bir ifadenin delil olabilmesi için ya başka yan delillerle desteklenmesi gerekir ya da daha fazla sayıcı daire alıcısının ifadesinin aynı yönde alınmış olması gerekir. Daire alıcısı durumunda- olmayan yani işleme ya da vergiyi doğuran olaya taraf olmayan kişilerin “ben bu dairelerin birinin veya birkaçının şu kadar tutara satıldığını duymuştum veya eniştem, teyzem, dayım vb. bu daireyi şu kadar tutara satın aldım” şeklinde alınan ifadeler ise vergi hukuku açısından delil sayılmaz ve bu şekilde elde edilen deliller inceleme elemanı tarafından delil olarak dikkate alınamaz.⁵⁴

⁵³ Ürel, s.69.

⁵⁴ Uysal/Eroğlu, s.58.

VIII. VERGİ İNCELEMELERİNDE KULLANILABİLECEK İSPAT ARAÇLARI, İNCELEME TEKNİKLERİ VE DELİL TOPLAMA USULLERİ

Vergi hukukunda ispatını konusunu vergi alacağının dayanağını teşkil eden vergiyi doğuran olay oluşturur.⁵⁵ Türk vergi sistemi beyan esasına dayalı bir sistem olduğu için, vergi incelemelerinin sürekli, yaygın ve etkin olması, sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesi bakımından büyük önem taşımaktadır.⁵⁶ Diğer denetim araçlarına göre çok daha ayrıntılı ve derinlemesine bir araştırmayı gerektiren vergi incelemesi ile amaçlanan, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Amaç yönünden vergi incelemesinin bu tanımında, vergi incelemesinin kapsamı son derece geniş tutulmuştur. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek için re'sen araştırma ilkesi gereğince inceleme elemanı tarafından her türlü araştırma yapılabilecektir. İnceleme sürecinde ödenmesi gereken vergilerin tespitini ve doğruluğunu sağlamak için, inceleme elemanı tarafından kendisine sağlanan her türlü yasal yetki kullanılabilir.⁵⁷

İlk görünüş karinesine göre, VUK'un belge düzenine uygun olarak gerçekleştirilen bütün işlemlerin, aksi ispat edilmedikçe gerçek durumu, olması gerekeni yansıttığı kabul edilir.⁵⁸ Bu nedenle vergilendirmeye ilgili tüm yasal defter, kayıt ve belgeler, kanunlar tarafından belirlenen gerekli şartları taşımaları koşuluyla,⁵⁹ ispat aracı olarak kullanılabilirler.⁶⁰ Vergi incelemesi, re'sen araştırma ilkesi doğrultusunda, mükellefin defter, kayıt ve belgeleri dışında ve delil serbestliği ilkesinden yararlanarak yapılabilmektedir.⁶¹ Bu ilkeye göre inceleme elemanları, vergi

⁵⁵ Nihal Saban, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2009, s.73.

⁵⁶ Tahir Erdem, 6009 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.49.

⁵⁷ Akdoğan, Vergi Hukuku, s.123.

⁵⁸ Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: "Eleştiriler ve Öneriler"" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, s.30.

⁵⁹ "Vergi kanunlarına göre kullanılan ya da kullanılmaya zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu koşulları ya da bilgileri taşımaması halinde, bu belgeler vergi kanunları bakımından "hiç düzenlenmemiş" sayılır."

⁶⁰ Sevil Şin, Vergi Hukuku, Dora Basım- Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s.27.

⁶¹ Şeker, s.291-292.

incelemesinin konusunun maddi temelini aydınlatmak için bununla ilişkili bütün olay ve işlemleri dikkate almak, bu olay ve işlemleri kanıtlama araçlarını kullanarak ayrıntılı bir şekilde incelemek zorundadır.⁶²

İnceleme elemanları vergi incelemelerini yürütürken herhangi bir defter ya da kayıtla bağlı değildir. Bu süreçte bütün deliller kullanılarak ödenmesi gereken verginin doğru olup olmadığının araştırılması gerekir.⁶³ İnceleme elemanının vergi incelemelerinde vergiyi doğuran olayı tespit etmek, işlemlerin gerçek mahiyetlerini anlamak, ortaya koymak amacı ile çeşitli yollarla, yeterli miktar ve kalitede, güvenilir bilgi ve delil toplaması gerekir.⁶⁴ Delilin hâkimin/mahkemenin kanaatini etkileyebilme yetenek ve gücüne delil değeri veya ispat kuvveti denir.⁶⁵ İnceleme elemanı bunu sağlamak için çeşitli denetim ve inceleme tekniklerine başvurarak yaptığı incelemeyi destekleyici, delil değeri ya da ispat kuvveti yüksek deliller toplaması gerekir.⁶⁶ İnceleme elemanı tarafından, inceleme sürecinde delil toplamak amacıyla kullanılan ispat araçları ve başvurulan başlıca yol ve yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

A. Vergi Dairesinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma

VUK ve GİB Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği⁶⁷ vergi dairesinin tanımını yaparak, mükelleflerinin vergi uygulaması bakımından bağlı olacakları vergi dairesinin nasıl tespit edileceğine ilişkin genel kuralı koymuştur. Buna göre “vergi daireleri; mükellefi tespit eden, vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden dairelerdir.”⁶⁸ Vergi idaresinin taşra teşkilatındaki yegane birimi olan vergi dairesi, vergi kanunlarını doğrudan doğruya uygulayan ve mükellefle yüz

⁶² Şevki Özbilen, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.267.

⁶³ Atar, s.195.

⁶⁴ Özgür Özkan / Yalçın Gül, “İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller”, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2007, Sayı:83, s.152; Ümit Ataman / Rüstem Hacırüstemoğlu / Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul 2001, s.278.

⁶⁵ Batun, s.133

⁶⁶ Abdullah Berçin, Muhasebe ve Vergi Denetimi, Kriter Yayınevi, İstanbul, 2011, s.99.

⁶⁷ (R.G.24.12.1994-22151)

⁶⁸ VUK m.4; GİB Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, m.4.

yüze temas kurup muhatap olan hizmet birimleridir.⁶⁹ Vergi dairesinde mükellefiyet tesis edilmesi sırasında her bir mükellef adına (fiziki ortamında) tarh dosyası açılır.⁷⁰ ve mükellefle ilgili her türlü belge ve bilgi bu dosyada saklanır.⁷¹

Vergi idaresinin temel taşı niteliğindeki vergi daireleri mükelleflerin bildirim ve beyanları ile kendi görevleri dolayısıyla gerçekleştirdikleri yoklama, vergisel arama, bilgi toplama ve vergi incelemeleri neticesinde elde ettikleri bilgilerle donanmış durumdadır. Bu nedenle mükellef hakkında yapılacak bir vergi incelemesinde ilk müracaat edilecek başvuru kaynaklardan biri, kuşkusuz mükellefin vergi dairelerinde yer alan bilgi ve belgeleri olacaktır.⁷² Günümüzde vergi idaresi teknolojik gelişmelere bağlı olarak dijital bir dönüşüm geçirmektedir. Bu nedenle artık mükelleflere ilişkin tarh dosyaları aynı zamanda dijital ortamda elektronik belge niteliğinde de tutulmaktadır.

B. Mükelleften Bilgi Alma ve İlgililerden Bilgi Toplama

Bir vergi ilişkisinde mükellef yönünden vergi borcunun, vergi idaresi yönünde vergi alacağının tespit edilmesi vergilendirmeye ilgili sağlıklı ve güvenilir bilgilerin toplanmasına bağlıdır.⁷³ Kural olarak vergi incelemesinin yegâne süjesi mükelleftir. Vergi incelemesi sırasında bilgi alınacak kişilerin başında mükellef gelir. Vergi inceleme sürecinde mükellef temsilcisi veya işletmede çalışanlardan da açıklayıcı nitelikte bilgi alınabilir. Vergi inceleme sürecinde diğer kişilerden de bilgi alınabilir. Diğer kişilerden alınacak bilgiler mükellef açısından bağlayıcı değildir. Mükellef diğer kişilerden alınan bilgilerin aksini her zaman ileri sürebilir ve ispatlayabilir. Mükelleften bilgi alınırken mükellef üzerinde baskı kurarak onu itirafa zorlamak doğru değildir. Kaldı ki, başka delillerle

⁶⁹ Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.102.

⁷⁰ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 1989, s.18.

⁷¹ “Tarh dosyasına; işe başlama bildirimini başta olmak üzere bildirimler, işe başlama ve mükellefiyet tesisi talep dilekçeleri, mükellefiyet bilgi formu ve mükellefle ilgili diğer belgeler konur.”

⁷² İbrahim Organ, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.56.

⁷³ Mehmet Bakır, Denetim, Dilara Yayınevi, Trabzon 2005, s.87.

doğrulanmayan soyut itiraf veya beyanların vergi inceleme sürecinde fazlaca bir önemi yoktur.⁷⁴

VUK'un 148'inci maddesine göre kamu kurum ve kuruluşları ile mükellefler veya mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, inceleme elemanı tarafından istenen bilgileri vermek zorundadırlar.⁷⁵ Bu şekilde ilgililerden bilgi toplama, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan işletmeyle ilgili konularda bilgi alma yönetimidir. Bu işlem, işletmenin yasal defter kayıtları ve vergisel işlemlere ilişkin belgeleri konusunda gerekli açıklığın bulunmadığı durumlarda, işletmenin yetkililerinden bilgi alınması ve alınan bu nitelikteki bilgilerin bir tutanakla tespit edilmesi şeklinde gerçekleşir.⁷⁶

İnceleme elemanı, vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu tespit etmek ve vergi incelemesini sağlıklı bir şekilde yürütmek amacıyla kamu kurum ve kuruluşlarından ve/veya mükellefle ilişki içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerden bilgi isteyebilir.⁷⁷ İnceleme elemanı tarafından kendisinden bilgi istenen kişi ve kurumlar, inceleme elemanlarının istedikleri bilgileri vermek zorundadırlar.⁷⁸

C. Belge İncelemesi

Vergi inceleme süreci öncelikli olarak mükellefin yasal defter ve belgeleri üzerinden yürütülür. Kendisine “Defter ve Belge İsteme Yazısı” tebliği edilen mükellefin yasal defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmesi gerekir.⁷⁹ Yazılılık (belge düzeni) esasının geçerli olduğu vergi hukukunda, işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen belgeler ve bu belgelerin belli usul ve esaslar çerçevesinde düzenlenmesi sistemin temelini oluşturur.⁸⁰ Bundan dolayı vergi inceleme sürecinde

⁷⁴ Berçin, s.99.

⁷⁵ Organ, s.56.

⁷⁶ Ataman/Hacıüstemoğlu/Bozkurt, s.42, 279.

⁷⁷ Kadir Tunç, “Vergi İncelemeleri Esnasında Yanlış veya Yanıltıcı Bilgi Vermenin Türk Ceza Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu, Ocak 2014, Sayı:172, s.127.

⁷⁸ Özbilen, s.215.

⁷⁹ Bağırhan, s.160.

⁸⁰ Neslihan Karataş Durmuş, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVIII, 2014, s.50.

mükellef tarafından vergilendirmeye ilgili olarak düzenlenen belgelerin önemi büyüktür. Nitekim inceleme sürecinde mükellefin vergilendirmeye ilgili belgelerinin incelenmesine ayrı bir özen gösterilmesi gerekir. Belge incelemesi; nezdinde inceleme yapılan işletmenin yasal defter kayıtlarının VUK'ta yer alan vesikalara dayandırıldığına doğrulanması; vergi inceleme elemanına sunulan bilgi ve belgelerin gerçek durumu, olması gerekeni yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının tetkik edilmesidir.⁸¹

Vergi hukukunun temelini oluşturan mali olaylar, işlemin taraflarınca düzenlenen belgelere dayanır.⁸² VUK hükümlerine göre, vergi ile ilgili işlem ve ilişkilere ilişkin kayıtların istisnalar dışında belgelendirilmesi zorunludur.⁸³ Bu nedenle mükelleflerin her türlü işlemlerinin kayıt nizamına uygun olarak belgeye bağlanması gereklidir. Beyan esasının geçerli olduğu vergi sitemlerinde belge, mükellef için beyanının doğruluğunu gösteren bir ispat aracıdır.⁸⁴

Vergilendirmede vergiyi doğuran olayın maddi sonuçlarının gerçeğe uygun bir şekilde yasal defter kayıtlarına geçirilmesi, söz konusu olayın gerçekleştiği anda belgeye bağlanmasıyla mümkündür. Sağlıklı bir vergilendirme yapabilmenin temeli, vergilendirmenin kaynağını oluşturan maddi olayın doğru bir şekilde tespit edilmesi ve belgelendirilmesine dayanır.⁸⁵

Vergi kanunlarıyla getirilen diğer düzenlemeler gibi kayıt nizamına ve işlemlerin belgelendirilmesine ilişkin düzenlemelerin temel amacı, vergi kayıp kaçacağını önlemek ya da en aza indirmektir.⁸⁶ Bu itibarla kanun koyucu, mükellefler tarafından tutulan defter belge ve kayıtlarının doğruluğunu kontrol edebilmek için mükellefler tarafından birtakım

⁸¹ Ataman/Hacırüstemoğlu/Bozkurt, s.279.

⁸² Organ, s.58.

⁸³ “Sadece VUK’un 228’inci maddesinde belirtilen, belgelendirilmesi zorunlu olmayan giderlerle ilgili olarak ispat edici belge aranmaz.”

⁸⁴ Ürel, s.373.

⁸⁵ Şükrü Kızılot, Metin Taş; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.88.

⁸⁶ Hüseyin Eroğlu, Türk Vergi Mevzuatında Belgeler Danıştay ve Yargıtay Kararları, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2002, s.53.

belgelerin kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmesini ve kayıt nizamına uygun olarak kaydedilmesini gerekli görmüştür.⁸⁷

Bu nedenle mükellefler tarafından defterlere yapılacak kayıtların mutlaka kanunda belirtilen yasal bir belgeye.⁸⁸ dayanması gerekmektedir.⁸⁹ Vergi konusu işlemlerin kanunların belirlediği şekilde belgeye bağlanması, gerektiğinde bunların doğruluklarının araştırılmasına imkân tanımaktadır. VUK'a göre mükellefler üçüncü kişilerle olan ekonomik ilişkilerini kural olarak belgeye bağlamak zorundadırlar.⁹⁰

Ç. Vergisel Arama, Arama Tutanakları ve Arama Sonucu Elde Edilen Belge ve Bilgiler

Genel olarak arama, suçların işlenmesinin önlenmesi veya şüpheli, sanık veya hükümlünün yakalanması veya delilin elde etmek amacıyla belli yerlerde, şüpheli, sanık veya üçüncü kişinin konutunda, iş yerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, eşyasında yapılan araştırma işlemidir. Arama suç delillerinin elde edilmesi veya yakalama amacıyla yapılır. Dolayısıyla arama saklı (gizli) olan şeylerin bulunmasına yöneliktir. Bu nedenle açıkta olan şeyler bakımından arama söz konusu olamaz. Ceza muhakemesi açısından arama; önleme araması.⁹¹ ve adli arama.⁹² olmak üzere ikiye ayrılır.⁹³

Vergi denetim yöntemlerinden biri olan vergisel arama, vergi incelemesi için en etkili belge, bilgi ve delil toplama yöntemidir. Vergisel aramanın amacı, vergi kayıp kaçacağını ortaya çıkaran, kayıt dışı bırakılan ekonomik ve mali olayları tespit ve ispat etmeye yarayan defter, kayıt,

⁸⁷ Engin/Şahin, s.317.

⁸⁸ “Kayıt ve işlemlerin belgelendirilmesinde kullanılacak olan bu belgelerin neler olduğu, nerden ve nasıl temin edilebileceği, belgelerin düzenlenme esasları, içermesi gereken unsurlar, hangi mükellefin hangi belgeyi düzenlemesi ve kullanması gerektiği gibi konular VUK'ta ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.”

⁸⁹ Şin, s.65.

⁹⁰ Kızılot/Taş, s.88.

⁹¹ “Önleme araması; yakalama koruma tedbirlerinde olduğu gibi suçların önlenmesine yönelik olarak gerçekleştirilen aramayı ifade eder.”

⁹² “Adli arama ise, suç işlendikten sonra yakalama veya delil elde etmek amacıyla gerçekleştirilen aramayı ifade eder.”

⁹³ Hakan Hakeri/Yener Ünver, Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.186.

belge ve bilgilerin elde edilmesidir.⁹⁴ İhbar, şikâyet çeşitli kaynaklardan alınan duyular veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına dair işaret ya da belirtiler bulunursa bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin ikametgâh, ofis, büro ve benzeri işyerlerinde arama yapılabilir.⁹⁵

Arama sırasında bulunabilecek olan el defterleri, cari hesap kartları vb. defter ve belgeler, incelemede ispat aracı olarak kullanılır. Arama bu yönüyle sağlıklı bir vergi incelemesi yapılmasına hizmet eden bir denetim aracıdır.⁹⁶ Bu şekilde elde edilen belge ve bilgiler, daha çok mükellef aleyhine ve vergi idaresi lehine delil olabilmektedir. Ancak vergisel arama sırasında ele geçirilen belge ve bilgilerin delil olarak dikkate alınabilmesi için, aramanın usulüne uygun olarak yapılmış olması ve delillerin usulüne uygun olarak elde edilmiş olması gerekir.⁹⁷

Arama yoluyla bilgiye ulaşma yoklama veya vergi incelemesinden yöntem olarak farklılık arz eder. Aramanın yöntem olarak farklılığı, elde edilen bilginin mükellef tarafından gizlenen bilgi ve belgelere yönelik olmasından kaynaklanmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin bilgi ve belgelerin mükellefin rızasına dayanan olağan yollarla elde edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, olağanüstü bir yol olan arama seçeneği devreye girer.⁹⁸

Vergisel arama, gizli kalmış ya da gizlenmiş bir delilin ortaya çıkarılması amacıyla yapılır.⁹⁹ Bu sebeple arama sonucunda, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren olay ve işlemlere ilişkin delillerin, gizli bilgi ve belgelerin bulunabilme imkânı oldukça yüksektir.¹⁰⁰ Vergisel arama mükellefin veya onunla ilişkisi olan diğer kişilerin kişilikleri ve özel hayatları üzerinde doğrudan ve derinden etki ve sonuçlar yaratır.¹⁰¹

⁹⁴ Biyan, İspat- Delil, s.237.

⁹⁵ Ürel, s.307; Şin, s.143; Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s.451.

⁹⁶ Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama), Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s.18.

⁹⁷ Biyan, İspat- Delil, s.238; Berçin, s.99.

⁹⁸ Kızılot/Taş, s.107.

⁹⁹ Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.252.

¹⁰⁰ Berçin, s.99.

¹⁰¹ Özbilen, s.213.

Bu nedenle ceza muhakemesi hukukuna özgü bir koruma tedbiri olan ve mükelleflerin ticari itibarına zarar verme potansiyeli yüksek olan arama uygulamasının istisnai bir uygulama olduğunun ve mecbur kalınmadıkça başvurulmaması gerektiğinin unutulmaması gerekir.¹⁰² Vergisel arama dışındaki yöntemlerle elde edilmek istenen belge ve bilgiye ulaşılamıyorsa, yani arama kaçınılmaz bir durum haline gelmişse, arama işlemlerinin kanunda belirtilen şartlara uygun olarak, dikkatli ve özenli bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.¹⁰³

D. Alıcı İfadeleri (İkrarları)

İnceleme elemanları somut olayın özelliğine bağlı olarak vergi alacağının sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için diğer deliller gibi alıcı ifadeleri de gereksinim duyabilmektedir.¹⁰⁴ Çünkü vergi incelemesinde alıcı ifadelerine başvurulması, incelemenin etkinliği bakımından son derece önemlidir. VUK'un 134'üncü maddesine göre vergi incelemesinin temel amacı, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin gerçek durumunun çeşitli ispat araçlarını esas alarak araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu amacın gerçekleştirilmesi bakımından mükellefle ilişkisi bulunan kişilerden elde edilecek bilgiler büyük önem taşımaktadır.¹⁰⁵ Burada bahsedilen alıcı; mükelleften mal alımında bulunan ancak vergi mükellefiyeti olmayan nihai tüketici mahiyetindeki kişilerdir.¹⁰⁶

Bu kapsamdaki alıcı ifadeleri ya da ikrarları, hukuki anlamda tanıklıktır. İşlemin ya da somut olayın taraflardan birisince, o işlemin ya da somut olayın gerçek mahiyetin ortaya çıkması için yapılan bir beyan olan ikrar, vergi hukukunda maddi delil niteliğindedir.¹⁰⁷ Bu tür olaylarda alıcılar, genellikle mükellefi (satıcıyı) koruma eğilimindedirler ve doğruyu söylemeye pek yanaşmazlar. Ancak alıcının doğru söylemediği biliniyorsa veya hissediliyorsa, doğru bilgiyi almak için inceleme elemanı gayret göstermelidir. Bilgi almak üzere çağrılan alıcıya; bilgi verme mükellefiyeti, yalan yanlış bilgi vermesi durumunda bunun

¹⁰² Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.251-252.

¹⁰³ Şin, s.143.

¹⁰⁴ Özbilen, s.208.

¹⁰⁵ Karakoç, Delil Sistemi, s.196.

¹⁰⁶ Berçin, s.99

¹⁰⁷ Batun, s.172.

yaptırımlarına ilişkin kanun hükümleri okunup açıklanmalı ve tutanağa mutlaka alınmalıdır.¹⁰⁸

Mükellefin ikrar niteliğindeki her ifadesi delil olarak değerlendirilmez. Mükellefin delil olarak dikkate alınabilecek açıklamaları kendi aleyhine sonuç doğurabilecek olan açıklamalarıdır. Ancak soyut alıcı ifadeleri ya da ikrarları deli olmak için tek başına yeterli değildir. Bu şekilde alınan ifadelerin açık ve net olması, çeşitli bilgi ve belgelerle desteklenmesi gerekir.¹⁰⁹ Bu nedenle alıcı ifadeleri ile ilgili tutanak ayrıntılı bir şekilde düzenlenmeli, gerekli her bilgi tutanağa alınmalı ve somut bilgiler içermelidir. Alıcı ifadelerine daha çok ev, otomobil gibi büyük kalemlerin satışını yapan işletmelere yönelik vergi incelemelerinde başvurulur. Alıcı ifadelerine dayanılarak bir tarhiyat yapılması söz konusu olursa, bu takdirde tarhiyat türünün re'sen tarhiyat olması gerekir.¹¹⁰ Re'sen tarhiyat; vergi matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde başvuru tarhiyat türüdür.¹¹¹

Bu nedenle bu konuda vergi yargı organları ikmalen tarhiyatı kabul etmemektedir. Alıcı ifadelerine başvuru işletmelerde alıcıların tümünün ifadesini almak şart olmadığı gibi bu çoğu zaman mümkün de değildir. Ancak alıcıların tamamı olmasa da önemli bir bölümü ile görüşmek ve bilgi almak gerekir. Alıcılardan alınan bilgiler ile defter kayıtları arasında fark varsa ve farklı beyanda bulunan alıcının oranı %20-25'ler civarında ise, bu olgu o mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin bir karinedir. Böyle durumlarda, yargı mercilerinin tutumları da dikkate alınarak yeterli sayıda alıcı ifadesiyle desteklenerek tespit edilen farklar, bütün satışlara teşmil edilebilir.¹¹²

¹⁰⁸ Berçin, s.99.

¹⁰⁹ Batun, s.173-174.

¹¹⁰ Berçin, s.99

¹¹¹ Ürel, s.189. “Re'sen tarhiyat, vergi idaresinin kendiliğinden vergilendirilmede bulunması anlamına gelir. Ancak buradaki kendiliğinden ifadesinden anlaşılması gereken keyfilik ya da sınırsız bir yetki kullanımı değildir. Re'sen tarhiyatın VUK'un 3'üncü maddesinde çizilen çerçevede, gerekçelendirilerek ispatlanması gerekir. Bu itibarla re'sen tarhiyat içeren takdir komisyonu kararları ve vergi inceleme raporlarında, tarhiyatın dayanakları ve gerekçelerinin usulüne uygun olarak objektif bir şekilde ortaya konulması şarttır. (Bkz. Ürel, s.195)”

¹¹² Berçin, s.100.

Bu kapsamda mükelleflerle muamelede bulunan alıcı ifadelerinin durumu özellik arz eder. İlke olarak alıcı ifadelerinin vergiyi doğuran olayla ilgisi nedeniyle vergilendirmede maddi delil olarak kullanılacağına kuşku yoktur. Ancak mükellef ile alıcı arasında ihtilaf bulunması veya alıcı ifadelerinin gerçeğe aykırı olduğunun tespiti halinde, alıcı ifadelerinin maddi delil olarak kullanılma imkânı kalmayacaktır.¹¹³ Bu hususta Danıştay da aynı görüşe sahiptir.¹¹⁴

Alıcı ifadelerinin emsal olarak kabul edilebilir edilerek mükellefin bütün işlemlerine teşmil edilmesi de özellik gösterir. Örneğin bir mükelleften mal alan bazı alıcıların ifadelerine başvurulması ve bu yolla bir kısım alıcının ifadesinin mükellefin bütün satışlarına teşmil edilmesi belli şartlarda mümkündür. Bunun için en önemli şart, ifadesine başvuru alan alıcıların sayısının toplam alıcı sayısı içinde önemli bir orana ulaşması gerekmektedir.¹¹⁵ Buna karşılık Danıştay'ın alıcı ifadelerinin teşmiline dayalı olarak tarhiyat yapılamayacağı yönünde kararları yanında tersi yönünde de kararları mevcuttur.¹¹⁶

E. Sayım ve Envanter İncelemesi

Vergilendirmeye ilişkin olağan işlemlerde işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması külfeti vergi idaresine aittir.¹¹⁷ Bu çerçevede; incelemeye yetkili olanlar tarafından gerekli görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelede gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine de genişletilebilir.¹¹⁸ Sayım ve envanter incelemesi; fiilen var olanla olması gerekeni karşılaştırma amacıyla işletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde belirtilen vesikalarla teyit edilmesi, fiili ve

¹¹³ Ürel, s.61.

¹¹⁴ D. 4.D, E.1982/778, K.1982/1958, 5.5.1982; D. 3.D, E.1996/900, K.1997/1429, 15.04.1997; D. 4.D, E.1985/3655, K.1987/1736, 12.05.1987, Ürel, s.65-66.

¹¹⁵ Ürel, s.61.

¹¹⁶ D. 3.D, E.1996/900, K.1997/1429, 15.04.1997; D. 4.D, E.1996/449, K.1997/612, 24.02.1997, Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler-4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.700 ve s.707.; D. 4.D, E.1984/1487, K.1984/4594, 19.12.1984, Ürel, s.65.

¹¹⁷ Batun, s.189.

¹¹⁸ Erdem, Vergi İncelemesinde Süre, s.49.

kaydı envanterlerinin yapılması işlemidir.¹¹⁹ Sayım ve envanter inceleme; işletmelerin kayıt ve işlemleri bakımından olması gereken ile olan arasında bir karşılaştırma yapılmasına imkân sağlar.¹²⁰ Bu şekilde elde edilen delil ve bulgular, incelemede bir veri olarak kullanılır.

F. Karşıt İnceleme

Bir mükellefin hesap ve işlemleri incelenirken, bu hesap ve işlemlerin sağlıklı olup olmadığını kontrol edebilmek için, hakkında inceleme yürütülen mükellefin başka mükelleflerle olan işlemlerini, onların kayıt, hesap ve işlemlerini dikkate alarak da incelemek gerebilir.¹²¹ İncelenen mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin, mükellefle iş ilişkisi bulunan diğer işletmelerin defter, kayıt ve belgeleriyle uyumlu olup olmadığını araştırılmasına karşıt inceleme denir. Karşıt inceleme, yürütülmekte olan incelemeler dolayısıyla belirlenen belli konularda, incelenen mükellefle ilişkisi bulunan başka mükellefler nezdinde gerçekleştirilen incelemeleri ifade eder. Başka bir ifadeyle karşıt inceleme, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin defter ve belgeleri üzerinden yapılır.¹²²

Karşıt incelemenin alıcı ifadesinden farkı budur. Çapraz inceleme denen karşıt incelemeye, inceleme elemanı gerek gördüğü zaman başvuru yapılabilir.¹²³ Karşıt inceleme, nezdinde inceleme yapılan işletmenin kayıtlarında yer alan inceleme konusuyla ilgili hususların işletmeyle ilişkili mükelleflerin yasal defter ve belgeleri üzerinden araştırılması, teyit edilmesi ve doğrulanmasıdır.¹²⁴

Mükellefin yasal defter ve belgelerin esas alınarak yapılan bir vergi incelemesi, bazı durumlarda vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetini araştırmaya, ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarını tespit etmeye, belgelerin içerik itibariyle doğru olup olmadığını kontrole yeterli olmayabilmektedir. Vergiyi doğuran olay kısmen ya da tamamen vergi idaresinin bilgisi dışında gerçekleşmekte olduğu için vergi yönetimi bu

¹¹⁹ Ataman/Hacıüstemoğlu/Bozkurt, s.279.

¹²⁰ Cevdet Atay, Türk Hukukunda Kamu Yönetimlerinin Denetlenmesi, Marmara Kitabevi Yayınları, Yayın No:4, Bursa, 1994, s.7.

¹²¹ Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, Dora Basım-Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s.142.

¹²² Organ, s.58; Şeker, s.124.

¹²³ Berçin, s.100.

¹²⁴ Bilici, s.97; Ataman/Hacıüstemoğlu/Bozkurt, s.279.

ilişkilere tam olarak vakıf olamayabilmektedir. Bu nedenle inceleme elemanları mükellefle ilişki içinde bulunanlara yönelik karşıt inceleme yapmak suretiyle geçmişteki vergisel olaylar ve işlemler hakkında sonradan bilgi toplayabilmektedirler. Toplanan bu bilgilerden hareketle birtakım sonuçlara varabilmektedirler.¹²⁵

Vergi incelemesinin etkinliği ile vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi açısından karşıt inceleme önemli bir fonksiyon ifa etmektedir.¹²⁶ Bu nedenle karşıt inceleme, vergi inceleme sürecinde maddi gerçeğe ulaşmak için inceleme elemanının sık sık başvurması gereken bir yöntemdir.¹²⁷

Uygulamada karşıt inceleme çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir: Karşıt inceleme yapılacak işletme, hakkında inceleme yapılan işletmeyle aynı şehirde ise, ya doğrudan işletmeye gidilerek işletmenin yasal defter ve belgeleri üzerinden karşıt inceleme yapılır ya da nezdinde karşıt inceleme yapılacak mükellefin yasal defter ve belgeleri inceleme elemanının çalışma adresine getirtilerek karşıt inceleme yapılır. Başka illerde bulunan işletmeler nezdinde karşıt inceleme yapılacaksa, resmi bir yazı ile o ildeki ilgili birimden, söz konusu mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılması talep edilir. Bu şekilde talep edilen bir karşıt inceleme o ildeki bir inceleme elemanı tarafından gerçekleştirilir ve karşıt inceleme sonucu, karşıt incelemeyi talep eden inceleme elemanına gönderilir. Karşıt incelemenin etkinliği açısından karşıt inceleme yazısında karşıt inceleme kapsamında talep edilen hususların tereddüte mahal bırakmayacak, başka bir açıklamaya ihtiyaç duyulmayacak bir şekilde açık ve ayrıntılı olarak belirtilmesi gerekir.

Karşıt inceleme kapsamında yapılan araştırma ve inceleme sonucunda yapılan tespitlere yönelik olarak aynı vergi incelemesinde olduğu gibi bir tutanak düzenlenir. İnceleme elemanı tarafından düzenlenen bu tutanağa, “Karşıt İnceleme Tutanağı” ya da “Karşıt İnceleme Tespit

¹²⁵ Şeker, s.313.

¹²⁶ Cemil Başoğlu, “3568 Sayılı Yasa Kapsamında Karşıt İnceleme Hukuku, Uygulaması ve İlgili Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Kasım 2008 (Erişim Tarihi: 23.08.2025).

¹²⁷ Şeker, s.313.

Tutanağı” adı verilir. Söz konusu tutanak inceleme elemanı ve mükellef tarafından ayrı ayrı imzalanır ve bir örneği mükellefe verilir.

G. Bankalar ve Diğer Finans Kurumları Üzerinden Yapılan Karşıt İnceleme

Vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi ve vergi alacağına güvence altına alınması için, mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin dışında çeşitli kaynaklardan elde edilecek harici bilgi ve belgelere ihtiyaç duyulmaktadır.¹²⁸ Bazı durumlarda vergisel işlemin doğrudan tarafı olmayan üçüncü kişilerin hesap ve kayıtlarının yardımıyla, hakkında inceleme yürütülen mükellefin vergi karşısındaki durumlarının kontrol edilmesi ve incelenmesi söz konusu olabilir.¹²⁹ Vergi incelemesindeki önemli delil toplama ve bilgi alma kaynaklarından birisi de bankalardır. Çünkü belli bir tutarı aşan ücret, kira ve diğer ticari ödeme ve tahsilatların bankalar aracılığıyla yapılması zorunludur.¹³⁰

Bankalar üzerinden yapılan karşıt inceleme sonucu bankalardan alınan bilgi ile mükellefin defter kayıtları birbirini tutmuyorsa, banka kayıtları doğru kabul edilir ve ona göre işlem yapılır. Bu durum mükellefin defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını ifade eder. Bankalardan istenen bilgi gerek görülen hallerde sadece mükellefin kendi hesapları ile sınırlı değil; ortakları, eşi ve çocuklarının hesapları ile ilgili de olabilir. Ayrıca bazı durumlarda defter kayıtlarında yer alan banka veya şubeler ile yetinilmez, çevredeki bütün bankalardan bilgi isteme yoluna gidilebilir. Bankalardan istenen bilgi, bankanın işlerini aksatacak şekilde toplu ve genel bilgi isteme niteliğinde olmamalıdır. Bu şekilde elde edilen banka kayıtlarının iyi incelenmesi gerekir. Özellikle banka hesabına gelen havalelerin kaynağının araştırılması şarttır. Çünkü işletmelerin açığatan satışları genellikle banka hesaplarında saklanır ve gizlenir.¹³¹

¹²⁸ Özbilen, s.208.

¹²⁹ Arslan, s.142.

¹³⁰ Engin/Şahin, s.323; GİB, Belirli Tutarın (30 Bin) Üzerindeki Tahsilat ve Ödemelerde Tevsik (Belgeleme) Zorunluluğu Rehberi, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 533, Ankara, 2024, s.4-5.

¹³¹ Berçin, s.100.

H. Noterlerden Bilgi İsteme

Vergi incelemesi, sadece mükellefin ibraz edecekleri defter ve vesikalara dayanılarak yapılmaz. Vergi incelemesi çeşitli bilgi toplama yöntemleri kullanılarak farklı kaynaklardan elde edilen bilgilerden de yararlanılarak yapılır.¹³² İnceleme elemanı, beyan esasına dayanan vergilerde, incelemenin konusunu ve dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit etmek için çeşitli kaynaklardan bilgi isteyebilir. Zira vergilendirme sürecinden beklenen işlevin tahakkuk etmesi ve vergi incelemesinin başarıya ulaşmasında toplanan her bir bilginin büyük önemi bulunmaktadır.

İnceleme elemanı tarafından yürütülmekte olan bir vergi incelemesi kapsamında mükelleften istenen ve vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve muhafaza ve gerektiğinde ilgililere ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmesi gerekir. VUK'un 359'uncu maddesinde; "...Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir." hükmü yer almaktadır. Aynı şekilde anılan maddeye göre "gizleme fiili" kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır.

Ancak inceleme elemanı tarafından gizleme fiilinin somut bir şekilde tespit edilmesi gerekir. Bu nedenle, yasal defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen mükellefin defterlerinin varlığını tespit etmek gerekir. Nitekim somut olarak var olmayan bir defterin inceleme elemanına ibraz edilmesi söz konusu olmayacaktır. Anılan madde hükmüne göre bir defterin varlığı ya noter tasdik kayıtları ile ya da noter tasdik kayıtlarının dışında sair suretlerle tespit edilebilir.¹³³

¹³² Uysal/Eroğlu, s.287.

¹³³ Gökhan Yıldız/Nermin Aliyeva, "Vergi İncelemelerinde Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi ve Varlığı Tespit Edilen Tasdiksiz Defterlerin İbraz Yükümlülüğü", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2023, Sayı:235 (Çevrimiçi) <https://lebib-yalkin.com.tr/makale/vergi-incelemelerinde-defter-ve-belgelerin-ibraz-edilmemesi-ve-varligi-tespit-edilen-tasdiksiz-defterlerin-ibraz-yukumlulugu> (Erişim Tarihi 25.08.2025).

1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun¹³⁴ 1'inci maddesinde; “Noterler, hukuki güvenliği sağlamak ve anlaşmazlıkları önlemek için işlemleri belgelendirir...” hükmü; 68'inci maddesinde; “Noterler Türk Ticaret Kanunu ve diğer kanunlar hükümlerine göre tutulması gereken defterleri bu kanunlar uyarınca onaylarlar.” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla inceleme elemanı, yürütmüş olduğu inceleme kapsamında noterlerden defter tasdiklerine ilişkin bilgi ve belge isteyebilir. Noterlik mesleği ya da faaliyeti, bir kamu hizmetidir; buna bağlı olarak noterler de kamu görevlisi sayılırlar. Bu nedenle inceleme elemanları tarafından istenen bilgileri VUK'un 148'inci maddesine göre vermek mecburiyetindedirler.

I. Yoklama Tutanaklarından Yararlanma

VUK'un 127'nci maddesinde düzenlenen yoklama müessesesi ile, vergiyi doğuran olayla ilgili maddi olayların, mükellefle ilgili kayıtların, belgelerin ve konuların araştırılıp tespit edilmesine imkân tanınmıştır.¹³⁵ Yapılan yoklama sonucu tespit edilen hususlar, tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" ya da "yoklama tutanağı"na geçirilir.¹³⁶ Yoklama fişleri, mükellef ve vergilendirmeye ilgili maddi olaylar yönünden anlık tespitler içeren tutanaklar niteliğindedir.¹³⁷ Yoklama işlemi sırasında düzenlenen tutanakla tespit edilen hususlar, maddi delil olarak kullanılmaktadır.¹³⁸

Vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği anda yapılan yoklama işlemleri, vergi incelemesinin daha sağlam temellere oturtulmasını, somut belge ve bilgilere dayalı olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.¹³⁹ Ancak yoklama işlemleri ile tespit edilen bilgi ve belgelerin delil olarak

¹³⁴ (R.G.05.02.1972-14090)

¹³⁵ Organ, s.57.

¹³⁶ “Bundan dolayı uygulamada “yoklama fişi” kavramı yerine “yoklama tutanağı” kavramı da sıklıkla kullanılmaktadır. Öte yandan 31.12.1985 tarih ve 18975 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde, yoklamada tespit edilen hususların tutanak veya yoklama fişine geçirileceği belirtilmiştir.”

¹³⁷ Bağırhan, s.13.

¹³⁸ Biyan, İspat- Delil, s.236.

¹³⁹ Organ s.57.

dikkate alınabilmesi için, yoklama fişinin kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir.¹⁴⁰

İ. Takdir Komisyonu Tutanak veya Kararları

Vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı tarafından ispat aracı olarak kullanılacak kanıt türlerinden birisi de takdir komisyonu tutanak veya kararlarıdır.¹⁴¹ Beş üyeden oluşan takdir komisyonlarının bir başkan ve iki üyesi vergi idaresinden diğer ikisi ise yükümlü kesimini temsil eden seçilmiş üyelere oluşmaktadır.¹⁴² Takdir komisyonlarının görevlerinden birisi, yetkili makamlar tarafından istenen matrah ve servet takdirlerini yapmaktır.¹⁴³

Takdir komisyonu kararlarının değiştirilmesine yönelik olarak vergi idaresinin bir müdahalesi söz konusu değildir. İdari bir oluşum olan takdir komisyonları mahkeme niteliği taşımazlar. Bu nedenle takdir komisyonu kararları yargı işlemi niteliği taşımazlar ve işlevsel olarak da anlaşmazlığı ortadan kaldırmazlar. Takdir komisyonları bir konu hakkında karar verirken, sadece şüphe ya da soyut durumları esas alarak değil, uyuşmazlık konusu olayı ortaya koyan somut veriler üzerine karar vermek zorundadır.¹⁴⁴

Takdir edilecek kıymetin değeri, takdir sebebini oluşturan olayın ortaya çıktığı ana göre belirlenir.¹⁴⁵ Takdir komisyonu edindiği belge ve bilgileri, mükellefin yürüttüğü faaliyetinin türü ve niteliğini, emsal işletmelerdeki uygulama ve neticeleri dikkate alarak mükellefin matrahını gerçekçi bir şekilde takdir etmesi gerekir. Takdir komisyonunun matrahi gerçeğe en yakın şekilde tespit etmek için gerekli araştırma ve incelemeleri yapması ve bu konuda azami özeni göstermesi zorunludur.¹⁴⁶

¹⁴⁰ Biyan, İspat- Delil, s.236.

¹⁴¹ Kızılot/Kızılot, s.738-739.

¹⁴² Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık Basın Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2019, s.104.

¹⁴³ Kemal, s.120; Oktar, s.220.

¹⁴⁴ Biyan, İspat- Delil, s.240.

¹⁴⁵ Özyer, s.157.

¹⁴⁶ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2004, s.191.

“Takdir komisyonu kararları, vergiye tabi gelir veya kıymetin özel teknik, bilgi ve uzmanlığa dayanılarak takdir ve tahmininden ibaret teknik bir düşünce, teknik bir tespit ve takdiri bir delildir.”¹⁴⁷ Komisyon kararı ile somutlaşan bu tespitler adi karine niteliğinde olduğundan aksi ispatlanıncaya kadar delil olarak dikkate alınabilir. Ancak mükellefler adi karine niteliğinde olan takdir komisyonu kararlarının aksini ispatlayabilirler.¹⁴⁸

Verginin re'sen tarhını gerektiren neden, vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanı tarafından bulunmuşsa, VUK'un 30'uncu maddesi vergi inceleme elemanına iki seçenek sunmaktadır.¹⁴⁹ Birinci seçeneğe göre vergi inceleme elemanı matrahın resen takdir nedenini tespit ettikten sonra, elde ettiği bilgi ve bulgulara, yaptığı araştırma ve incelemelere göre vergi matrahını kendisi takdir eder ve raporunda bu takdir ettiği matrahı da belirtir. İnceleme elemanları tarafından uygulamada yaygın olarak kullanılan yöntem budur. Vergi inceleme elemanı bu yolu seçmişse, raporunda takdir ettiği matrah, takdir komisyonu tarafından takdir edilmiş matrah hükmündedir. Bu durumda ayrıca takdir komisyonu tarafından matrah takdiri gerekmemektedir. İkinci seçeneğe göre inceleme elemanı, matrahın resen takdirini gerektiren nedenleri belirlemekle yetinir, raporunda bunları belirtir fakat matrahı kendisi takdir etmez. Bu takdirde inceleme elemanının raporu vergi dairesine geldiğinde vergi dairesi matrahının takdiri için dosyayı takdir komisyonuna gönderir, matrahı takdir komisyonu takdir eder.¹⁵⁰ Takdir komisyonları, bu takdir görevlerini yerine getirirken inceleme yetkisine de sahip olurlar. Ancak buradaki inceleme yetkisi, komisyon üyelerine değil münhasıran komisyonca verilmiş bir yetki niteliğindedir ve sadece takdir edilecek matrah veya servetin ilgili olduğu kişiyle sınırlıdır.¹⁵¹

¹⁴⁷ Karakoç, Delil Sistemi, s.211.

¹⁴⁸ Biyan, İspat- Delil, s.240.

¹⁴⁹ VUK m.30.

¹⁵⁰ Karakoç, Genel Vergi, s.192-193.

¹⁵¹ Özyer, s.157.

J. Bilirkişiye Başvurma

Bilirkişiler,¹⁵² çözümü özel bilgi ve tekniğe bağlı konularda mahkemelerin başvurduğu uzman kişilerdir.¹⁵³ Hâkimin uyuşmazlığın dayanağı olan ya da uyuşmazlıkla ilişkili olan her konuyu, uyuşmazlığın maddi boyutunu bilmesi mümkün olmadığı gibi böyle bir durum kendisinden beklenemez. Bu nedenle hâkim uyuşmazlığın maddi boyutunun çözümünde “özel” ve/veya “teknik bilgi” gerektiren durumlarda konun uzmanı bilirkişiye başvurabilir.¹⁵⁴ Aynı şekilde inceleme elemanı, vergi incelemeleri sırasında “özel” ve/veya “teknik bilgi” gerektiren konularda bilirkişi niteliği taşıyan bazı kurum ve kuruluşlardan bilgi alıp yararlanabilir.¹⁵⁵ Ancak buradaki bilirkişi yukarıdaki ifaden de açıkça anlaşılacağı üzere, gerçek kişi bilirkişi değildir. Bilirkişi ve tanık uyuşmazlık konusu olayın doğrudan tarafı değildir. Ancak vermiş oldukları ifadeler ve sağlamış oldukları bilgilerle uyuşmazlığın çözümüne katkı sağlarlar.¹⁵⁶

İnceleme elemanlarının hâkim ya da mahkeme gibi bilirkişi tayin etme yetkisi yoktur. Fakat bilirkişi niteliği taşıyan kurumlara başvurulabilir. Bu nitelikteki kurumların başında takdir komisyonları gelir. Takdir komisyonları, VUK’un 267’nci maddesine göre değer takdir ederler. “Ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esasına göre emsal bedelinin tespitinin mümkün olmaması durumunda emsal bedeli takdir komisyonları tarafından tespit edilir.”¹⁵⁷ İnceleme elemanı gerekli olan hallerde bazı mal, servet veya kıymetlerin değerini takdir yoluyla belirlenmesini takdir komisyonundan isteyebilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılarak suretiyle yapılır.¹⁵⁸

¹⁵² Bilirkişilerin seçimi ve görevlendirilmesiyle ilgili hususlar, CMK’nın 64’üncü maddesinde düzenlenmiştir. “*Bilirkişiler, bölge adliye mahkemelerinin yargı çevreleri esas alınmak suretiyle bilirkişilik bölge kurulu tarafından hazırlanan listede yer alan kişiler arasından seçilir. Ancak, kendi bölge listesinde ilgili uzmanlık alanında bilirkişi olmasına rağmen, diğer bir bölgedeki bilirkişinin, görevlendirme yapılan yere daha yakın bir mesafede bulunması durumunda, bu listeden de görevlendirme yapılabilir. ...*”

¹⁵³ Ahmet Özenalp, Gümrük Kaçakçılığı Üzerine Bilirkişi Raporlarım, Rota Ofset Matbaacılık, Bursa, 2013, s.12.

¹⁵⁴ CMK m.63; Batun, s.175.

¹⁵⁵ Berçin, s.101.

¹⁵⁶ Batun, s.177.

¹⁵⁷ Ürel, s.444-445.

¹⁵⁸ Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.305.

İnceleme elemanının talebi nedeniyle takdir komisyonu tarafından takdir edilen değerlere dayanılarak bir tarhiyat yapmak gerekirse, bu tarhiyat VUK'un 29'uncu maddesine göre ikmalen tarhiyat olacaktır.¹⁵⁹ Çünkü ikmalen tarhiyat, kesin belgesel bulgulara, kanuni ölçülere, maddi delillere dayanır.¹⁶⁰ Bu şekilde takdir komisyonu tarafından belirlenen değer de, bir kanuni ölçüdür.¹⁶¹ Matrah farkının kanuni ölçüye göre bulunmuş olması halinde tarhiyatın ikmalen yapılması gerekir.¹⁶²

Ancak burada gözden kaçırılmaması gereken nokta, takdir komisyonunun matrahı değil, bir kıymetin değerini takdir ettiği hususudur. İnceleme elemanı yasal olarak mümkün olmakla birlikte, takdir komisyonundan matrah takdiri istemez. Çünkü VUK'un 30'uncu maddesine göre inceleme elemanları tarafından yapılan matrah takdirleri, takdir komisyonu tarafından takdir edilmiş matrah olarak kabul edilmektedir. Bu durumda VUK'un 267'nci maddesine göre yapılan takdire dayalı olarak yapılacak tarhiyat ise, re'sen tarhiyat.¹⁶³ olur.¹⁶⁴ Matrahın re'sen takdir ve tespitinin yapılabilmesi için VUK'un 30'uncu maddesinde sayılan re'sen takdir sebeplerinden birinin bulunması gerekmektedir.¹⁶⁵

Bilirkişi niteliği taşıyan ve bilgi alınan bir başka kurum ticaret ve sanayi odalarıdır. Ticaret ve sanayi odaları kamu kurumu niteliğinde olup iş kolları itibariyle fire ve zayıat oranlarını tespit ederler. Odalar tarafından belirlenen oranlar, yargı organlarınca kabul görür. Ancak yapıları gereği, odaların mükellef menfaatlerini gözetem tutumlarının göz önünde bulundurulması gerekir. Bilirkişi olarak bilgisine başvuru yapılan kurumların bir diğeri ise adli tıptır. Adli tıp, düzenlenen belgelerin gerçekliğini, belgeler üzerinde bulunan yazı ve imzaların doğruluğunu araştırır. Ayrıca

¹⁵⁹ Berçin, s.101.

¹⁶⁰ Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.305.

¹⁶¹ Berçin, s.101.

¹⁶² Uysal/Eroğlu, s.58; Ürel, s.186.

¹⁶³ “Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde matrah veya matrah kısmı VUK'un 30'uncu maddesine göre re'sen takdir edilir.” Bkz. Ürel, s.189.

¹⁶⁴ Berçin, s.101.

¹⁶⁵ Ürel, s.189.

yaş tayini de yine adli tıp tarafından yapılır. Gerektiği zaman adli tıptan bilgi savcılık aracılığıyla istenir.¹⁶⁶

K. Fiili Tespit ya da Fiziki İnceleme

Fiili tespit, işletmede fiziki olarak bulunan ve fiilen tespit edilebilen varlıklara uygulanmaktadır.¹⁶⁷ Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanı işletmeye ait bazı verileri, fiili tespit ve gözlem yoluyla elde edebilir.¹⁶⁸ Örneğin imalat yapan işletmelerde üretilen mamullere harcanan hammadde miktarı, fiilen işyerine gidilerek ölçme, tartma suretiyle tespit edilir.¹⁶⁹ İşletmenin sahip olduğu varlıklar tek tek hesaplanır, sayılır, ölçülür ve tartılır. Elde edilen delil, sonuç ve tespitler, söz konusu varlıkların kayıtlardaki miktar ve tutarlarıyla karşılaştırılır.¹⁷⁰ Destekleyici delil elde etmek için kullanılan bu işleme, fiziki inceleme de denir.¹⁷¹

Bir bulgunun veya verinin ispatlama vasıtası ya da başka bir ifadeyle delil olarak dikkate alınabilmesi gerçekçi olması gerekir.¹⁷² Fiili tespit ya da fiziki inceleme uygulaması, inceleme elemanının delil toplamak için başvurduğu en yaygın yollardan birisidir. Bu yöntem, inceleme için doğrudan fiziki delil sağladığından mühim ve itimat edilir bir yöntem olarak kabul edilmektedir.¹⁷³ Bu yöntem fiziki bir bütünlüğe sahip olan varlıkların tespitine yöneliktir.¹⁷⁴ Bu yöntemde önce fiziki olarak incelenecek varlık belirlenir. Daha sonra fiziki varlığın sayımı yapılır. Sayım sonucunda elde edilen sonuçlar, karşılaştırılır, olması gerekenle olan arasındaki fark ortaya konulur.¹⁷⁵ Bu şekilde elde edilen delil ve tespitleri incelemede veri olarak kullanmak mümkündür. Ancak bu tespitleri incelemede bir olarak kullanırken dikkatli olmak ve yıllar itibarıyla meydana gelen değişiklikleri göz önüne almak gerekir.¹⁷⁶

¹⁶⁶ Berçin, s.101.

¹⁶⁷ Ataman/Hacıüstemoğlu/Bozkurt, s.40-41

¹⁶⁸ Özbalcı, s.436.

¹⁶⁹ Berçin, s.102.

¹⁷⁰ Bakır, s.58.

¹⁷¹ Ataman/Hacıüstemoğlu/Bozkurt, s.40-41.

¹⁷² Batun, s.137.

¹⁷³ Ataman/Hacıüstemoğlu/Bozkurt, s.40-41.

¹⁷⁴ Bakır, s.58.

¹⁷⁵ Ataman/Hacıüstemoğlu/Bozkurt, s.40-41.

¹⁷⁶ Berçin, s.102.

L. Randıman İncelemesi ve Randıman Verileri

Vergi incelemesi sırasında mükellef tarafından beyan edilen verginin matrahını oluşturan unsurların gerçeği yansıtmadığını, ödemesi gereken verginin doğru olup olmadığını araştırmak ve tespit etmek esastır. Örneğin mükellefin hasılat ve giderlerinin vergi kanunlarında belirlenen şekilde defter kayıtlarına geçirilip geçirilmediği tetkik edilir. Bu şekildeki tespitlerin yapılması konusunda yaygın olarak kullanılan araştırma yöntemlerinden biri “randıman incelemesi”dir.¹⁷⁷ Randıman incelemesi üretim işletmelerinde üretim sürecine ilişkin tespitler yapmak amacıyla kullanılan bir yöntemdir. Üretim; mamul mal üretmek için girdi ve teknoloji kullanılarak, üretim araçlarıyla yapılan bir faaliyettir. Rasyonel üretim ve modern işletmecilik bir birim mamul malın en az girdi ile üretilmesini amaçlamaktadır.¹⁷⁸

Randıman, çıktı etkinliğini vurgulayan bir kavram olarak tanımlanabilir. Randıman incelemesiyle işletmelerin ürettikleri mamul mallar ile bu malları üretmek için kullandıkları hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasındaki teknik ilişkinin uyumlu olup olmadığı tespit edilir.¹⁷⁹ Bu açıdan bakıldığında randıman yöntemi, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında inceleme elemanı tarafından delil olarak kullanılmaya elverişli veriler sunmaktadır. Çünkü üretimde kullanılan girdi, üretim teknolojisi gibi teknik gerekler doğrultusunda üretilmesi gereken mamul miktarının hesaplanması esasına dayanmaktadır.¹⁸⁰

Sonuçta randıman incelemesi ile gerçekleşen fiili üretim ile kayıtlara intikal ettirilen kaydi üretim yani olması gereken ile fiilen olan arasındaki farka ulaşılmaya çalışılır. Böylelikle gerçek üretim miktarına göre mükellef tarafından beyan edilmesi gereken hasılat ve gider kalemleri ile kayıtlarda görünen üretim miktarlarına göre beyan edilen hasılat ve gider kalemleri mukayese edilerek matrah farkının bulunup bulunmadığı tespit edilir.¹⁸¹

¹⁷⁷ Organ, s.57.

¹⁷⁸ Batun, s.183.

¹⁷⁹ Organ, s.57.

¹⁸⁰ Batun, s.184.

¹⁸¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.134-135.

IX. VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE VERGİYİ DOĞRAN OLAYIN TESPİTİNDE KIYASIN DURUMU

Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve koşulları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır.¹⁸² Başka bir ifadeyle kıyas, herhangi bir kanunla belirli bir olaya uygulanması amacıyla getirilen bir hükmün, kanunda öngörülmemiş bir şekilde başka bir olay için de uygulanması anlamına gelir. Yorum ise, açık olmayan kanun ifadelerinin ya da kanun hükümlerinin gerçekte ifade ettiği anlamın belirlenmesi ve anlamlandırılmasıdır. Buna göre yorum, kanunda var olan bir hükmün anlamını belirleme, onu daha anlaşılır kılma işlemi iken; kıyas kanundaki boşlukları doldurmak için yapılan genişletici bir işlemdir.¹⁸³

Kıyasa kanun boşluklarını doldurma amacıyla başvurulabilir. Ancak vergi hukukunda boşluk doldurmak için kıyasa başvurmak, hukuk devletin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Aksi halde, vergi koyma açısından yetkisiz olağan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu onayların yaratılabilmesi veya mevcut vergi yüklerinin değiştirilebilmesi söz konusu olabilir. Böyle bir tutum kamu hukukunda fonksiyon gaspına yol açacaktır.¹⁸⁴ Bu nedenle vergi kanunlarında açıkça gösterilmedikçe kıyas yapılamaz ve kıyas yoluyla bir sonuca ulaşılamaz.¹⁸⁵

Vergi hukukunda ispatının konusunu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerle ilgili anlaşmazlıklar oluşturur. İspat konuş maddi olay; hukuki olay veya hukuki işlem olabilir.¹⁸⁶ Vergi hukukunda ispat yükümlülüğü; hukuktaki genel kurala paralel olarak, büyük ölçüde iddida bulunan tarafa yüklenmiştir.¹⁸⁷ İspat için delil serbestliği ilkesi gereğince her türlü delilin ispat aracı olarak kabul edileceği belirtilmiştir.¹⁸⁸ Ancak delil serbestliği ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte, yemin ve

¹⁸² Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s.29.

¹⁸³ Vergi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2014, s.82.

¹⁸⁴ Karakoç, Genel Vergi, s.128.

¹⁸⁵ Ürel, s.60.

¹⁸⁶ Biyan, s.139.

¹⁸⁷ Biyan, Belge Düzeni ve İspat, s.29.

¹⁸⁸ Özkan/Gül, s.149

vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgisi olmayan tanımın ifadesi delil olarak kabul edilmemektedir.¹⁸⁹

Vergi hukukunda deyimisel, sistematik, tarihi ve amaçsal yorum yöntemleri belli ölçülerde kullanılır.¹⁹⁰ VUK'un 3/A maddesinde "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder" hükmü yer almaktadır. Bundan dolayı, vergi kanunlarının uygulanması ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespiti bu hüküm esas alınarak yapılacaktır. Bu nedenle uygulamada ilk olarak vergiyi doğuran olaya veya vergilendirmeye ilişkin kanun metninin (lafzının) hükmü dikkate alınacaktır. Somut olaya ilişkin kanunda kesin bir lafız yer almıyorsa, somut olay bakımından yapılacak işlem belirlenirken veya bir çözüm yolu aranırken, yorum yöntemlerinden yararlanarak söz konusu kanun maddesinin ihdas edilmişindeki gaye, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle ilişkisi dikkate alınarak bir sonucu ulaştırılması gerekir. Bu şekilde ulaşılan sonuca göre de kanun hükümlerinin somut olaya uygulanması söz konusu olur.¹⁹¹

Vergi hukukunda her bir vergisel işlemin mutlaka yasal dayaağının bulunması gerekir. Bu durum verginin kanuniliği ilkesi olarak ifadesini bulan bu durum nedeniyle vergi hukukunda "kıyas yasağı" söz konusudur. Vergi hukukunda yorum yapılırken özellikle ekonomik yaklaşım ilkesi uygulanırken kıyas yasağı ihlal edilmemelidir.¹⁹² Bu nedenle vergi kanunlarında yer alan hükümlerin, yorumlama sınırlarını aşan bir şekilde yorumlanmaması ve kıyas yoluyla başka olaylara uygulanmaması gerekir. Dolayısıyla vergi kanunlarında vergiyi doğuran olaya uygulanacak somut bir hüküm bulunmayan hallerde, kıyas yoluyla hüküm belirleyerek kanun boşluklarının doldurulması kuralı, vergi hukuku için geçerli değildir.¹⁹³ Yukarıda belirtildiği gibi kıyasın vergi hukukunda serbest olması halinde, vergilendirme bakımından yetkisiz olan yürütme ve yargı

¹⁸⁹ Batun, s.147; Ünsal, s.12.

¹⁹⁰ Ünsal, s.12.

¹⁹¹ Vergi Rehberi, s.82.

¹⁹² Özbilen, s.77.

¹⁹³ Vergi Rehberi, s.83.

organları tarafından yeni vergi doğurucu olayların ortaya konması söz konusu olabilir.¹⁹⁴

Vergi hukukunda kıyas yasağını nedeni, kıyas yapmanın hukuki güvenlik ve verginin yasallığı ilkelerine aykırı olmasıdır.¹⁹⁵ Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması; yorumun kanuni sınırları içinde yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu sınırlamaya vergi idaresi, mükellefler ve vergi yargısı uymak durumundadır.¹⁹⁶ Vergi inceleme sürecinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. İnceleme elamanın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespiti sırasında hiçbir şekilde vergi kanunlarında yer alan hükümleri kıyasa yol açacak şekilde genişleterek yorumlamaması ya da vergi kanunlarında yer alan hükmü kıyas yoluyla başka olaylara uygulanmaması gerekir.¹⁹⁷

X. VERGİ İNCELEMESİNİN TAMAMLANMASI VE VERGİ SUÇU RAPORU DÜZENLENMESİ

Mükellefin yasal defter ve belgeleri ile diğer kanıtlayıcı belgeler üzerinde yapılan inceleme çalışmaları, vergi inceleme tutanağının ve sonrasında inceleme raporunun düzenlenmesi ile tamamlanmaktadır. Bu aşama incelemenin verimliliği ve etkinliği bakımından son derece önem taşıyan bir aşamadır. Bu aşamada mükellefle birlikte inceleme süreciyle ilgili son değerlendirme ve açıklamalar yapılır.¹⁹⁸ Vergi idaresi, delil oluşturacak çeşitli olay ve davranışları yazılı hale getirmek ve genel olarak bu olay üzerinde mükelleflerin yazılı mutabakatını almak zorundadır.¹⁹⁹ Bu nedenle yapılan değerlendirme ve açıklamalardan sonra, vergi inceleme tutanağı düzenlenir ve mükellefle birlikte imzalanır. Daha sonra ise, inceleme sürecinde yapılan bütün tespitleri içeren ve inceleme sonuçlarını belgeleyen bir rapor düzenlenir.²⁰⁰

¹⁹⁴ Özbilen, s.77.

¹⁹⁵ Ünsal, s.12-13.

¹⁹⁶ Ürel, s.60.

¹⁹⁷ Vergi Rehberi, s.83.

¹⁹⁸ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s.34.

¹⁹⁹ Şeker, s.404.

²⁰⁰ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s.34.

Yapılan vergi incelemesinde kanun hükümlerine aykırı durumlar tespit edilip vergi suçu işlendiği görülürse, bu suçun işlendiğini ortaya koyan, ispat eden deliller toplanır. Suç teşkil eden deliller öncelikle mükellefin defter kayıtlarında ve belgelerinde aranır. Aynı şekilde mükellefle ilişkide bulunan işletmelerin defter ve belgelerine başvurulur. Ayrıca konuyla ilgili harici bilgi, belge ve karinelerden faydalanılır. Toplanan delillere dayanılarak ilgili kanun hükümleri yorumlanır ve vergi suçu işlendiği ortaya konulmaya, ispat edilmeye çalışılır. İspatlama işlemi raporla yapılır ve vergi tekniği raporu ve vergi suçu raporuyla ortaya konur.²⁰¹

Her vergi incelemesi sonunda genellikle bir vergi inceleme raporu düzenlenir. Eğer yapılan inceleme sonucunda vergi suçu işlendiği tespit edilirse, vergi inceleme raporunun dışında ayrıca VUK'un 367'nci maddesi gereğince vergi suçu raporu düzenlenir.²⁰² Vergi suçu raporunun düzenlenmesiyle birlikte vergi incelemesi artık ceza muhakemesi işlemi halini alır.²⁰³ Söz konusu vergi suçu raporu, işlenen vergi suçunu ayrıntılı bir şekilde açıklayan, söz konusu vergi suçunu yasal dayanakları ve delilleri ile ispatlayan ve anılan suç için istenilen müeyyideleri belirten resmi bir belge niteliğindedir. Bu özellikleri ile vergi suçu raporu hem idareye talimat niteliği hem de bir iddianame niteliği taşımaktadır. Aynı şekilde raporu düzenleyen inceleme elemanı ise adeta savcı konumunu almaktadır. Düzenlenen raporu uygulayacak olan vergi idaresi olmakla birlikte, karara bağlayacak olan vergi yargısı ya da ceza yargısı olduğundan, düzenlenen raporun amacı hâkimi/mahkemeyi suçun işlendiğine ikna etmek olmalıdır.²⁰⁴ Somut olayın özelliğine göre vergi suçu raporuna vergi suçunun oluşmasına ilişkin ayrıntılı tespitlerin yer aldığı vergi tekniği raporu da eklenir.²⁰⁵

XI. SONUÇ

Beyan esasına dayanan vergi sisteminde beyanların doğru olup olmadığının tespitine yönelik olarak gerçekleştirilen vergi denetimleri ve

²⁰¹ Berçin, s.96.

²⁰² Şin, s.141.

²⁰³ Baykara, s.175.

²⁰⁴ Berçin, s.96.

²⁰⁵ Erdem, 6009 sayılı Kanunla, s.113.

yapılan denetimler sonucunda vergi kanunlarına aykırı hareketlere yönelik yaptırım uygulanması bu sistemin temel niteliğini oluşturmaktadır. Beyan esasına dayanan bir vergi sisteminde en önemli sorun, vergi kayıp kaçığının önlenmesidir. Beyana dayalı vergilerde vergi kayıp kaçığını ve kayıt dışı ekonomiyi önlemenin en etkin yolu vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, vergi ödeyenle ödemeyen arasındaki haksız rekabetin giderilmesine, vergilendirmede adalet ve eşitliğin sağlanması amacıyla hizmet eden etkili bir denetim aracıdır.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Vergi hukukunda delil ve ispat konusuyla ilgili olarak büyük ölçüde takdiri (serbest) delil sistemi ve delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergi hukukunda yer alan bu delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını sağlamak amaçlanmaktadır. Söz konusu delil sistemi, vergiyi doğuran olayın tespitinde bu olayla ilişkisi bulunan bütün ispat araçlarının kullanılmasına, ekonomik yaklaşım ilkesine uygun olarak değerlendirilmesine ve somut olaylara uygulanmasına imkân sağlanmaktadır. Buna göre vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit etmek için re'sen araştırma ilkesi gereğince her türlü araştırmayı yapma yetkisine sahiptir. Hatta inceleme elemanının maddi gerçeğe doğru bir şekilde ulaşabilmesi için gerekli araştırmayı yapma yükümlülüğü altında olduğunu söyleyebiliriz.

İnceleme elemanı bu kapsamdaki araştırmasını öncelikli olarak mükellefin yasal defter belgeleri üzerinde yapacaktır. Mükellefin yasal defter kayıtlarının vergi inceleme sürecinde ya da uyuşmazlıklarda ispat aracı olarak kullanılabilmesi için söz konusu defterlerin yasal süresi içinde ve usulüne uygun olarak tasdik ettirilmiş olması gerekir. Ayrıca belirtilen defterlere yapılan kayıtların VUK'ta isimleri ve düzenlenme esasları belirlenen belgelere dayanılarak yapılması gerekir. Son olarak yapılan kayıtların da VUK'un defter tutma ve kayıt nizamına ilişkin hükümlere uygun olarak tutulmuş olması gerekir.

Ancak inceleme elemanı serbest delil sistemi doğrultusunda mükellefin yasal defter belgeleri dışındaki diğer her türlü delille vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ispatlama yetkisi ve yükümlülüğü altındadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince, vergilendirmede olayların ilk görüldüğü, gösterildiği ya da gösterilmek istendiği şekilde değil, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması ve değerlendirmenin buna göre yapılması gerekir. Mükellefin yasal defter ve belgelerine veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilen matrah veya matrah farkı ikmalen tarhiyat konusu olacaktır. Ancak bunların dışındaki delillere göre tespit edilen matrah veya matrah farkı ise, re'sen tarhiyat konusu olacaktır.

Mükelleften bilgi alma ve ilgililerden bilgi toplama; belge inceleme; vergisel arama, arama işlemi, arama tutanakları ve arama sonucu elde edilen belge ve bilgiler; alıcı ifadeleri (ikrarları); sayım ve envanter inceleme, karşıt inceleme, bankalar üzerinden yapılan karşıt incelemeler; noterlerden bilgi isteme; yoklama tutanaklarından yararlanma; bilirkişiye başvurma; fiili tespit ya da fiziki inceleme, randıman inceleme gibi yöntemler inceleme elemanı tarafından, inceleme sürecinde delil ve bilgi toplamak amacıyla başvuru başlıca araç ve yöntemlerdir. İnceleme elemanı mükellefin yasal defter ve belgeleri ile inceleme sırasında başvurduğu bu araç ve yöntemlerden elde ettiği belge ve bilgilerle vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek durumunu tespit etmeye çalışacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021.

Akdoğan, Abdurrahman, Vergi İncelemesi, Ankara İTİA Yayın No:127, Ankara, 1979.

Alkan Görkem, Neslihan, "Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil", Ankara Barosu Dergisi, 2013, Sayı:1, ss.382-386.

Arslan, Mehmet, Vergi Hukuku, Dora Basım- Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Ataman, Ümit / Hacırüstemoğlu, Rüstem / Bozkurt, Nejat, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 2001.

Atar, Yavuz, Vergi Hukuku, Mimoza Yayınları, Konya, 2004.

Atay, Cevdet, Türk Hukukunda Kamu Yönetimlerinin Denetlenmesi, Marmara Kitabevi Yayınları, Yayın No:4, Bursa, 1994.

Bağırhan, Muhammed Kutup, Vergi İncelemesi El Kitabı, Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve Tic. A.Ş. Bursa, 2024.

Bakır, Mehmet, Denetim, Dilara Yayınevi, Trabzon 2005.

Baçoğlu, Cemil, “3568 Sayılı Yasa Kapsamında Karşıt İnceleme Hukuku, Uygulaması ve İlgili Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Kasım, 2008 (Erişim Tarihi: 23.08.2025).

Batı, Murat, Vergi hukukunda tek başına tanık ifadesi delil olur (mu?) <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vergi-hukukunda-tek-basina-tanik-ifadesi-delil-olur-mu>, 36811 (Erişim Tarihi: 25.08.2025).

Batun, Mehmet, Vergi Hukukunda Yorum ve İspat, Seçkin, Ankara, 2012.

Baykara, Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008.

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

Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2024.

Bıyan, Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler”” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, ss.27-55.

Bıyan, Özgür, Türk Vergi Hukukunda İspat- Delil, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Candan, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Çağlar, Kemal, Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

D. 3.D, E.1996/900, K.1997/1429, 15.04.1997; D. 4.D, E.1996/449, K.1997/612, 24.02.1997, Kızılot, Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler-4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

D. 4.D, E.1995/2828, K.1995/2794, 25.10.1995, Yalçın, Hasan, Vergi İncelemesi ve Vergi İnceleme Teknikleri.

D. 4.D, E.1984/1487, K.1984/4594, 19.12.1984, Ürel, Gürol, Güncel Vergi Usul Hukuku Uygulaması.

D. 4.D, E.1982/778, K.1982/1958, 5.5.1982; D. 3.D, E.1996/900, K.1997/1429, 15.04.1997; D. 4.D, E.1985/3655, K.1987/1736, 12.05.1987, Ürel, Gürol, Güncel Vergi Usul Hukuku Uygulaması.

Engin, İsmail / Şahin, Serdar, Maliye Vergi Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Erdem, Tahir, 6009 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık Ankara, 2011.

Erdem Tahir, “Vergi İncelemede Süre”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Şubat 2011, Sayı:274, ss.27-53.

Eroğlu, Hüseyin, Türk Vergi Mevzuatında Belgeler Danıştay ve Yargıtay Kararları, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2002.

Erol, Ahmet, Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2010.

GİB, Belirli Tutarın (30 Bin) Üzerindeki Tahsilat ve Ödemelerde Tevsik (Belgeleme) Zorunluluğu Rehberi, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 533, Ankara, 2024.

GİB, Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği.

Hakeri, Hakan / Ünver, Yener, Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Kaneti, Selim, Ekmekçi, Esra, Güneş, Gülsen, Kaşıkçı, Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.

Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2004.

Karakoç, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, İzmir, 1997.

Karataş Durmuş, Neslihan, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVIII, 2014, ss.505-528.

Kaşıkçı, Mahmut, Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama), Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.

Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhâl, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

Kızılot, Şükrü, Taş, Metin; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 1989.

Oktar, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.

Oral, Hasan, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Mart-Nisan 2020, Sayı:147, ss.75-109.

Organ, İbrahim, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Cenker Göker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2025.

Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin, Ankara, 2023.

Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

Özbilen, Şevki, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

- Özenalp, Ahmet, Gümrük Kaçakçılığı Üzerine Bilirkişi Raporlarım, Rota Ofset Matbaacılık, Bursa, 2013.
- Özkan, Özgür / Gül, Yalçın, İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2007, Sayı:83, ss.149-158.
- Özyer, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2014.
- Pehlivan, Osman, Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık Basım Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2019.
- Saban, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2009.
- Seviğ, Veysi, “Vergi Yasasında Tanık İfadesi,” Mali Çözüm Dergisi, Temmuz 1991, Sayı:5.
- Şeker, H. Nezi, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1994.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.
- Şin, Sevil, Vergi Hukuku, Dora Basım- Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.
- Taş, Metin, Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- Tosuner, Mehmet / Arıkan, Zeynep, Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2015.
- Tuncer, Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Cilt:II, Ankara, 2006.
- Tunç, Kadir, Vergi İncelemeleri Esnasında Yanlış veya Yanıltıcı Bilgi Vermenin Türk Ceza Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Raporu, Ocak 2014, Sayı:172, ss.125-131.
- Uysal, Ali / Eroğlu, Nurettin, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2009.
- Ünsal, Hilmi, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.
- Ürel, Gürol, Güncel Vergi Usul Hukuku Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.
- Vergi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, 2014.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (168 Sıra No'lu).
- Yalçın, Hasan, Vergi İncelemesi ve Vergi İnceleme Teknikleri, HSY Yayıncılık ve Eğitim Hizmetleri A.Ş., İstanbul, 2021.
- Yaşın, Mehmet, Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Yıldız, Gökhan / Aliyeva, Nermin, “Vergi İncelemelerinde Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi ve Varlığı Tespit Edilen Tasdiksiz Defterlerin İbraz Yükümlülüğü”,

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2023, Sayı:235 (Çevrimiçi) <https://lebiblyal-kin.com.tr/makale/vergi-incelemelerinde-defter-ve-belgelerin-ibraz-edilmemesi-ve-varligi-tespit-edilen-tasdiksiz-defterlerin-ibraz-yukumlulugu> (Erişim Tarihi 25.08.2025).

Yılmaz, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.