

VERGİ İNCELEMESİ SEBEBİYLE DOĞAN ZARARLARDAN İDARENİN SORUMLULUĞU

THE RESPONSIBILITY OF THE ADMINISTRATION FOR THE DAMAGES CAUSED BY TAX INSPECTION



Cansu Sevinç CEYHAN*



Ersan ÖZ**

ÖZ

Vergi incelemesi veya aramalı vergi incelemesi sırasında idarenin kusuru sebebiyle mükelleflerin maddi ve hatta bazen de manevi zararları doğduğu bilinmektedir. Sözü geçen zararlar, idarenin hizmet kusuru veya vergi inceleme elemanının kişisel kusuru sebebiyle doğmaktadır. Çalışmamızda, vergi idaresine açılacak tazminat davalarının temel esas ve usul özellikleri ile vergi incelemesinde doğması muhtemel zarar türleri, vergi idaresinin kusuru bulunan memura rücu sorunu yargı kararları ışığında tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi Sırasında Doğan Zararlar, İdari Tazminat Davaları, Vergi İncelemesinde Hizmet Kusuru ve Kişisel Kusur

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, K23, K10

ABSTRACT

It is known that taxpayers caused material and sometimes even non-pecuniary damages due to negligence during tax examinations or tax audits. The said damages arise due to the service fault or the personal fault of the tax inspector. In our work, the fundamental and procedural characteristics of the compensation cases to be filed with the tax administration and the possible types of damage that may have been incurred in the tax examination have been discussed in the light of the judicial decisions of the tax authorities on the misdemeanor issue.

Keywords: Losses Arising in the Tax Inspection, Actions For Administrative Compensation, Service Vulnerability and Personal Fault in Tax Inspection

JEL Classification Codes: K34, K23, K10

* Araş. Gör., Pamukkale Üniversitesi, csevinc@pau.edu.tr

** Prof. Dr. , Pamukkale Üniversitesi, ersanoz@gmail.com

Ceyhan, C.S., Öz, E. (Ocak 2019). Vergi İncelemesi Sebebiyle Doğan Zararlardan İdarenin Sorumluluğu, *Vergi Raporu*, 232, (101-112).

GİRİŞ

Bilindiği üzere modern vergi sistemlerinin temeli mükellefin beyanına dayanmaktadır. Bunun anlamı, vergi miktarına doğrudan etki edecek matrahın mükellef tarafından vergi idaresine bildirilmesidir. Bu sistemin hareket noktası, gerek vergiye tabi kazancını gerekse bu kazancı elde edebilmek için yaptığı giderleri en iyi bilecek kişinin mükellef olduğunun kabulüdür. Tarhiyat ise mükellefin beyan ettiği bu matrah üzerinden vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Bu tarhiyat yöntemine beyana dayalı tarhiyat adı verilmektedir.

Beyana dayalı tarhiyat, hem mükellefin beyanını esas aldığından karine olarak mükellefe güveni esas almakta; hem de mükellefin vergilendirme sürecinde aktif rol alarak vergi bilincinin yerleşmesine hizmet etmektedir. Bu durum, matrahın mükellef tarafından bildirilmesi idarenin matrahın doğru bildirilip bildirilmediğine yönelik kontrol mekanizması olarak hareket etmesi zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir.

İdarenin mükellefin beyan ettiği vergilendirmeye ilişkin temel unsurları kontrol etmekte kullandığı araçlar, “vergi denetim yolları” olarak adlandırılmakta ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama olarak sayılmaktadır. Vergi idaresi, bu yollarla mükellefin beyan ettiği gelirler ile gerçekteki durum arasında bir fark olup olmadığını denetlemektedir. Bu durum, VUK 3. maddesi ile benimsenen ekonomik yaklaşım ilkesinin bir yansıması olarak kabul edilmektedir.¹

Vergi incelemesi, vergi denetiminin en yaygın ve en kapsamlı aracı olarak görülmektedir. İdareye geniş takdir yetkisinin tanıdığı bu alan, mükellef hakkında önemli vergisel sonuçlar doğuran

bir idari işlemdir. Dolayısıyla vergi incelemesinin anayasal ve yasal dayanaklara, hukuk devleti ilkesine uygun olarak sürdürülmesi önemlidir.

Vergi incelemesi sırasında takdir yetkisinin hukuka uygun kullanılması önemlidir. Aksi takdirde, mükellef haklarının ihlali ile mükellefin maddi ve manevi zararlarından söz edilebilecektir. Öte yandan, uygulamada nadir görülse de idarenin bir kusuru olmasa dahi vergi incelemesi sırasında mükellefin zararı doğabilmektedir.

Çalışmada, öncelikle vergi incelemesi kavramı ve temel hukuki nitelikleri açıklanmış, ardından vergi incelemesi sırasında mükellefin doğabilecek zararları ve bu zararlar sebebiyle sahip olduğu hukuki başvuru yolları, zararın matraha ilişkin olup olmaması göz önünde bulundurularak ikili bir ayırım çerçevesinde irdelenmiştir.

1- VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır.² Vergi incelemesinin amacı, VUK 134. maddesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak belirtilmiştir. Bu amacın yalnızca ödenmesi gereken vergiler için değil, ödenmiş bulunan vergiler bakımından da geçerli olduğu ifade edilebilir.

Vergi incelemesi, vergi idaresi tarafından vergi mükellefi hakkında yapılan bir işlemdir. Burada vergi incelemesinin icrai bir işlem değil; bir hazırlık işlemi olduğu hususunun değerlendirilmesi gereklidir. Bu noktada, vergi incelemesinin, inceleme sonucunda mükellefe yapılacak tarhiyatın ön hazırlığı olduğu kabul edilmektedir.³ Dolay-

¹ VUK 3. maddesinin B bendi şu şekildedir: “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”

² Mualla Öncel ve diğerleri, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara Eylül 2015, s.100.

³ Hayrettin Yıldız, Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 3-4, 2013, s.134.

sıyla burada vergi incelemesi hazırlık işlemi iken, tarhiyat icrai işlem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi incelemesinin hazırlık işlemi olarak kabul edilmesi, vergi incelemesi sonucunda oluşturulan vergi inceleme raporuna karşı tek başına dava açılmayacağı anlamına gelmektedir. Çünkü hazırlık işlemleri idari işlem olarak kabul edilmezler ve tek başına ilgilinin hukuki durumunda değişiklik yaratmadıklarından dava konusu edilmeleri mümkün değildir.⁴ Vergi inceleme raporuna karşı dava açılması ise, ancak icrai işlemi olan tarhiyata karşı açılacak dava ile mümkündür.

Yerleşik yargı içtihatlarına göre de, kural olarak vergi inceleme işlemine karşı tarhiyattan bağımsız olarak dava açılmaz.⁵ Ancak istisnai olarak vergi inceleme raporunun mükellef hakkında icrai nitelik taşıyabilmektedir. Bu durum, söz konusu raporun mükellef hakkında tarhiyat yapılmasını önermemesine rağmen ileriki yıllarda mükellefin kâr zarar durumunu ve dolayısıyla beyannamesini etkilediğinde söz konusu olmaktadır. İstisnai olarak icrai nitelik taşıyan bu tür vergi inceleme raporları tek başına dava konusu olabilecektir.⁶

Vergi incelemesi, idari işlem teorisinde idarenin faaliyetleri bakımından ise kolluk faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Burada vergi denetim elemanları, mükellefin beyanının gerçeğe uygunluğunu denetleyerek uygun olmaması halinde kendisine ceza keser.⁷ Anayasa Mahkemesi, vergi denetim işlemlerini “mali kolluk” olarak adlandırmıştır.⁸

Burada, vergi denetim elemanları tarafından yapılan inceleme; özellikle aramalı inceleme ile mali polis tarafından vergi kaçakçılığı ile mücadele sırasında alınan tedbirler arasındaki farkı belirtmek gereklidir. Mali polis, vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla adli kolluk olarak görev yapmakta ve bu görevi sırasında çeşitli defter ve kayıtları incelemektedir. Ancak bu, vergi hukuku anlamında vergi incelemesi olarak değerlendirilemez.⁹ İnceleme sırasında matrahı incelemeyen zararlar konusunda idarenin ve memurun sorumluluğu kapsamında her ikisinin sorumluluğu büyük ölçüde benzerlik gösterse de mali polisin vergi matrahını doğrudan etkileyecek bir hizmet kusurunun olması pek mümkün değildir. Bu nedenle çalışmada idarenin sorumluluğu yalnızca teknik anlamda vergi incelemesi ile sınırlı tutulmuştur.

⁴ Ender Ethem Atay, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara Ekim 2009, s. 419.

⁵ “Tek başına vergi inceleme raporu dava konusu edilemez. Vergi inceleme raporunun, mükellef hukukuna etkisi rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatla söz konusu olacağından, bu tarhiyatın yapılması ile birlikte dava açılması söz konusu olabilir.” DVDDK, 22.05.1998 T., 1996/371 E., 1998/91 K. S.K., <http://www.vergi.tc>, Erişim tarihi: 26 Şubat 2018.

⁶ “yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.” DVDDK, 23.12.2005 T., 2005/201 E., 2005/308 K. S.K.; “Rapor, ilgilinin devreden zarar miktarını ve sonraki dönemlerde tarh edilecek vergisini doğrudan etkileyeceğinden ve vergi daireleri Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen bu raporun gereklerini yerine getirmekle yükümlü olduklarından, zarar azaltımına ilişkin vergi inceleme raporlarının da idari davaya konu olabilecek icrai nitelikte işlemler olduklarının kabulü gerekmektedir” D. 4.D., 10.11.2010 T., 2010/5263 E., 2010/5585 K. S.K., Hasan Aykın, Hangi Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Yapılabilir?, <https://vergidosyasi.com>, Erişim Tarihi: 21 Şubat 2018.

⁷ Hayrettin Yıldız, a.g.m., s.134.

⁸ “...Vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir...”AYM, 15.10.1991 T.,1990/29 E., 1991/37 K. S.K., <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 15 Şubat 2018.

⁹ Adnan Çavuş, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış doktora tezi), İstanbul 2006, s. 11.

Vergi incelemesi VUK 134 ve devamı (vd) maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri olarak sayılmıştır. Bunlar dışında kalanların, örneğin yoklama memurlarının inceleme yapması mümkün değildir.

Vergi incelemesi, VUK 139. maddesi gereği kural olarak mükellefin iş yerinde yapılır. Ancak istisnai olarak zorunlu hallerde veya mükellefin isteği halinde dairede yapılabilir. Burada, idareye incelemenin yapılacağı yer konusunda takdir yetkisi verilmiştir.

Vergi incelemesi, VUK 138. maddesi gereğince tarh zamanasını süresinin sonuna kadar yapılabilir ve incelemenin mükellefe haber verilmesine gerek yoktur. Dolayısıyla tebliğ şartı bulunmamaktadır. Vergi incelemesi sırasında uyulacak kurallar, VUK 140. maddesinde ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Yönetmelik)'te düzenlenmiştir.

Aramalı vergi incelemesi ise, "vergi incelemesi ile arzulanan amaca ulaşılmak üzere vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilişkili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik inceleme" olarak tanımlanmaktadır.¹⁰ Aramalı inceleme ile mükellefin özel alanına müdahale söz konusudur, ayrıca mükellef açısından bu durum itibar kaybına yol açabilir. Dolayısıyla bu yol yalnızca sulh hukuk hâkiminin bu yöndeki kararı ile ve oldukça nadir kullanılmaktadır.

Vergi incelemesi, bir hazırlık işlemi olduğundan, idare hukuku kurallarına uygun şekilde yürütülmelidir. Çünkü vergi incelemesindeki hukuka aykırılık, inceleme raporunu ve devamında

rapora bağlı yapılan tarhiyatı da sakatlayacaktır. Bunun yanında vergi incelemesi sırasında mükellefin maddi veya manevi zarara uğraması halinde, idarenin bu zarardan sorumluluğu söz konusu olacaktır.

2- İDARENİN ZARARLARDAN SORUMLULUĞU

İdarenin, idari işlem ve eylemlerinden doğan zararlardan sorumlu tutulması hem anayasal hem de evrensel bir hukuk kuralıdır. İdarenin hukuki sorumluluğu, Anayasanın 125. ve 40. maddelerinde düzenlenmektedir. 125. maddedeki, "*idare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*" ifadesi; 40. maddedeki, "*Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir.*" ifadesi idarenin sorumluluğunun hukuk sistemimizdeki anayasal teminatını oluşturmaktadır.

İdarenin işlem ve eylemlerinden doğan zararların giderilmesi için açılacak dava ise tam yargı davasıdır. Tam yargı davaları, üç sebepten doğabilir. Bunlar idari işlemler, idari eylemler ve idari sözleşmelerdir.¹¹ Tam yargı davaları, zararın giderilmesi için açılmış tazminat davaları veya haksız el konmuş malın iadesi için açılmış istirdat davası şeklinde olabilmektedir.

İdarenin işlem ve eylemlerinden dolayı sorumluluk türü, kusura dayanan sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olmaz üzere ikiye ayrılmaktadır. Kusura dayanan sorumluluk, hizmet sorumluluğu ve kişisel sorumluluktan meydana gelmektedir. Buna göre, idari bir hizmetin hiç işlememesi, geç işlemesi veya kötü işlemesi halinde idarenin hizmet kusuru sebebiyle sorumluluğu mevcuttur.¹² İdarenin hizmet kusuru varsa, kusurlu işlemi yapan memura karşı dava

¹⁰ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara Mart 2014, s. 212.

¹¹ Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara Ekim 2011, s. 265.

¹² Savaş Tek, İdare Hukukunda İdarenin Sorumluluğu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 1, s. 318.

açılmaz; Anayasanın 129. maddesi gereğince bu zararlar için idare aleyhine dava açılacaktır.¹³

Kişisel kusurun varlığı halinde ise, kamu görevlisinin görevinden ayrılan, görevinden bağımsız değerlendirilebilen bir hareket söz konusudur.¹⁴ Kişisel kusurun varlığı halinde, zararın tazmini için doğrudan ilgili memur aleyhine dava açılır.¹⁵ Kişisel kusur halinde idareye değil; memura dava açılacağından bu davalar özel hukuk mahkemelerinde Borçlar Kanunu hükümlerine göre görülecektir.

3- VERGİ İNCELEMESİNDE İDARENİN SORUMLULUĞU

Vergi incelemesi, her ne kadar devletin egemenlik gücünün bir yansıması olsa da inceleme sırasında uyulacak kurallar kanunlarla ve diğer ikincil mevzuatla belirlenmiştir. Ayrıca, vergi mükellefi de inceleme sırasında birçok önemli hakka sahiptir. Bu nedenle vergi incelemesinin mükellef hukuku ile idare hukukunun kesişimi olduğu ifade edilmektedir.¹⁶ Dolayısıyla vergi denetim elemanları, vergi incelemesi sırasında bu haklara ve mevzuata uygun hareket etmekle yükümlüdür. Zira vergi incelemesi sırasında idarenin takdir yetkisinin sınırını mükellef hakları oluşturmaktadır.

Vergi incelemesi nedeniyle açılan tazminat davaları incelendiğinde, bunların pek çoğunun konusunun inceleme raporunun tavsiyesi doğrultusunda yapılan haksız tarhiyat ve yine bu tarhiyata bağlı olarak yapılan haciz, satış gibi tahsil işlemleri olduğu görülmektedir. Dolayısıyla mü-

kellefin öncelikli zarar kalemi vergilendirilmesine ilişkin, yani matrahını etkileyen hususlardan oluşmaktadır. Ancak mükellefin vergi incelemesi sırasında vergilendirilmesine ilişkin olmayan; ne şimdi ne de gelecekte matrahını etkilemeyecek zararları doğabilir. Bu zararlar örnek olarak inceleme sırasında işyerinde maddi zarar meydana gelmesi, hakarete uğraması örnek verilebilir.

Bu zarar türlerine bakıldığında ilkinde hizmet kusurunun, ikincisinde ise genellikle kişisel kusurun baskın karakterde olduğu görülecektir. Bu nedenle çalışmada matraha etki eden zararlar ve matraha etki etmeyen zararlar olarak iki farklı başlık altında inceleme yapılmıştır.

3.1- Matraha İlişkin Zararlar

Vergi incelemesi, idarenin takdir yetkisinin çok geniş olduğu bir alandır. Bu nedenle vergi incelemesi sırasında geniş yetkilere sahip olan memurun bu yetkiyi nasıl kullanacağı oldukça önem kazanmaktadır. Vergi incelemesi sırasında, devletin vergi toplama yetkisi ile mükellefin vergi ödemekten kaynaklı hakları karşı karşıya gelebilmektedir.¹⁷ Öte yandan, takdir yetkisinin hukuka aykırı kullanılarak mükellefin zarara uğraması halinde kusur türü tam olarak belirlenmemektedir. Çünkü hukuka aykırı eylem, idare tarafından memur tarafından yapılmaktadır.

Burada, memurun yaptığı işlemleri çoğu zaman açıkça görevinden ayırmak mümkün olmadığından kişisel kusur ve hizmet kusuru birleştirilerek "görev kusuru" kavramı kullanılmaktadır.¹⁸ Görev kusurunda takdir yetkisinin

¹³ Anayasa md. 129: "Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir."

¹⁴ Savaş Tek, a.g.m., s. 323.

¹⁵ Ender Ethem Atay, a.g.e., s. 725.

¹⁶ Oğuz Çetinkaya, Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 113, 2002, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 26 Şubat 2018.

¹⁷ Mustafa Göktuğ Kaya ve diğerleri, Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler, Nobel Bilimsel Eserler, Ankara Mart 2017, s. 48.

¹⁸ Adnan Gerçek, Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu, (Takdir Yetkisinin Kullanımında Sorumluluk), Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXIX, Sayı 2, 2010, s.42.

memur tarafından idare adına kullanılması söz konusudur. Bu nedenle memur aleyhine doğrudan dava açılmaz. Bu durum, öğretide bazı yazarlar tarafından eleştirilmiştir ve bu durumun memuru yetkili ve fakat sorumsuz hale getirdiği ifade edilmiştir.¹⁹

Ancak devlet memurunun doğrudan sorumluluğuna başvurulabilmesi için, memurun kusurunun görevinden tamamen ayrılabilmesi lazımdır. Bu ise ancak suç ve ağır kusur gibi memurun kasıtlı hareketlerinin varlığı ile mümkündür. Bunun dışında görevi nedeniyle takdir yetkisinin fazla olması memurdan doğrudan tazminat talep edilebilmesi için yeterli değildir. Böyle bir düzenlemenin varlığı ise memurun takdir yetkisini kullanırken çekimser kalması ve kişisel kaygılar ile idare adına karar verme zorluğu gibi nedenleriyle mümkün olmamalıdır.

Bir mükellef hakkında resen takdir yapılabilmesi için VUK 30. maddesinin ilk fıkrasında belirtilen şartların oluşması veya aynı maddenin devamı fıkralarında belirtilen durumlardan birinin gerçekleşmesi gereklidir. Bu şartlar gerçekleşmeden mükellef hakkında resen tarhiyat yapılamaz.

Hakkında resen tarhiyat koşulları oluşmuş bir mükellef, matraha belirlenmesi için Takdir Komisyonu'na yönlendirilmektedir. Takdir Ko-

misyonu'na sevk edilen mükellef hakkında, zamanlaşımı kesilmektedir. Uygulamada, kimi zaman vergi denetim elemanlarının zamanlaşımını kesmek amacıyla eksik bilgi ve belge ile raporu hazırlayarak mükellefi takdir komisyonuna sevk ettikleri, takdir komisyonlarının ise rapor doğrultusunda tarhiyat yaptıkları görülmektedir. Bu şekilde yapılan tarhiyat işlemleri, Danıştay tarafından iptal edilmektedir.²⁰

Matrahi etkileyen kusurun varlığı, kendisini iki sonuçla birlikte gösterebilir. Bunlar, mükellef adına inceleme raporu doğrultusunda tarhiyat yapılması ve tarhiyat yapılmamasına rağmen mükellefin gelecek dönem matraha farklılık oluşmasıdır.

Mükellef adına yapılan tarhiyatın ve kesilen cezaların hukuka aykırı yapılmış bir vergi incelemesine dayanması durumunda tarhiyat da sakat olur. Bunun sebebi, hazırlık işlemindeki sakatlığın asıl işlemi de sakat kılmasıdır. Danıştay, vergi incelemesine ilişkin usul kurallarına ilişkin olarak hukuka aykırılık varsa, söz konusu aykırılığın vergilendirmeyi, yani matrahi etkileyip etkilemediğine bakmaktadır.

3.2- Matraha İlişkin Olmayan Zararlar

Matraha ilişkin olmayan zararları, iki farklı grupta incelemek mümkündür. Buna göre ver-

¹⁹ Adnan Gerçek, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 209, Şubat, s. 142; Coşkun Karaca, Bünyamin Demirgil, Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 15, Sayı 1, 2014, 371.

²⁰ "İnceleme sonucu ortaya çıkacak vergi ve cezaların zaman aşımına uğramaması için 27.12.2010 tarih ve VDENEY-2010-2316/44 sayılı yazıyla takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir işlemlerine esas teşkil etmek üzere 7.12.2011 tarih ve 9 sayılı basit raporun düzenlendiği, takdir komisyonunca belirlenen matrahlar üzerinden de cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının yapıldığı, bu cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davanın reddi üzerine kararın temyizen incelenerek bozulması istemiyle Danıştay'a geldiği görülmektedir.

Sırf zamanlaşımını kesmek amacıyla takdire sevk işlemi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde belirtilen zamanlaşımı süresini durdurmayağından ve olayda; davacı hakkında uyuşmazlık konusu husus ile ilgili olarak inceleme yapılmadan zamanlaşımı gerekçe gösterilerek takdir komisyonuna sevkini üzerine, takdir işlemlerine esas teşkil etmek üzere zaman aşımı süresinin dolmasından sonra düzenlenen basit rapor dikkate alınarak takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığından yazılı gerekçeyle davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır." D. 9. D., 22.05.2013 T., 2012/9726 E., 2013/5028 K. S.K., <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 15 Şubat 2018.

gi incelemesi sırasında matraha ilişkin olmayan hukuka aykırılık, vergilendirme işleminin hukuka uygunluğunu etkileyecek derecede ağır olabilir. Bu konuda, mevzuatta bir hüküm veya ayırım bulunmamaktadır. Ancak Danıştay, bazı durumlarda vergi idaresinin hukuka aykırı davranışları sonucunda tarhiyatın iptaline karar verilmesi gerektiği yönünde içtihat vermektedir.²¹

- Mükellefin talebi halinde incelemeye başlama tutanağının işyerinde düzenlenmesi gereklidir.

Vergi incelemesi, VUK 140. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin ilk iki fıkrasında, incelemeye başlayan memurun, incelemeye başladığını ilgiliye açıklaması ve hakkında inceleme yapılan kişi nezdinde bir tutanağa bağlaması gerektiği ifade edilmiştir.

Burada önemli olan, hakkında inceleme yapılabilecek veya temsilcisine başlama tutanağının verilerek hukuki savunma haklarının kullanılmasını sağlamaktır. Bu hükme uyulmadan incelemeye başlanması halinde ise, kanuna aykırılık gündeme gelecektir. Mükellefin davete icabet etmesi yahut imzadan imtina etmesi halleri de bu duruma dahil kabul edilmektedir.²² Dolayısıyla kanuna aykırı olarak başlamış bir işlem haline

gelen inceleme raporunun ise hukuki güvenilirliğinden bahsetmek mümkün olmayacaktır.

- Mükellefin talebi halinde incelemenin işyerinde yapılması gerekir.

VUK 139. maddesi uyarınca, vergi incelemelerinin işyerinde yapılması esastır. Vergi incelemesinin amacı beyanın doğruluğunu kontrol etmektir²³ (Pınar, 2016: 49). Bu yönüyle vergiyi doğuran olayın iş yerinde gerçekleşmiş olması ve incelemenin verginin doğduğu yer olan işyerinde yapılması, beyanın doğruluğunun araştırılmasına da hizmet etmektedir. İncelemenin iş yerinde yapılması ile beyana esas delillere ilk elden ulaşma imkânı sağlanacaktır.²⁴

Ancak, bu kuralın uygulanabilmesi için incelemenin işyerinde yapılmasının vergilendirmeyi değiştirecek mahiyette olması gereklidir. Bu bakımdan eğer kayıtlar üzerinde yapılacak inceleme beyanın doğruluğunun tespiti bakımından yeterli ise özellikle işyerinde inceleme yapılmasına gerek yoktur.²⁵ Burada, artık pek çok mükellef bakımından e-defter ve e-belge zorunluluğu getirildiğini hatırlamakta fayda vardır. Dolayısıyla beyana dayanak teşkil eden belgelerin pek çoğunun denetiminin sistem üzerinden yapılması mümkündür. Bu durum, verginin en az maliyetle ve en hızlı şekilde toplanması ilkesi ile de örtüşmektedir.

²¹ Turgut Candan, Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı, <https://turgutcandan.com>, Erişim tarihi: 13.02.2018.

²² Turgut Candan, a.g.m

²³ Burak Pınar, Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler", International Journal of Public Finance, Cilt 1, Sayı 1, 2016, s. 49.

²⁴ "Yükümlünün, iş yerinin müsait olduğunu bildirmesi ve defterlerin iş yerinde ibraz edileceğini bildirmesi halinde inceleme elemanının iş yerine gidip defterleri teslim alması gerekmektedir. Bu hususta bkz. "Şeker fiyat farkının tespiti amacıyla istenen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlünün işyerinin incelemeye müsait olduğunu idareye bildirmesine rağmen dikkate alınmayarak KDV 'si indirimleri kabul edilmemek suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya uygunluk yoktur." D. VDDK, 08.11.2002 T., 2002/275 E., 2002/411 K., www.danistay.gov.tr, Erişim Tarihi: 17 Şubat 2018.

²⁵ "Yükümlü şirketin 1995 yılının Nisan-Aralık aylarında müşterilerine verdiği muhasebecilik hizmeti karşılığında fatura düzenlemediği veya eksik düzenlediği konusunda inceleme yapılmıştır. Eksik beyan edildiği saptanan katma değer vergisi nedeniyle uygulanan tarhiyata ilişkin olup, defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemeyle saptanabilen bu husus, incelemenin işyerinde yapılmasını zorunlu kılmadığı gibi yükümlünün, incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda vergi denetmenine yönelik herhangi bir istemi de bulunmamıştır. Bunun karşısında mahkemece, işin esasına girilmeden cezalı tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk yoktur." D.. VDDK, 26.10.2001 T., 2001/242 E., 2001/388 K. S.K., www.sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 01 Mart 2018.

- İhbarnameye, tarhiyatın dayanağı olan tutanak, rapor ve kararların eklenmesi.

VUK 35. ve 366. maddelerinde gerek inceleme raporunun gerekse ilgili diğer tespit tutanaklarının ihbarnameye eklenmesi kuralı getirilmiştir. Bu açıklama doğrultusunda, ihbarnameye tarhiyata dayanak olan belgelerin eklenmemesinin, tek başına tarhiyatı sakatlamayacağı; eklenmeyen belgelerin mükellefin savunma hakkını kısıtlayıp kısıtlamaması yönünden karar verilmesi gerektiği yönünde görüşler mevcuttur.²⁶ Danıştay da bu doğrultudaki görüşleri benimsemiş olup yargılama sırasında dahi mükellefe tebliğ edilmeyen belgelerin tebliğ edilerek süre verilmesi ile savunma hakkının yerine getirildiği yönünde kararlar vermektedir.²⁷

Matraha ilişkin olmayan zararların ikinci türü ise, vergilendirme işleminin hukuka uygunluğuna etki etmeyen; ancak mükellefin zararına sebep olan hareketler sebebiyle doğan zararlardır. Bu ikinci türün sebebi genellikle vergi denetim elemanının kişisel kusuru olacaktır. Bu hallere örnek olarak inceleme veya özellikle aramalı inceleme sırasında mükellefin değerli bir eşyasına zarar verilmesi veya mükellefe işyerinde hakaret edilmesi verilebilir.

Bu gibi zararların varlığı halinde tarhiyat hukuka aykırı hale gelmez. Zaten bu zararların mükellefin beyanı ile ilgisi yoktur. Bu durumda suç teşkil eden bir fiil söz konusu ise memurun kişisel kusuru doğacağı açıktır. Kişisel kusurun varlığı halinde ise, tazminat istemi idareye değil; memurun şahsına yöneltilmelidir. Bu sebeple açılacak davalarda adli yargı mahkemeleri görevlidir.²⁸

Fiili yol ile kişisel kusur arasında hukuki sonuçları bakımından da önemli farklar mevcuttur. Şöyle ki, idarenin icrai bir eyleminin fiili yol oluşturması durumunda, idarenin icrai eyleminin idari niteliğini yitirdiği ve eylemin haksız bir fiile dönüştüğü kabul edilmektedir.²⁹ İdari eylemin haksız fiil olarak kabul edilmesi halinde ise, açılacak dava VUK veya İYUK hükümlerine değil; Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olacaktır.

3.3- Maddi ve Manevi Tazminat Davaları

Matraha ilişkin zararların varlığı halinde ve matraha ilişkin olmasa da vergilendirmeyi etkileyecek sakatlıkların varlığı halinde, mükellefin tarhiyatın iptalini isteyebileceği kuşkusuzdur. Ancak tarhiyatın iptal edilmesi, yalnızca mükellefin haksız yere ödemek zorunda kalacağı vergi

²⁶ Turgut Candan, a.g.m.

²⁷ "Dosyanın incelenmesinden, davacı adına yapılan tarhiyata esas teşkil eden takdir komisyonu kararının dayanağı olan davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşılmıştır. Bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız olup, sadece takdir komisyonu kararı ile vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerekmektedir. Bu nedenle, Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir." D. 4. D., 10.06.2015 T., 2015/497 E., 2015/3174 K. S.K. ; Aksi yönde, "Dosyanın incelenmesinden, vergi tekniği raporu ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemiş ise de 21.10.2013 tarihinde müstakil olarak tebliğ edilerek davacının, yargılama aşamasında uyumsuzluk konusu olaya ilişkin ayrıntılı açıklamalarını yapmak suretiyle savunma hakkını kullandığı, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini dilekçe ekinde dosyaya ibraz ettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının, savunma hakkının kısıtlanmadığı ve temel haklarının ihlal edilmediğinin anlaşılması karşısında Mahkemece uyumsuzluğun esasının incelenmesi suretiyle, ısrar kararının bozulması gerekmektedir." D. VDDK, 13.04.2016 T.,2016/401 E., 2016/444 K. S.K., <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 28 Şubat 2018.

²⁸ "Somut olayda; davacı, davalının kendisine hakaret ettiği, vurmak suretiyle yaraladığı ve bu sırada gözlüğünün de kırılmasına sebep olduğu iddialarına dayandığına göre, davalı kamu görevlisinin bu şekilde hareket etmesi açıkça kişisel kusur oluşturur ve hiçbir biçimde kamu görevi ile ilişkilendirilemez. Bu iddialara dayanan davanın Anayasa 129/5 maddesi kapsamında değerlendirilmesi de mümkün değildir. Açıklanan nedenlerle, davalıya husumet yöneltilmesi doğru olmuştur." Y. 4. H.D., 05.06.2017 T., 2017/1471 E., 2017/3657 K. S. K., <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 28.02.2018.

²⁹ Yasin Söyler, Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 14, Sayı 2, s. 581.

ve-veya cezanın ödenmemesini sağlamaktadır. Mükellefin bunun dışında zararları varsa idare veya memur aleyhine maddi manevi tazminat davası açma hakkı bulunmaktadır.

Mükellef hakkında hukuka aykırı incelemeye dayanan tarhiyat, doğrudan mülkiyet hakkının zedelenmesi sonucunu doğurmaktadır. Burada, mükellef idari yargı mercilerinde hizmet kusuru sebebiyle idareye karşı tazminat isteminde bulunabilir. Burada, mükellef hakkında yapılan tarhiyatın iptal edilmesi, incelemenin hukuka aykırı olduğu yönünde bir karar olarak, öncelikle iptal davası; ardından tam yargı davası açılması yerinde olacaktır.

İdarenin kusuru sebebiyle incelemenin uzaması halinde, mükelleflerden bu süre için gecikme faizi alınmayacaktır.³⁰ Ayrıca belirtmek gerekir ki, idarenin kusurundan ötürü fazladan gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ödemek zorunda kalan mükellefler, uğradıkları zararları tam yargı davası açmak suretiyle talep edebileceklerdir.³¹

İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) 12. maddesi uyarınca açılacak bu davada, dava açma süresi, iptal kararının mükellefe tebliğinden itibaren altmış gündür.³² Görevli yargı yeri, işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki İdare Mahkemesi'dir.

Mükellefin vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan maddi zararları, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) tarafından da mülkiyet hakları ve adil yargılanma hakkı kapsamında kabul edilmektedir.³³ Dolayısıyla temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen mükellefler, iç hukukumuzda da Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkını kullanabilecektir.

Vergilendirmeyi etkilemeyen maddi zararların varlığı halinde ise, kişisel kusur veya fiili yol hallerinden biri mevcut olacağından, her iki halde de bu zararın tazmini memurdan istenmelidir. Dolayısıyla burada adli yargı mercileri ve 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümleri geçerli olacaktır.

Manevi tazminat istemleri ise, ancak mükellefin itibarını sarsıcı ağır hareket olması veya vergi incelemesi sırasındaki hukuka aykırılık sebebiyle mükellefin itibarının sarsılması durumunda mevcut olabilecektir. Mükellefin itibarının sarsılmasına; mükellef hakkında hukuka aykırı kaçakçılık raporu düzenlenmesi, mükellefin işyerinde yapılan inceleme sırasında mükellefin özellikle müşteriler önünde ticari itibarının zedelenmesi, mükellefin hakarete uğraması örnek verilebilir.

4- RÜCU SORUNU

İdareye açılan tazminat davalarında, ilgili idare ve memur arasındaki ilişki, Anayasanın 40. ve 129. maddelerinde düzenlenmiştir. Anayasası'nın 40/3. maddesinde "Kişinin, resmî görevliler tarafından vâki haksız işlemler sonucu uğradığı zararda, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır." ; Anayasa'nın 129/5. maddesinde ise "Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir." denilerek devletin ödediği tazminatı sorumlu memura rücu hakkı olduğu ifade edilmiştir.

³⁰ Yılmaz Özbacı, Gecikme Faizi Uygulamasında Kusur Unsuru", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 194, 1997, s. 7

³¹ Oğuz Çetinkaya, a.g.m.

³² İYUK md. 12: "İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11 inci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır."

³³ Billur Yaltı, Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 332, s. 158.

Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere, kusurlu vergi denetim elemanına karşı, idarenin rücu etme hakkı hatta görevi bulunmaktadır. Ancak, uygulamada vergi idaresi müfettişlere karşı rücu davası yoluna gitmemektedir. Bu durumun ise vergi müfettişlerinin yetkili ve fakat sorumsuz olmasına sebep olduğu ifade edilmektedir.³⁵ Ancak takdir yetkisinin sınırları aşıldığında idarenin rücu hakkını kullanması gerektiği hem anayasal bir ilke; hem de temel bir idari yargı ilkesi olarak kabul edilmektedir.

İdarenin sorumluluğu alanında rücu, hem idarenin personele karşı hem de personelin idare aleyhine açacağı bir dava ile mümkün olabilmektedir. İYUK 12. maddesi uyarınca idareye karşı sorumluluk davası açılıp, idare sorumluluğa mahkûm olduktan sonra, idare, sorumlu personele karşı açacağı bir dava ile rücu edebilir. Aynı şekilde personel de kendisi aleyhine yalnızca kişisel sorumluluğu dolayısıyla açılıp sorumlu tutulduğu bir dava nedeniyle, aslında zararlı sonucun oluşmasında hizmet kusurunun yani idarenin sorumluluğunun bulunduğu iddiasıyla idareye dava açıp rücu edebilir.

SONUÇ

Vergi kanunlarımızda, vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetleri esastır denilmek suretiyle, ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiştir. Vergi incelemesinin amacı da bu ilke doğrultusunda, mükellefin beyan etmesi gereken ve beyan ettiği gelirlerin ve yapılan giderlerin doğruluğunu araştırarak gerçek matraha ulaşmaktır.

İşlemlerin gerçek mahiyetine ulaşılmasında bugün en çok faydalanan yol olan vergi incelemesi sırasında vergi idaresine önemli yetkiler tanınmıştır. Öteki tarafta ise, mükellefler de vergi incelemesi sırasında birtakım haklara sahiptir.

Mükelleflerin hakları ile vergi idaresinin yetkisinin çatışması durumunda ise vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıklar, kimi zaman mükellefin maddi ve manevi haklarının zedelenmesine yol açabilmektedir.

Ön işlemler nedeniyle mükelleflerin hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği durumlarda ise yalnızca tarhiyatın iptal edilmesinin, vergi idaresi üzerinde yeterli bir denetim oluşturduğunu söylemek zordur. İdarenin bir hazırlık işlemi ve bir eylemi olarak kabul edilen vergi incelemesi sırasında zarar gören mükellefler, isterlerse doğrudan isterlerse iptal kararı sonrasında tam yargı davası açarak idareden tazmin talebinde bulunabilirler.

Ancak burada mükellefin zararları vergilendirmeye ilişkin olanlar ve olmayanlar olarak iridelenmiştir. Çünkü vergilendirmeye ilişkin zararların varlığı halinde, mükellef hakkında yapılan tarhiyatın da iptali gereklidir. Tarhiyatın iptalinin ardından İYUK 12. maddesi uyarınca tazminat davası açılacaktır.

Vergilendirmeye ilişkin olmayan zararlar bakımından ise, mükellef Adli Yargı Mahkemelerinde ve adli yargılama usulü kurallarına göre işlemi yapan veya hareketi yapan vergi denetim elemanından tazminat talep edebilirler.

Anayasal ve yasal kurallar uyarınca; idarenin sorumluluğu olgusu içinde önemli ve işlevsel bir yeri olan rücu kurumu, ön işlemler nedeniyle açılıp kazanılan tam yargı davaları bakımından da işletilebilecektir.

KAYNAKÇA

- ANAYASA MAHKEMESİ, (15.10.1991). 1990/29 Esas, 1991/37 Karar Sayılı Kararı, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 15 Şubat 2018.

³⁴ Adnan Gerçek, Takdir Yetkisinin Kullanımında Sorumluluk, s. 48.

- ATAY, E. E. (2009). İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- AYKIN, H. (2017). Hangi Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Yapılabilir?, <https://vergidosyasi.com>, Erişim Tarihi: 21 Şubat 2018.
- CANDAN, T. (2016). Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>, Erişim Tarihi: 13 Şubat 2018.
- ÇAVUŞ, A. (2006). Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış doktora tezi), İstanbul.
- ÇETİNKAYA, O. (2002). Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 113, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 26 Şubat 2018.
- DANIŞTAY 4. DAİRESİ, (10.11.2010). 2010/5263 Esas, 2010/5585 Karar Sayılı Kararı, <https://vergidosyasi.com>, Erişim Tarihi: 21 Şubat 2018.
- DANIŞTAY 4. DAİRESİ, (10.06.2015). 2015/497 Esas, 2015/3174 Karar Sayılı Kararı, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 28 Şubat 2018.
- DANIŞTAY 9. DAİRESİ, (22.05.2013). 2012/9726 Esas, 2013/5028 Karar Sayılı Kararı, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 15 Şubat 2018.
- DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, (22.05.1998). 1996/371 Esas, 1998/91 Karar Sayılı Kararı, <http://www.vergi.tc>, Erişim Tarihi: 26 Şubat 2018.
- DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, (26.10.2001). 2001/242 Esas, 2001/388 Karar Sayılı Kararı, www.sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 01 Mart 2018.
- DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, (08.11.2002). 2002/275 Esas, 2002/411 Karar Sayılı Kararı, www.danistay.gov.tr, Erişim Tarihi: 17 Şubat 2018.
- DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, (23.12.2005). 2005/201 Esas, 2005/308 Karar Sayılı Kararı, <https://vergidosyasi.com>, Erişim Tarihi: 21 Şubat 2018.
- DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, (13.04.2016). 2016/401 Esas, 2016/444 Karar Sayılı Kararı, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 28 Şubat 2018.
- GERÇEK, A. (2006). Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 209, Şubat, s. 121-149.
- GERÇEK, A. (2010). Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXIX, Sayı 2, 23-50. (Anlıştır: Takdir Yetkisinin Kullanımında Sorumluluk).
- GÖZÜBÜYÜK, Ş. (2011). Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- KARACA, C. ve DEMİRGİL, B. (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 15, Sayı 1, 365-381.
- KAYA, M.G., İLİK, H.K., ve TÜRKMEN, H. (2017). Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler, Nobel Bilimsel Eserler, Sertifika No:20779, Ankara.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., VE ÇAĞAN, N. (2015). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZBALCI, Y. (1997). Gecikme Faizi Uygulamasında Kusur Unsuru, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 194, 3-8.
- PINAR, B. (2016). Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler, International Journal of Public Finance, Cilt 1, Sayı 1, 23-60.

- SÖYLER, Y. (2010). Yargıtay Kararları Işığında Kişisel Kusur, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 14, Sayı 2, 555-592.
- TEK, S. (2010). İdare Hukukunda İdarenin Sorumluluğu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 1, 313-333.
- TEKİN, F. VE ÇELİKKAYA, A. (2014). Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- YALTI, B. (2016). Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 332, s. 52-57.
- YARGITAY 4. HUKUK DAİRESİ, (05.06.2017). 2017/1471 Esas, 2017/3657 Karar Sayılı Kararı, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 28 Şubat 2018.
- YILDIZ, H. (2013). Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 3-4, s. 129-154.