

## VERGİLEMEDE MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİ İNCELEME ELEMENLARININ MALİ SORUMLULUKLARI<sup>1</sup>

Coşkun KARACA\* ve Bünyamin DEMİRGİL\*\*

### Özet

Günümüzde tüm devletler toplumsal ihtiyaçları karşılamak için kamusal hizmetler yapmakta ve bu hizmetlerin finansmanı içinde belirli bir gelire ihtiyaç duymaktadır. Ülkelerin kamusal ihtiyaçların finansmanını sağladığı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Devletler kendileri için son derece önemli olan bu gelir kaynağını güvence altına almak ve mükellefin vergiye uyumunu sağlamak için vergi denetim elemanları marifetiyle vergi incelemelerinde bulunmaktadır. Vergi inceleme elemanları kendilerine yetki veren mevzuat çerçevesinde görevlerini yerine getirirken, görev ve yetkileriyle ilişkili olarak bir takım sorumluluklar yüklenmektedirler. Vergi inceleme elemanlarının sorumlulukları çerçevesinde yapmış oldukları bazı incelemelerde vergi mükelleflerinin mevzuattan doğan haklarının ihlal edildiği görülmektedir. Bu makalede söz konusu ihlalden doğacak maddi ve manevi zararın Anayasa'da yer alan hükümler ve yargı kararları neticesinde nasıl ve kimlerden tazmin edileceği araştırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Mükellef Hakları, Vergi İncelemesi, Vergi Denetim Elemanları, Mali Sorumluluk

### Taxpayers' Rights in Taxation and Financial Responsibilities of Tax Review Investigators

#### Abstract

Nowadays, all the states do public services so as to meet the social needs thus; they require a certain income for financing of these services. The most important financing source of income provided by the states is the taxes. The states will guarantee this source of income which is extremely important for them, and they are tending to ensure the tax compliance, tax control elements with the help of tax investigations. Tax review investigators are carrying out their tasks within the framework of the legislation authorizing of their own while they undertake a number of responsibilities by means of their duties and authority. Tax reviews which have been done by several tax control elements within their authorization, it can be seen that the violation of the rights of taxpayers' legislation. This article tries to find out the question for the material and moral damage arising from the

---

<sup>1</sup> Bu makale Bünyamin Demirgil tarafından 2011 yılında sunulan "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların görev yetki ve sorumlulukları" isimli yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

\* Yrd. Doç. Dr. Cumhuriyet Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Sivas,  
[ckaraca@cumhuriyet.edu.tr](mailto:ckaraca@cumhuriyet.edu.tr).

\*\* Öğr. Gör., Cumhuriyet Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Sivas,  
[bdemirgil@cumhuriyet.edu.tr](mailto:bdemirgil@cumhuriyet.edu.tr).

provisions contained in the constitution, and as a result of judicial decisions on whom and how should be compensated.

**Key Words:** Taxpayer Rights, Tax Review, Tax Control Elements, Financial Responsibility

## GİRİŞ

Devletler, insanların toplum halinde yaşamalarının bir gereği olarak ortaya çıkmış ve toplumsal yaşam için gerekli ihtiyaçları karşılama görevini üstlenmiştir. Toplumsal yaşamın gerektirdiği kamusal ihtiyaçların karşılanabilmesi için kamusal hizmetler yapılmakta ve bu hizmetlerin finansmanı için de devletler gelire ihtiyaç duymaktadır. Geçmişten günümüze ülkelerin kamusal ihtiyaçların finansmanını sağladığı en önemli gelir kaynağı vergiler olmuştur. Çağdaş toplumlarda vergiler kamu harcamalarının yükünü topluma en adil dağıtacak kamu geliri kabul edilmektedir. Devletin vergiyi optimum şekilde tahsil edebilmesi, etkin ve işlevsel bir vergi denetim ve yönetim sisteminin oluşturması ile mümkündür.

Vergiler; devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir. Verginin karşılıksız olarak alınması yani vergi ödeyene özel bir fayda sağlanmasının garanti edilmeden genel kamusal hizmetlerinin finansmanı için kullanılması, vergi ödeyen mükellefin ödeme gücünde ortaya çıkan tazyik ile vergi ödemeden kaçınma veya vergi kaçırma davranışı göstermesine neden olabilmektedir. Vergi ödememe veya olduğundan az ödeme şeklinde ortaya çıkan vergi direnci; vergi sisteminin kurumsal yapısı ile birlikte verginin oranları, verginin konusu ve tahsil şekline bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Özellikle Türk Vergi Sisteminde gelir vergisi tahsilatında kullanılan beyan yöntemi mükellefin vergiye uyumunda bazı aksaklıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Beyan esası, verginin ödeme gücüne göre alınmasını ve bundan dolayı vergilemede adalet ilkesinin oluşmasını sağlayan en etkili yöntem olarak kabul edilmektedir. Ancak beyan esasında, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artıran ve vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerini beyan etmelerini sağlayan unsurlar, beyanların doğruluğunu sağlayan vergi ahlakı ve mükellefin mevzuata uygunluğunu araştıran idarenin vergi denetim faaliyetidir. Bir ülkede uygulanan vergi politikalarının olumlu sonuç vermesi beyanların doğruluğuna ve vergilerin tam olarak ödenmesine bağlıdır. Beyan esasına dayanan sistemde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu ve denetimini sağlayan idari fonksiyon ise vergi denetimidir.

Beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde idarenin ve mükelleflerin kanunlarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerini tespit etmek amacıyla vergi denetimi devreye girmektedir. Vergi denetimiyle mükelleflerin

ödemesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta ve gerçek dışı beyanın varlığının tespiti halinde mevzuatta yer alan kabahat ve suç tanımına uygun düşen bazı müeyyideler uygulanmaktadır.

Ancak bu müeyyideler uygulanırken vergi denetim elemanlarının fiilin niteliğini aşan bazı haksız uygulamaları sonucunda mükelleflerin mağduriyete uğramaları söz konusu olabilmektedir. Bu durumda mükellef Anayasa ve vergi kanunlarının kendisine verdiği yetkiye dayanarak yargı yoluna gitmektedir. Kovuşturmanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda mükellefin ortaya çıkan mağduriyeti tazmin hakkı doğmaktadır. Bu tazminatın kim tarafından karşılanacağı ise vergi hukukunda cevabı kesin olarak verilememiş bir sorundur.

Bu makale vergi denetim elemanlarının söz konusu haksız fiilleri nedeniyle ortaya çıkan yükümlülüğün nasıl karşılanacağı sorusuna cevap aramaktadır. Bu bağlamda makalenin ilk kısmında vergi mükelleflerinin kanundan doğan hakları incelenmiş ikinci ve üçüncü kısımda vergi denetimi ve vergi incelemelerinin yöntemleri ve içeriğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Dördüncü ve son kısımda ise vergi inceleme elemanlarının idareye ve mükelleflere karşı sorumlulukları yasal çerçevede ve Danıştay kararları örnekleri bağlamında açıklanmaya çalışılmıştır.

## I. VERGİLEMEDE MÜKELLEF HAKLARI VE GELİŞİMİ

Potansiyel vergi hasılatına ulaşmada yaşanan sorunlar ve mükellefin vergiye karşı gösterdiği direnç vergi idarelerinin mükellefin vergiye uyumunu sağlamada kullandığı polisiye önlemleri sorgulamasına neden olmuş ve günümüzde vergi idareleri mükellef odaklı yaklaşım çerçevesinde oluşturulmaya başlanmıştır. Geçmişte vergi idarelerinin devlete kazandırdıkları gelir büyüklüğünde başarılı olduğu inancı günümüzde vergi tahsilatı sağlarken mükellefin uyumunu ve idareden memnuniyeti sağlamadaki başarısıyla yer değiştirmiştir.

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve mükelleflere bazı imkân veya hakların tanınması, İngiltere'de kralın vergilendirme yetkisini ve gücünü sınırlandıran 1215 tarihli Magna Carta'ya kadar götürülebilir. Sonraki dönemlerde, bu haklarla ilgili çeşitli ilkeler getirilmiş ve vergileme sürecinde bunlara uygun davranılması gerektiği vurgulanmış olsa da çağdaş anlamda mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler, mükellef bildireleri veya imtiyazlarının açıklanması ve bu hakların korunmasına yönelik birimlerin oluşturulması ile gelişme göstermiştir (Gerçek, 2006: 122).

Günümüzde birçok ülkede yaygınlaşan mükellef hakları bildireleri ile mükelleflerin vergilemeden doğan hakları ile yükümlülükleri, açık olarak tanımlamaya çalışılmaktadır. Bu sayede mükelleflerin hak ve yükümlülükleri bütün bireylerin kolaylıkla erişebileceği şekle getirilmiştir (OECD, 2002: 6). Mükellef hak ve yükümlülüklerinin oluşturulmasındaki temel amaç, mükellef ile vergi

idaresi arasında güven ortamının oluşturulup işbirliği sağlanması ve vergi sorunlarının mükellef açısından değerlendirilerek mükellef haklarının açık bir biçimde tanımlanıp, korunmasıdır (Çetin ve Gökbnar, 2010: 26).

Mükellefler vergisel düzenlemelere veya vergi idarelerinin mükellefleri ilgilendiren işlemlerine karşı başvuru haklarını kullanabilmektedirler. Mükellef haklarıyla ilgili genel kabul gören bir tanımlama olmamakla beraber söz konusu hakların mükellefe veya vergi kanunuyla ilişkili kişiye ait olduğu söylenebilir. Genel olarak vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklara mükellef hakları denilmektedir. Başka bir ifadeyle mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumlu (mükelleflerin bilgi alma hakkı gibi) veya olumsuz talepte bulunma (özel hayatın gizliliği gibi) yetkisi veren ve ihlal edildiğinde mükellefe hukuki koruma sağlayan haklardır (Egeli ve Dağ, 2012:132).

Günümüzde, vergilemede başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının sağlanmasının şart olduğunu anlayan vergi idareleri, vergileme işlemini “mükellefe rağmen” değil, “mükellefle birlikte” yürütmeyi ve onların beklentilerini de dikkate almayı hedef almışlardır. Dolayısıyla, mükellef haklarının belirlenmesiyle hedeflenen amaç, vergileme işlemine mükellef açısından yaklaşılması ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin yapılmasıdır (Gerçek, 2006: 122). Bu düzenlemelerle vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkiler belirginleşmekte ve mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumu sağlanmaktadır (Bentley,1998: 23).

Vergi mükellefleri çeşitli haklara sahip olmakla birlikte, alacaklı kamu idaresine karşı yasadan doğan belirli ödevleri de yerine getirmekle yükümlüdürler. Devletle mükellef arasındaki vergileme ilişkisinin sağlıklı biçimde yürümesini sağlayan bu ödevler mükellefin vergi borcunu ödemek anlamına gelen maddi ödevler; defter tutmak, beyanname vermek gibi vergilendirmeye ilişkin şekli ödevler şeklindedir. Mükelleflerin, mükellefiyetlerinden dolayı hazineyi vergi kaybına uğratması ve vergi mevzuatına uygun şekilde ödevlerini yerine getirmediği durumlarda idare mükellef nezdinde inceleme, arama, bilgi toplama ve yoklama yapma gibi bazı denetim yollarına başvurabilmektedir.

## II- VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Vergi mevzuatının ve bu mevzuatın öngördüğü mükellefiyetlerin varlığı, vergilerin düzenli toplanabilmesi için yeterli olmayabilir. Vergi mevzuatında bulunan yükümlülüklerle mükelleflerin gerektiği şekilde uyup uymadıklarını araştırmak amacıyla, vergi idaresine verilmiş hukuki olanaklar bulunmaktadır (Organ, 2008: 121). Bu yolla vergi denetimi ülkedeki vergi sisteminin etkin biçimde işlemlerini güvence altına almakta ve mükelleflerin vergi uyumunu

güçlendirerek hükümetlerin gelir ihtiyacından doğan sorunlarına çözüm olmaktadır.

Vergi yazınında vergi denetimi kavramının ne olduğuna ilişkin yapılan pek çok tanım vardır. Denetim kavramı Altuğ tarafından bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kriterlere göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yapılan araştırma olarak tanımlanmıştır (Altuğ, 2000: 3). Bu kavramın vergi idaresi açısından yorumlanması ise denetimin vergi sistemini oluşturan mevzuat çerçevesinde aldığı yükümlülük ile açıklanmaktadır. Buna göre vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi amaçlarına yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür (HUK, 1995: 98).

Vergi idaresinin kendi iç denetimini dâhil ettiği geniş anlamda bir başka tanımda ise vergi denetimi, “vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesi ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılması” anlamına gelmektedir (Arpacı, 2004: 12). Dar anlamda vergi denetimi ise vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi faaliyetidir.

Bu tanımlardan yola çıkarak vergi denetimini vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp tahsil ile sonuçlanan vergilendirme sürecinde (Organ, 2008: 37) vergi yönetiminin ve vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi hususunda gerekli delil ve belgelerin toplanması ve bu veriler ışığında değerlendirme yapılması şeklinde tanımlamak mümkündür (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 49).

Vergi incelemesi işlemi çoğu kez beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde derinlemesine yapılan bir araştırmadan ibarettir. Vergi incelemesinin amacı maddi vergi hukuku anlamında ödenmesi gereken vergilerin eksiksiz ödenmesini sağlamak; şekli vergi hukuku anlamında da vergi güvenliğini tehlikeye düşürmemek adına defter, belge ve kayıt düzenini kanuni intizam içinde tutmaktır. Kısaca vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarının ve bildirimlerinin doğruluğunun sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergi Usul Kanun’ unda vergi denetim yöntemleri olarak yoklama, vergi incelemesi, arama/aramalı inceleme ve bilgi toplamaya ilişkin hükümler yer almaktadır. Makalede söz konusu vergi denetim yöntemlerini derinlemesine analiz etmek yerine makale konusu ile ilgisi bağlamında vergi incelemelerinin değerlendirilmesine yer verilecektir.

### III-VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter kayıtları, belgeleri ve envanterleri üzerinden yapılan derinlemesine bir araştırmadır (Öncel vd., 2008: 100). Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine göre vergi incelemesi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi incelemesi, üst düzeyde gerçekleştirilen bir vergi denetim uygulamasıdır (Akdoğan, 2008:101). Vergi denetim yöntemleri içerisinde en önemlisi ve en kapsamlısı olan vergi incelemesi çoğu kez vergi denetimine tekabül eden bir deyim olarak kullanılmaktadır (HUK, 1995: 94). Vergi incelemesinin araştırma ve revizyon olmak üzere iki yönü bulunmaktadır (Demirdağ, 1992). Revizyon, defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılır. Araştırmada ise, defter ve belgelere bağlı kalınmaz (Özbalcı, 2006: 434). Türk vergi sisteminde vergi incelemesi, ilmi anlamda vergi revizyonu olarak açıklansa da (Şeker, 1994: 34) vergi incelemesinin araştırma yönü bulunduğundan revizyona göre daha geniş ve kapsamlı bir kavramdır (HUK,1995: 122).

Vergi incelemesinde verginin tarafları olan devlete ve mükellefe bazı yetki, görev ve sorumluluklar verilmiştir. Bu yetki ve sorumluluklar bir tarafta devletin sahip olduğu yetkisi ve bu yetkiyi nasıl kullandığı, diğer tarafta ise vergi mükellefinin mükellefiyetini yerine getirmedeki ödev ve sorumluluklarının neler olduğunu kapsamaktadır (Gerçek, 2006: 122). Vergi incelemesi söz konusu ödev ve sorumluluklara uymayanlar için bir risk oluşturduğu takdirde vergi kayıp ve kaçırını asgariye indirmek ve kayıt dışılığı azaltmak mümkün olabilir. Bu sonuç vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasıyla elde edilmektedir. Etkin bir vergi denetiminin ve dolayısıyla vergi incelemesinin gerçekleştirilmesinde, uygulamayı gerçekleştiren vergi kurumu çalışanlarının mesleki formasyonu ve liyakati çok önemlidir. Vergi ahlakıyla ilgili etik değerlerin sadece vergi yükümlüleri açısından değerlendirilmesi ve vergilemeye ilişkin öngörülen kuralları uygulayan çalışanların bu değerlerden uzak tutulması, vergi uygulamalarında çalışan personelin doğru işlem yapmasına yönelik fonksiyonel etkinliğin zaman zaman zayıflaması ve vergi realitesinden uzaklaşmasıyla sonuçlanabilecektir (Özker, 2002: 175; Maç, 2002: 56).

Bu nedenle vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarının yasalarla ayrıntılı belirlendiği ve bu sorumluluklar üzerinde vergi denetim faaliyeti yoluyla baskı kurulması yalnızca mükellefler nezdinde olmamalıdır. Ülkemiz mevzuatında vergi denetim elemanlarının görev ve görevin ifasından doğan sorumlulukları ayrıntılı belirlenmiştir. Buna rağmen 657 sayılı sayılı devlet memurları kanununda mükellefin, incelemeyi yapan ve haksız fiile neden olan davranışı için idare

aleyhine dava açması istenmektedir. Görüldüğü gibi kanun maddesinde mükellefin doğrudan haksız fiilin failine değil bağlı olduğu idareye dava açmasına izin vermiştir. Dolayısıyla bu davanın özel hukuk alanından çıkıp devletin üstün taraf olduğu kamu hukukuna girmesine neden olmaktadır. Davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda idarenin ödediği tazminatı inceleme elemanına rücu ederek tazmin etmesi mümkündür. Ancak kanunla sabit olmakla birlikte aşağıda açıklanacak bir takım nedenler bu tazminatın sınırlı olarak yapılabildiğini göstermiştir.

Türk Vergi Sisteminde vergi incelemesine ilişkin tartışmalı konuların başında vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indiren böylelikle vergi inceleme yükünü azaltan, otokontrol mekanizmasının var olduğu bir sistemin nasıl oluşturulacağı konusu gelmektedir. Çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemizde de gelir vergilerinin tarha esas tutarı, çoğunlukla vergi idaresine stopaj ve beyan esasına göre bildirilmektedir. Ancak çoğu durumda matrah beyanının mükellefin keyfiyeti referans alınarak yapılması vergi tahsilatını erozyona uğratmaktadır. Bunun yanında mükellefin yaptığı beyanın gerçeği yansıttığına dair bir inceleme gerekirken bu incelemeler nedeniyle artan iş yükünün vergi toplama maliyetlerini de etkilediği bilinmektedir. Yine tahakkuku geciken veya hiç tahsil edilemeyen vergi nedeniyle devlet vergi kaybına uğramaktadır. Gelir ve servet nedeniyle ortaya çıkan matrahın en doğru şekilde yine bu varlıkları elde eden tarafından bilineceği varsayımıyla getirilen “beyan yöntemi”; uygulamada bazı zorluklar içerdiğinden vergi incelemelerinin etkinlikten uzak şekilde yapılmasına neden olmaktadır. Bu durumda dosya yoğunluğu nedeniyle zamanlaşımını da dikkate alarak hızlı karar vermek durumunda olan vergi denetim elemanları isabetli kararlar verememekte ve mükellefin haksız fiile dava açmasıyla devlet hazinesini kayba uğratmaktadır.

Vergi incelemesinden doğan yükü azaltmak ve incelemenin mükellef algısında oluşturduğu olumsuzlukların hiç yaşanmaması veya azaltılması için alternatif arayışlar içine girilmiştir. Literatürde dolaylı vergilerde olduğu gibi “bir yükümlünün gelirinin diğer yükümlünün gideri olması ve bu nedenle oluşan çıkar ilişkisinin belge alınıp verilmesini zorunlu hale getirmesi” gibi bir sistemin tüm vergilere uygulanması gerektiğine ilişkin genel bir kabul vardır. Dolayısıyla böyle bir sistemin varlığı konumuz dâhilinde ele alınan mali sorumluluğun oluşmamasını da sağlayacaktır.

Yapılan araştırmalarda vergi sistemlerinde oto kontrol mekanizmalarını daha yoğun uygulayan ülkelerde vergi oranlarının daha düşük olduğu buna rağmen beyan usulünün ağırlıkta olduğu ekonomilerde hem inceleme sıklığının hem de personel sayısındaki artışın fazla olduğu ve vergi toplama maliyetlerini de artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Örneğin ABD’de inceleme oranı toplam beyan içinde yalnızca yüzde 1,5 civarındadır. Ancak her yüz kişiden sadece üçü vergi kaçırdığı halde incelemeye alınan her yüz mükelleften yetmiş beşinin vergi kaçırdığı tespit edilmiştir (Başak, 2006: 79). Bu oran incelemeye alınan mükelleflerin ne kadar

isabetli seçildiğini göstermektedir. Ülkemizde yüzde 2-3 oranındaki vergi incelemesi oranıyla ABD'den daha fazla inceleme yapılmasına rağmen tespit edilen matrah farkı oranı yalnızca yüzde 38'dir. Bunda birçok neden olmakta birlikte etkinlikten uzak bir incelemenin oldukça büyük bir rolü vardır. Vergi incelemesini ve incelemeden doğan sorunların en aza indirilmesini sağlamak için ülkemizde iş yükünü artıran beyan usulünden vazgeçilmesi ve var olan vergi denetiminin iyileştirilmesi için denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının azaltılması ve denetim elemanının etkin çalışması yönünde her türlü tedbirin alınması gerekmektedir.

#### IV. GENEL SORUMLULUK BAĞLAMINDA MALİ SORUMLULUK

Gerçek veya tüzel kişinin hukuk kurallarına aykırı eylem veya işleminin sebep olduğu zararlara katlanmasına sorumluluk denir. Birey kendisine verilen görevleri yerine getirmekle yükümlüdür ve aslında yetki kullanmaktan doğan bu yükümlülük ast-üst ilişkisi içinde şekillenir. Yetkinin kullanılması ile birlikte astın üstte olan hesap verme yükümlülüğü başlar ve her üst bir üstüne karşı kendi astlarının yapabildikleri veya yapamadıkları her şeyden sorumlu olur (Üsdiken, 1976/77: 18).

Özel hukukta sorumluluk haksız eylemden, sözleşmeden veya yasadan doğan bir tazmin borcu olarak gerçekleşir. Burada sorumluluğun meydana gelmesi için hukuka aykırı eylem, kusur, zararın doğmuş olması ve zarar ile kusurlu eylem arasında illiyet bağının varlığı gerekmektedir (Kaplan, 2003: 128).

İdare hukuku açısından sorumluluk, özel hukuktan esinlenmiştir ancak özel hukukun kuralları kişiler arası ilişkiler için geçerli olurken, idare hukukunda devlet ile kişiler arasında meydana gelmektedir (Gözler, 2003: 797). İdarenin sorumluluğu, idarenin Anayasa ve yasalardan aldığı görevle ve kamusal yollarla yaptığı faaliyetlerden; yani idari hizmet ve faaliyetlerden doğan sorumluluğudur. Bundan hareketle dayanağının hukuksal bir nitelik taşıdığını ve bu kamusal niteliğin aynı zamanda kamu gücü ayrıcalığı olduğunu söyleyebiliriz (Duran, 1974: 1).

Kamuda çeşitli sorumluluk türleri bulunmaktadır. Konumuz ile bağlantısı nispetinde burada mali sorumluluk kavramına değinilecektir. Mali sorumluluk kısaca kişilerin neden olduğu zararların devlet tarafından cebren tazmin edilmesidir. Zamanla idarenin faaliyet alanının genişlemesi ve kişilerin zarara uğrama olasılığının artması idarenin sorumluluğunun artmasına neden olmuştur. Bu durum sosyal hukuk devleti olmanın bir sonucudur (Azrak, 1980: 135).



## V. VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ MALİ SORUMLULUKLARI

Mali sorumluluk, bir kişinin diğer kişiye verdiği zararın, zarar verenin mal varlığına devlet aracılığıyla zorla el konularak tazmin edilmesidir (Gözler, 2002: 598). Vergi inceleme elemanlarının hem idare edilenlere karşı hem de idareye karşı mali sorumlulukları Anayasanın 129'uncu maddesi ve 40'inci maddesinde yer alan hükümler ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 12'nci ve 13'üncü maddelerinde düzenlenmiştir (Giritli vd., 2001: 591). Vergi inceleme elemanlarının bu sorumlulukları idareye karşı mali sorumlulukları ve idare edilene karşı olan mali sorumlulukları olmak üzere temel iki başlık altında incelenebilir.

### A. İDAREYE KARŞI MALİ SORUMLULUKLARI

Vergi inceleme elemanlarının da devlet memuru olması sebebiyle idare'ye karşı mali sorumlulukları vardır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 12'nci maddesi, bu konudaki düzenlemeleri içermektedir (Giritli vd., 2001:591).

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 12'nci maddesine göre;

*“Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar.*

*Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.*

*Zararların ödettirilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır. Ancak filin meydana geldiği tarihte en alt derecenin birinci kademesinde bulunan memurun brüt aylığının yarısını geçmeyen zararlar, kabul etmesi halinde disiplin amiri veya yetkili disiplin kurulu kararına göre ilgili memurca ödenir”* denilmektedir.

Maddeden de anlaşılacağı üzere zararın ödettirilmesi genel hükümlere göre olur. Yani idarenin ilgili devlet memuruna karşı olan tazminat isteklerini kendiliğinden, yani memurun maaşından kesinti yaparak yerine getirmesi mümkün değildir (Günday, 2003: 561) . Sorumlu memur maaşından kesinti yapılabilmesi için idare tarafından borçlar hukuku hükümlerine dayanarak memur aleyhine adliye mahkemelerinde tazminat davası açılması ve mahkeme kararının müspet sonuca dayanması gerekir (Gözler, 2002: 542).

## B. İDARE EDİLENLERE KARŞI MALİ SORUMLULUKLARI

Öncelikle belirtmek gerekirse, gerek vergi inceleme elemanları gerekse diğer devlet memurları görevleriyle ilgili olmayan kişisel eylem ve işlemleriyle özel kişilere verdikleri zarardan dolayı özel hukuk hükümlerine göre sorumludurlar ve bu konuda herhangi bir güvenceden yararlanamazlar (Gözler, 2002: 543).

Kamu hizmetleri ve idari görevler yerine getirilirken, kişilerin uğradıkları zararın giderilmesine ilişkin, Devlet Memurları Kanunu'nun 13'üncü maddesinde ve Anayasanın 129'uncu ve 40'ıncı maddelerinde bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Bunun yanında konu hakkında verilen bazı Danıştay Kararları da mevcuttur.

### 1. Anayasaya Göre Mali Sorumlulukları

Anayasanın 129'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında “*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurdan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir*” hükmü yer almaktadır. Yine Anayasanın 40'ıncı maddesinin 2'nci fıkrasında “*Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zararlar, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu etme hakkı saklıdır*” hükmü bulunmaktadır.

Yukarıdaki maddelerden açıkça anlaşılacağı üzere, idari eylem ve işlemlerden doğan zarardan dolayı tazminat davası, öncelikle idare aleyhine açılacak, bağlı olarak ödenmesi gereken tazminat, idare tarafından ödenecek ve idare tazminat ödemesine neden olan eylemi gerçekleştiren ya da işlemi tesis eden memura rücu edebilecektir.

Anayasanın 129/5 madde hükmüne göre “*kendilerine rücu edilmek kaydıyla*” ifadesi kullanılmıştır. Bu cümleden de açıkça anlaşılacağı üzere, rücu etme hususunda idarenin takdir hakkı bulunmayıp, eylem ve işlem sonucu oluşan tazminat mahiyetindeki kamu zararına neden olan ilgili memura ödettilmesi, Anayasanın yukarıdaki maddesinin hükmü gereğidir (Tepe, 1998: 139).

### 2. Devlet Memurları Kanununa Göre Mali Sorumlulukları

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre;

“*Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar... Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır*” denilmektedir.

Devlet memurunun kamu hukukuna tabi görevlerinden dolayı kişilere verilen zarar sonucu oluşan üçüncü kişilerin zararıyla ilgili olarak, kişiler tarafından zarara sebebiyet veren memur aleyhine değil, idare aleyhine dava

açılacağı, idare aleyhine sonuçlanan davalardan dolayı oluşan kamu zararı ile ilgili olarak da genel hükümler çerçevesinde zarara sebep olan ilgili memura rücu hakkının saklı olduğu anlaşılmaktadır (Tepe, 1998: 140).

### 3. Danıştay Kararlarına Göre Mali Sorumlulukları

Memurların ve vergi inceleme elemanlarının mali sorumluluklarına ilişkin Danıştay'ın vermiş olduğu kararlardan bazıları şu şekildedir.

Danıştay bir kararında, *“kamu hizmeti görevlilerinin kişisel kusurundan kaynaklanan zararın karşılığı olarak ulusal veya uluslararası bir Mahkemece hükmedilen tazminat devlet tarafından zarara uğrayan kişiye ödendikten sonra ilgili kamu kurumu tarafından sorumlu personele rücu edilmemesi, bu yükün toplum üzerinde bırakılması anlamına geleceğinden, her yurttaş ve özellikle kamu görevlisinin kişisel kusuru nedeniyle zarara uğrayıp yargısal süreci başlatmış olan yurttaşlar, ilgili personele rücu edilmesini sağlamak amacıyla idareye başvurabilir ve bu başvurularının reddi üzerine de dava açma hakkını kullanabilirler. Kamu hizmeti görevlilerinin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden ve kendi kusurlarından doğan zararı toplum ödemek zorunda değildir”* şeklinde hüküm vermiştir (D.5.D, 03.06.2008, E. No,2007/7369, K.No,2008/3234).

Danıştay 5'inci dairesinin kararına göre, idare devlet memurunun kişisel kusurundan dolayı bir zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından ödenmesini ilgili idarenin istememesi durumunda, söz konusu zararın ödenmesini vatandaşlar talep edebilecektir.

Başka bir Danıştay kararında, Kod-2 ve Kod-5 listesine alınan bir mükellef, söz konusu duruma karşı *“kod listesine alınma işleminin iptali”* için yürütmeyi durdurma talebiyle dava açmıştır. Mükellefin itirazına karşı, vergi mahkemesi de *“yürütmeyi durdurma kararı”* vermiştir. Ancak vergi dairesi 84 No.lu KDV tebliği uyarınca talebin yerine getirilemeyeceğini ve esas hakkında verilecek kararın sonucuna göre, durumun yeniden değerlendirileceğini bildirmiştir.

Söz konusu durum üzerine mükellef, Kod-2 ve Kod-5'ten çıkarılmasının ticari itibarını zedelediği, şirket temsilcisi ve ortaklarının ağır elem duyduğu gerekçesiyle *“manevi tazminat”*, aylık satışlarının da Kod-5'e alındığı tarihten itibaren %50 azaldığını belirterek *“maddi tazminat”* talebiyle, vergi mahkemesinde dava açmıştır.

Vergi mahkemesi de, maddi zararın varlığı ve bunun tutarı açık olarak ortaya konulmadan, maddi tazminatın belirlenemeyeceği için somut belgelerle zarar ortaya konulmadığı gerekçesiyle, maddi tazminatı reddetmiştir. Ayrıca yargı kararına rağmen mükellefin kod listesinden çıkarılmaması suretiyle şirketin ticari itibarının zedelendiğini, şirket temsilcisi ve ortaklarının ağır bir elem duyduklarını kabul ederek, mükellefe 5 bin TL manevi tazminat ödenmesine karar vermiştir. Söz

konusu Vergi Mahkemesi kararını Danıştay onamıştır (D.3.D, 26.05.2010, E.No, 2007/4267, K.No, 2010/1716).

Yukarıda belirtilen karar vergi idaresinin haksız uygulamasında direnmesi ve somut belgelerle zararın ortaya konması durumunda “*maddi tazminat*” şeref ve haysiyetin zedelenmesi, firmasının itibarının kaybı nedeniyle “*manevi tazminat*” ödenebileceğini ortaya koyması bakımından önemlidir. Ayrıca vergi idaresi, duruma göre söz konusu cezayı ilgili memura gerek Anayasanın 129’uncu gerekse Devlet Memurları Kanunu’nun 13’üncü maddesi uyarınca rücu ettirmesi de söz konusu olabilir (Kızılot, 2010).

Danıştay kararlarının mükellefin vergi incelemesi sonucunda uğradığı zararın tazmini yönündeki kararının ardından akla gelen soru bu tazmini ödeyen devletin bu kayba neden olan vergi inceleme elemanına ödediği tazminattan dolayı rücu edip edemeyeceğidir. Vergi idaresi tarafından mükellefe ödenen ve vergi incelemesi sonucunda vergi denetim elemanının yanlış fiili nedeniyle ortaya çıkan bu durumun yaşanmış bir vaka ve bu vakaya karşı Danıştay tarafından verilen karar çerçevesinde incelenmesi yerinde olacaktır.

Vergi inceleme elemanı Kırklareli’nde bir mükellefin kapalı durumda olan işyerine, ceza hâkiminin izni olmadan, Babaeski Kaymakamı’nın yazısına dayanılarak polis yardımı ve çilingir marifetiyle girerek mükellefin tüm defter ve belgelerine el koymuştur. Vergi inceleme elemanı tarafından el konulan defterlerden KDV indirim konusu yapılan harcama belgelerinin deftere kayıt edilmediğinin anlaşılması üzerine indirim reddi suretiyle mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılmıştır. Bu tarhiyat Edirne Vergi Mahkemesi’nce onanmıştır (Doğrusöz, 2008).

Söz konusu vergi mahkemesinin tarhiyatı onayan kararı, hukuka ve usule aykırı şekilde elde edilen delile dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı gerekçesi ile Danıştay tarafından bozulmuştur. Danıştay kararın gerekçesinde, “*İncelenen olayda Anayasaya ve VUK’un 142’nci maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hâkimince verilmiş bir karar olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamı’nın yazısı üzerine gidilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuyla defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla KDV indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda mükellefin iş yerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işleminin Anayasa ve kanunda öngörülen usule aykırı olması sebebiyle usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak tarhiyatta hukuka uygunluk görülmemiştir*” denilmiştir (D.4.D, 20.10.2006, E.No, 2006/451, K.No, 2006/2009).

Danıştay kararında da görüleceği üzere vergi inceleme elemanı tarafından Anayasaya ve kanunda öngörülen usullere aykırı olarak yapılan vergi incelemesi

neticesinde vergi mükellefi maddi (dükkânına verilen zararlar, ticari kayıp, mahkeme ve avukat giderleri) ve manevi (şeref ve haysiyetinin zedelenmesi ve prestij kaybı) zararı gerekçesiyle Anayasa'nın 129'uncu maddesi uyarınca idareye dava açabilmektedir. İdare de zararı ödedikten sonra Anayasa'nın 129'uncu ve Devlet Memurları Kanunu'nun 13'üncü maddesi gereğince zarar için memura yani ilgili vergi inceleme elemanına rücu etmesi söz konusu olabilir. Ancak yapılan incelemeler neticesinde böyle bir yargı kararına rastlanmamıştır.

### SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi inceleme elemanları görevlerini yerine getirirken kişisel kusur, ihmal veya tedbirsizlikleri sonucu mükelleflere zarar verebilirler. Anayasanın 125'inci maddesinin son fıkrasında idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü kılınmıştır. Vergi inceleme elemanlarının Devlet memuru olmalarından dolayı oluşan söz konusu hazine kaybı devlet tarafından karşılanır. Gerek Anayasa'nın 129'uncu maddesi gerek Devlet Memurları Kanununun 13'üncü maddesine göre mükellefler oluşan zarar için kendilerini zarara uğratan ilgili memur aleyhine değil ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Devlet tarafından mükellefe ödenen tazminatlar yine gerek Anayasa'nın 40/2'nci ve 129/5'inci maddeleri ve gerek Devlet Memurları Kanununun 13'üncü maddesi hükümleri çerçevesinde ilgili memura rücu ettirilmektedir.

Rücu hakkının kullanılıp kullanılmayacağı hususunda Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan Sayıştay'a büyük görevler düşmektedir. Sayıştay yaptığı inceleme ve denetimlerde memurun kusurundan doğan bir kamu zararı ile karşılaştığında, bu zararın sorumlular tarafından karşılanmasını isteyerek bunu yargı yoluyla kesin hükme bağlar. Böylece kamuyu zarara uğratan ilgili memurun kendi kusurundan doğan zararını toplum ödemek zorunda kalmaz ve ilgili memur görevini yerine getirirken daha dikkatli olur ve kanunlara uygun olarak hareket eder.

İnceleme elemanlarının görevlerini yasalara uygun olarak yerine getirmeleri bakımından inceleme sonucunda verdikleri kararların yargı denetimi tarafından isabetli bulunup bulunmamasına göre kurumda yükseltilmeleri; isabetli olmadığı durumda yükseltilmelerinin belli bir dönem için durdurulması önerilebilir. Bilindiği gibi ilgili yasalar gereği hâkimlerin verdiği kararlar, Danıştay veya Yargıtay tarafından onaylandığında ya da bozulduğunda, bu durum dosyalarına işlenmekte ve gelecekteki terfileri, buna göre belirlenmektedir. Benzeri bir uygulama, vergi inceleme yetkisine sahip vergi inceleme elemanlarına getirilebilir.

Vergi denetim elemanlarının verdikleri yanlış kararlar neticesinde ortaya çıkabilecek hazine kaybının azaltılmasının bir başka yolu vergi mükelleflerinin vergiye uyumunun artırılmasıdır. Böylelikle vergi denetim elemanlarının mükellefin mevzuata aykırı hareketleri neticesinde ortaya çıkan denetim

sorumlulukları da azaltılmış olacaktır. Ülkemizde mükelleflerin kendi gelirlerini kendilerinin idareye bildirmesi şeklinde uygulanan beyan usulü mükellefin mevzuata aykırı hareket etmesine zemin hazırlamaktadır. Beyan usulüne dayalı vergilerde kabahat ve suç unsurlarının varlığı stopaj usulüne göre yapılan vergilendirmeye göre daha fazladır. Çünkü vergi nedeniyle ödeme gücü azalan mükellef üzerinde oluşan baskı mükellefin gönüllü olarak vergi ödemesini engellemektedir. Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu anda verginin kaynağa kesilmesine imkân tanıyan bir alt yapı, beyan usulünden kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesine bir çözüm olabilir. Vergi sorumlusunun ve kanuni mükellefin birlikte sorumlu olacağı böyle bir durumda vergi alacağının da güvence altına alınması sağlanacaktır. Yine benzer şekilde tüm vergilerde KDV’de olduğu gibi alıcı ve satıcı arasında bir çıkar ilişkisi ortaya koymak ve ekonomide belge düzeninin yerleştirilmesini sağlamak gibi otokontrol mekanizmasının tesis edilmesi de vergi tahsilatında ortaya çıkacak sorunların azaltılmasını ve denetime konu olmadan vergi tahsilatının artırılmasını sağlayabilir.

Bu çözümlerle birlikte idarenin mali sorumluluğu neticesinde ortaya çıkacak kamu zararını asgariye indirmenin en etkili yolu, mevcut vergi sisteminde vergi mükellef haklarının ihlal etmesine zemin hazırlayan kanuni boşlukların giderilmesidir. Bu kapsamda vergi denetimleri sırasında vergi denetim elemanlarının yanlış fiillerinden doğan ve devlet bütçesine yük oluşturan denetim hatalarının asgariye indirilmesi amacıyla 6009 sayılı Yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda köklü değişiklikler yapılmıştır. Bunların en önemlisi anılan Yasanın 140’ıncı maddesinde mükellef hakları kapsamında yapılan değişikliklerdir. Kanun vergi denetiminde keyfiliğe yol açan bazı uygulamaları mükellef hakları kapsamında yasal güvence altına almıştır. Kanunda yer alan ve vergi denetiminde sorumlulukların yeniden düzenlendiği bazı uygulamalar şunlardır:

- Yasadan önce, vergi incelemesinin ne zaman başlayacağına ilişkin herhangi bir düzenleme söz konusu değildi. 140’ıncı maddenin birinci fıkrasının 2’inci bendinde yapılan değişiklik ile “*vergi incelemesinin bir tutanakla başlayacağı ve bu tutanağın birer örneğinin mükellefe, inceleme elemanının bağlı olduğu birime ve mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderileceği*” hükme bağlanmıştır. Bu maddenin hem mükellefi hem de inceleme elemanını güvence altına almayı amaçlayan çok yerinde bir düzenleme olduğu söylenebilir.
- 140’ıncı maddenin birinci fıkrasının 5’inci bendinde yapılan değişikliklerle vergi incelemesi yapanlar, “*Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler*”. Bu madde ile vergi incelemelerinde birbirinden farklı yorumların önüne geçilerek mükellef ve vergi idaresi arasındaki ihtilafların giderilmesi ve doğacak hazine kaybının asgariye indirilmesi

hedeflendiğinden, vergi denetim elemanlarının yanlış kararlarından doğacak mali sorumlulukların da önüne geçilmiş olmaktadır.

- Yine aynı kanununun 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendinde “*Vergi müfettişleri... tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları.... vergi dairesine tevdi edilmeden önce.... rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunlarına.... uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak.... Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde.... merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından.... değerlendirilir*”. Yapılan bu değişiklikle inceleme raporlarının hem değerlendirme komisyonlarında hem de bir üst komisyon olan merkezi rapor değerlendirme komisyonunca incelenmesi ve nihai karara varılması amaçlanmıştır. İki aşamalı değerlendirmeye tabi böyle bir uygulamanın vergi inceleme elemanının yorumundan doğacak hazine kaybını asgariye indireceği açıktır.

6009 sayılı Yasa ile vergi inceleme süreci ayrıntılı olarak tanımlanmaya çalışılmıştır. Kanımızca 6009 sayılı Kanun ile tanımlanan sürecin, vergi denetim elemanlarının yanlış kararları çerçevesinde ortaya çıkan hazine kaybının azalmasında ortaya çıkaracağı olumlu tablo birkaç yıl içerisinde görülmeye başlayacaktır.

#### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (2008), Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ALTUĞ, Figen (2000), Mali Denetim, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.
- ARPACI, Altar Ömer (2004), “Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini de İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır”, Yaklaşım Dergisi (e-yaklasim), Ağustos, Sayı13.
- AZRAK, A. Ülkü (1980), “İdarenin Toplumsal Muhatara Kuramına Göre Kusursuz Sorumluluğu”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul.

- BAŞAK, Harika M. Kırgıl (2006), Vergi İncelemesi ve Neticesinde Yapılan Tarhiyatların Verimliliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa.
- BENTLEY, Duncan (2002), "The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities", Law Papers, Bond University.
- ÇETİN, Güneş ve Ramazan GÖKBUNAR (2010), "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 17, Sayı: 1.
- DEMİRDAĞ, Levent (1992), "Mali Açısından Vergi İncelemesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:17, Aralık-Kasım, <http://www.archive.ismmmo.org.tr/.../malicozum/17MaliCozum/05-LeventDemirdag>, 05.02.20104.
- DOĞRUSÖZ, Bumin (2008), "Hukuka Aykırı Delille Vergi", Referans Gazetesi, 28.04.2008.
- DURAN, Lütfi (1974), Türkiye İdaresinin Sorumluluğu: Sorumluluğun Temeli ve Sebepleri Sorumluluğa Yol Açan Olgular, TODAİE Yayınları, No:138, Ankara.
- EGELİ, Haluk ve Mehmet DAĞ (2012), "Mükellef Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:163, 130-146.
- GERÇEK, Adnan (2006), "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı: 209, Şubat, ss. 121-149.
- GİRİTLİ, İsmet, Pertev BİLGİN ve Tayfun AKGÜNER (2001), İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul.
- GÖZLER, Kemal (2002), İdare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa.
- GÖZLER, Kemal (2003), İdare Hukuku Cilt II, Ekin Kitabevi, Bursa.
- GÜNDAY, Metin (2003), İdare Hukuku, 8. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- HESAP UZMANLAR KURULU. (1995), "Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanlar Kurulu", HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara.
- KAPLAN, İbrahim (2003), Borçlar Hukuku Dersleri(Genel Hükümler), İmaj Yayıncılık, Ankara.
- KIZILOĞLU, Şükrü (2010), "Hep Vergi Mükelleflerimi Ceza Ödeyecek?", Hürriyet Gazetesi, 28.10.2010.
- MAÇ, Mehmet (2002), "Sahte veya Yanıltıcı Belgeler İle Vergi İadesi Alınması Halinde İşverenler ve Çalışanların Durumu", Yaklaşım, Sayı.111, ss. 55-57.



- OECD (2002), Taxpayer's Rights and Obligations-Practice Note, OECD.
- ORGAN, İbrahim (2008), Vergi Denetimi Ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN (2008), Vergi Hukuku, 16. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZBALCI, Yılmaz (2006), En Son Kanun Değişiklikleri İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- ÖZKER, Niyazi (2002), "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 2(4):172-185.
- ŞEKER, Nezih (1994), Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayınları, İstanbul.
- TEKİN, Fazıl ve Ali ÇELİKKAYA (2009), Vergi Denetimi, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- TEPE, Veysel (1998), "Kamusal Yetkinin Kullanılmasında Sorumluluk ve Rücu Hakkı", Sayıştay Dergisi, Sayı:30, Temmuz-Eylül, Özel Sayı, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der30m10.pdf>, 10.02.2014.
- ÜSDİKEN, Behlül (1976/77), Yetki ve Sorumluluk, Yön 261, 1976/1977. <http://www.danistay.gov.tr>