

7338 SAYILI KANUN DEĞİŞİKLİKLERİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLAMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ^(*)

Ömrüm Dilek ERSOY^(**)

Öz

Beyan esasına dayalı vergi sisteminin vazgeçilmez tamamlayıcısı olan vergi incelemesi, muhatap aldığı mükellefin hukukunu etkileyerek, temel hak ve özgürlüklerin devletin vergilendirme hakkına dayanarak kısıtlamaktadır. Bu müdahaleci özelliği sebebiyle vergi incelemesinin mükellef nezdinde başladığı tarih önem arz etmektedir. Zira mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği gibi haklar vergi inceleme sürecinin başlaması ile kısıtlanmakta ya da bu ihtimali içinde barındırır hale gelmektedir. Bunun yanı sıra 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unda (VUK) yer alan mükellefin maddi vergi ödevlerine ilişkin olarak, vergilerin vergi idaresi ile iş birliği halinde beyan edilmesi ya da mükellefin vergi kanunlarının uygulanmasında tereddüt ettiği hususlara yönelik aydınlatılmasına dair müesseseler bakımından, mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması önem arz etmektedir. Bu nedenlerle mükellefin hukukuna doğrudan etki eden incelemeye başlama tarihinin net olarak belirlenmesi elzemdir. Bu doğrultuda 23/7/2010 tarihli 6009 sayılı Kanun ile VUK'ta yapılan değişikliklerle öncelikle incelemeye yetkililerin vergi incelemesine başlandığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılabilecekleri düzenlenmiştir. İncelemeye başlama tutanağının mükellefçe imzalandığı tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilmişse de; tam bir netlik sağlamamıştır. 7338 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle ise incelemeye yetkililer tarafından incelemeye başlama bildirim adı altında düzenlenecek bir yazı ile incelemeye başlanacağı kabul edilmiştir. Çalışmanın konusunu 7338 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesindeki dönemde tartışmalı bulunan incelemeye başlama usulü ve incelemeye başlama tarihine ilişkin incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi ve değişiklikler sonrasında uygulanmaya başlanan incelemeye başlama bildirimini düzenlenmesinin açıklanması ile değişikliklerin olumlu ve olumsuz yönlerinin belirlenmesi ve hukuki niteliğinin tespiti oluşturmaktadır. Yapılan son düzenleme gelişen dijital teknolojiler sonucu vergi denetimlerinde yaşanan elektronik dönüşüm amacına uygun olarak vergi incelemesinin daha hızlı sonuçlandırılmasını amaçlamaktadır. İncelemeye başlamanın tarihinin açık olarak kanunda düzenlenmeyip yönetmelikle belirlenmesi ve yönetmelikle bildirim mükellefe tebliğ edildiği tarih yerine bildirim dairede düzenlendiği tarihin benimsenmiş olması hukuki güvenlik ilkesi ve mükellef hakları bakımından eleştiriye açıktır. Bunun yanı sıra incelemeye başlama bildirimini hukuki niteliği itibarıyla vergi idaresi tarafından meydana getirilmiş bir idari işlemdir. Bu sebeple idari işlem teorisi çerçevesinde kanun ve yönetmelik ile belirlenen usuller çerçevesinde yapılmalı ve işlemden bulunması gereken unsurları barındırmalıdır. Esasa etkili şekil unsuruna ayrılıklar barındırması durumunda ise bu sakatlık vergi incelemesi sonucu oluşan tarhiyat işleminin de iptalini gerektirebilir. Bu çalışmada öncelikle vergi incelemesine başlama usulüne ilişkin 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesi duruma ve bu dönemdeki sorunlara ilişkin açıklamalarda bulunulacak; 7338 sayılı Kanun değişiklikleri ile başlayan yeni döneme de açıklık getirildikten sonra yapılan değişikliklerin olumlu olumsuz yönleri ile eleştirilerimiz ortaya konulacaktır. Ayrıca incelemeye başlamanın hukuki niteliği ve bir idari işlem olarak şekil şartlarına uygunluğunun tartışılarak uygulamaya yön vermesi ve katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler

Vergi, Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi, İncelemeye Başlama, Bildirim, Şekil Sakatlığı.

(*) [Makalenin Dergiye Geliş Tarihi](#): 08.12.2023 - [Makalenin Kabul Edildiği Tarih](#): 19.12.2023, DOI No: <https://doi.org/10.54704/akdhfd.1402137>.

(**) Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi / Antalya, Türkiye.
E-posta: dilekacr@gmail.com,
Orcid Id: <https://orcid.org/0009-0006-8103-7017>.



"This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)"

LEGAL NATURE OF INITIATING A TAX AUDIT WITHIN THE SCOPE OF THE AMENDMENT MADE TO LAW WHICH NO. 7338

Abstract

The tax audit, an indispensable complement to the declaration-based tax system, is an institution that affects the legal rights of the taxpayer. The tax audit restricts individuals' fundamental rights and freedoms based on the government's taxation authority. Due to its intrusive nature, the date on which the tax audit commences is crucial in the legal domain of the taxpayer.

Within the Tax Procedure Law, there are institutions that encourage collaboration between the taxpayer and the tax administration in fulfilling the taxpayer's material tax obligations or clarifying uncertainties regarding the application of tax laws. The initiation of a tax audit is crucial concerning applications to these institutions, as they are only applicable if a tax audit has not yet begun. Therefore, it is mandatory to clearly determine the starting date of the examination that directly impacts the taxpayer's legal rights.

The changes introduced by Law No. 7338, it is accepted that the examination will commence with a written notice called the "examination commencement notification" prepared by the authorized personnel. The date of commencing the examination has been determined by the regulation, rather than being explicitly regulated in the law. The explicit determination of the starting date of the examination by regulation, instead of the law, is inconsistent with the principle of the legality of taxes.

The fact that the date on which the notification was issued was adopted instead of the date on which the notification was notified to the taxpayer was adopted, and if it is legal, it is open to criticism in terms of legal security principle and taxpayer rights. It would be more accurate that acceptance of the date on which the notification of commencement of the tax audit was notified to the taxpayer is the date of commencement of the examination in terms of the taxpayer's use of the above-mentioned application methods.

Because of starting the tax examination is made unilaterally with the notification of starting a tax examination official writing, the notification should be made within the framework of the procedures determined by the law and regulation. It should contain the shape elements that should be present in the process. In case there are contradictions to the effective form element, this disability may require the cancellation of the taxation process resulting from the tax examination.

Keywords

Tax, Tax Examination, Notification, Tax Audit, Examination Commencement Notification.

Extended Abstract

The tax audit, an indispensable complement to the declaration-based tax system, is an institution that affects the legal rights of the taxpayer. The tax audit restricts individuals' fundamental rights and freedoms based on the government's taxation authority. Due to its intrusive nature, the date on which the tax audit commences is crucial in the legal domain of the taxpayer. This is because rights such as property ownership and the privacy of personal life are restricted with the initiation of the tax examination process.

Additionally, within the Tax Procedure Law, there are institutions that encourage collaboration between the taxpayer and the tax administration in fulfilling the taxpayer's material tax obligations or clarifying uncertainties regarding the application of tax laws. The initiation of a tax audit is crucial concerning applications to these institutions, as they are only applicable if a tax audit has not yet begun. Actions such as remorse, correction requests, requesting opinions from the administration, or submitting tax returns after the legal deadline are contingent upon the absence of an ongoing tax audit against the taxpayer.

In addition, with the start of the examination, the taxpayer enters the status of an examination and his rights and duties regarding the process are also on the agenda. Most importantly, there is a possibility that the taxpayer will face the taxation process or the penalty process, as the research and examination phase has been started. Therefore, it is mandatory to clearly determine the starting date of the examination that directly impacts the taxpayer's legal rights.

With the amendments made in the Law No. 6009 dated 23/7/2010 and the VUK, it is regulated that the authorities will first give a report that the tax examination has been started and will give a sample to the tax examination. The date on which the start of the examination report was signed by the taxpayer was accepted as the starting date of the examination. However, this acceptance did not provide complete clarity. Because although the workplace of the taxpayer is essential as the place where the examination will be made in practice; the authorities call the taxpayer in writing or verbally to the apartment to which he is affiliated. With this call, the authorities invited the taxpayer to sign the start-up report.

The changes introduced by Law No. 7338, it is accepted that the examination will commence with a written notice called the "examination commencement notification" prepared by the authorized personnel. This regulation aims to expedite the conclusion of tax examinations in line with the evolving digital technologies.

The date of commencing the examination has been determined by the regulation, rather than being explicitly regulated in the law. The explicit determination of the starting date of the examination by regulation, instead of the law, is inconsistent with the principle of the legality of taxes. The fact that the date on which the notification was issued was adopted instead of the date on which the notification was notified to the taxpayer was adopted, and if it is legal, it is open to criticism in terms of legal security principle and taxpayer rights. It would be more accurate that acceptance of the date on which the notification of commencement of the tax audit was notified to the taxpayer is the date of commencement of the examination in terms of the taxpayer's use of the above-mentioned application methods.

Because after the notification to start the tax audit was issued and before the taxpayer received it, the taxpayer may have submitted a petition requesting regret and correction. In this case, there may be hesitation in protecting the right of the taxpayer, who is not aware that an investigation has been started. It is also possible for this situation to become a subject of conflict in the legal sense.

In addition, the notification to start the examination is an administrative process created by the tax administration due to its legal nature. Because of starting the tax examination is made unilaterally with the notification of starting a tax examination official writing, the notification should be made within the framework of the procedures determined by the law and regulation. It should contain the shape elements that should be present in the process. The figure element of these elements shows the procedure of making an administrative transaction. In terms of the effect of final processing of the shape element, the distinction between primary and secondary principle and form violations is made. Contrins with the primary shape are effective on the merits of the final process. Contrary to the secondary shape, on the other hand, are not effective on the merits of the final process. In case there are contradictions to the effective form element, this disability may require the cancellation of the taxation process resulting from the tax examination.

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin finansmanında başlıca kaynaklardan biri devletin egemenlik gücüne dayanarak ihdas ettiği vergilerdir. Türk vergi sisteminde vergilerin tarh ve tahakkuk ettirilmesinde beyan esası geçerlidir. Beyan esasının vazgeçilmez tamamlayıcısı ise vergi denetim mekanizmalarının en etkilisi olan vergi incelemesidir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştıran, tespit eden ve sağlayan bir denetim mekanizması olarak vergi incelemesi mükellefin hukuki statüsünü doğrudan etkilemektedir. Vergi incelemesinin başlaması ile mükellef, nezdinde inceleme yapılan konumuna girmekte; süreçte bazı ödev ve yükümlülüklerle de karşı karşıya kalmaktadır. Bu doğrultuda mükellef hakları çerçevesinde bazı başvuru ve talep hakları doğduğu gibi; temel hak ve özgürlükleri de etkilenmektedir. Zira vergi incelemesi aynı zamanda mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma ve seyahat özgürlüğü gibi temel haklarına birtakım kısıtlamaları da beraberinde getirebilmektedir. Mükellefin hukuki dünyasını doğrudan etkileyen vergi incelemesinin başladığı tarih, bu bakımdan önem arz etmekte; incelemenin başlaması ile mükellef, incelemenin başlaması öncesinde başvurabileceği bazı haklarından

da yoksun kalmaktadır. İncelemenin başlaması ile aynı zamanda incelemenin bitirilmesi gereken süre de işlemeye başlamakta ve vergi inceleme elemanına da yetki bakımından hukuki bir sınır çizilmektedir. Bu sebeple vergi incelemesine başlama usulüne ve incelemeye başlama tarihine ilişkin olarak VUK'ta hüküm olmayan dönemde bazı idari faaliyetlerden çıkarımlarda bulunularak incelemeye başlama tarihi belirlenmeye çalışılmış; daha sonra VUK'ta 6009 sayılı Kanun ve son olarak 7338 sayılı Kanun ile VUK'un 139. ve 140. maddesinde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle güncel teknolojik gelişmelere uygun olarak mükellefin temel hak ve özgürlüklerini ön plana alan, hukuki belirlilik ilkesine uygun düştüğünü düşündüğümüz yeni sistemi bu çalışmada irdelemekte fayda görmekteyiz. Öncelikle vergi incelemesine dair kavramsal çerçeveyi belirledikten sonra; vergi incelemesine başlamaya dair 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unda (VUK) 7338 sayılı Kanun öncesinde yapılan 6009 sayılı Kanun değişiklikleri ile uzunca bir süre uygulanan sistemi inceleyecek; sonrasında ise incelemeye başlamanın hukuki niteliğine dair değerlendirmelerde bulunacağız.

I. VERGİ İNCELEMESİNE GENEL BAKIŞ

A. GENEL OLARAK VERGİ İNCELEMESİ

2013 sayılı VUK'un 134. maddesine göre vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bilindiği üzere Türk vergi sisteminde vergilendirme işlemleri kural olarak yükümlülerin çeşitli beyan ve bildirimlerine dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Vergiyi doğuran olayı ve verginin matrahını yükümlü süresi içinde, vergi sisteminin getirdiği usüle uygun olarak, vergi idaresine bildirmekte ve vergi idaresince vergilendirme işlemleri yapılmaktadır¹. Bu sistem mükellef ile vergi dairesi arasındaki objektif iyi niyet kurallarına dayalı işbirliğine² ve mükellefin kendi vergisel durumunu en iyi kendisinin bilebileceği ve vergiye tabi unsurları doğru bir şekilde beyan edebileceği yönündeki güven esasına dayanır³.

Vergilendirme sistemi çağdaş bir yaklaşımla beyan esasına dayansa da; vergilendirme ilişkisi bakımından birey ile devlet akçalı bir işte karşı karşıya gelmektedir⁴. Vergi kişilerin kendi malvarlıklarından vergilendirilen unsurlar dikkate alınarak devlete karşılıksız olarak verilen miktardır⁵. Diğer taraftan vergi yükümlülüğü maddi ödevlerinin yanı sıra şekli vergi ödevlerini de içermektedir⁶.

¹ Selim Kaneti, Esra Ekmeçci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), 233.

² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2018), 99.

³ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2019) s. 116.

⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, 4.

⁵ Nezh, Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi* (İstanbul, 1994), 13.

⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, 74.

Bu nedenle bireylerin vergi kaçakçılığı ya da vergi kanunlarına yeteri kadar vakıf olamaması sebebiyle maddi ve şekli vergi ödevlerini gereği gibi yerine getirmemesi, kasten veya bilmeyerek hatalı beyanda bulunması mümkündür.

Vergi incelemesi ise mükellef tarafından beyan edilen vergisel unsurların ve ödenen vergilerin, gerek defteri kayıt ve belgeleri gerekse de muhasebe dışı envanter ve araştırmalar sonucu elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenmesi ve bu inceleme sonucu varılan sonuçlara göre doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasıdır⁷. Vergi incelemesini kısaca beyan edilen ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla, yükümlülerin defter kayıt ve belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma olarak tanımlayabiliriz⁸.

B. VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLAMA VE ÖNEMİ

Vergi incelemesine başlama, 213 sayılı VUK bakımından kendisine belirli hukuki sonuçlar bağlanan ve inceleme sürecine olan hukuki etkileri bakımından net olarak tespiti gereken bir olaydır. Çağdaş vergi uygulamalarında mükellef hakları vergi idarelerinin önem verdiği konuların başında gelmektedir⁹. Vergi incelemelerinde incelemenin başladığı tarihin açık şekilde belirlenmesi, incelemenin vergi mevzuatına uygun olarak yürütülmesi ve öngörülebilir bir sürede tamamlanması da mükellef haklarının bir gereği ve vazgeçilmez unsurlarındandır¹⁰. Ayrıca VUK'un 140./1- 6. bendi hükmünde yapılan değişikliklerle vergi incelemesinin başlamasından itibaren belirli bir sürede bitirilmesine dair sınır getirilmesi de nazara alındığında incelemeye başlama tarihinin net olarak belirlenmesi zorunlu hale gelmiştir¹¹.

Öncelikle belirtmek gerekir ki; incelemeye başlama bakımından “işe başlama” ve “incelemeye başlama” kavramaları birbirinden farklıdır. İşe başlama, incelemeye yetkililerin bağlı oldukları birim tarafından vergi incelemesi görevinin verildiğine dair görevlendirme yazısını aldıktan sonra, inceleme konusu, incelenecek sektör ve nezdinde inceleme yapılan hakkında yaptığı araştırma ve hazırlık çalışmalarını kapsayan faaliyetlerdir¹². Vergi incelemesine yetkililerin görevleri kapsamında belli bir sürede işe başlamaları, hazırlık dosyası oluşturmaları ve idare içinde yapılan iç yazışmalar, mükellef nezdinde incelemeye başlama anlamına gelmez¹³.

⁷ *Denetim İlke ve Esasları Cilt 1*, Hesap Uzmanları Derneği, (Ankara: 2011), 64.

⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 102.

⁹ Tahir Erdem, *Vergi İncelemesi* (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011), 92.

¹⁰ Ahmet Erol, “Mükellef Hakları Yönünden 6009 Sayılı Yasa ile Getirilen Hükümlerin Değerlendirilmesi II”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 217 (Ocak 2011), <https://portal.yaklasim.com/makale/2011-1/mukellef-haklari-yonunden-6009-sayili-yasa-ile-getirilen-hukumlerin-degerlendirilmesi-ii?term=>.

¹¹ Nadir Öztürk, “Vergi İncelemesi ve Denetimi ile İlgili Yeni Düzenlemeler- III”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 221 (Mayıs 2011).

¹² Müjgan Karyağdı, *İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci*, (İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2021), 145.

¹³ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi* (Ankara: Seçkin Yayınevi, Mart 2018), 190.

İncelemeye başlama ise, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğuna dair bir araştırma inceleme sürecinin mükellef nezdinde resmi olarak başlatılması sonucu gerçekleşir. İncelemeye başlama mükellefin nezdinde inceleme yapılan statüsüne girmesine neden olmaktadır. İncelemeye başlama ile aynı zamanda mükellefin süreçte sahip olduğu haklar ve yükümlülükler de devreye girmektedir¹⁴. Bunun yanı sıra mükellefin yapılandırma kanunlarından yararlanma, özelleştirme talebi etme ya da VUK'ta düzenlenen pişmanlık ve ıslah gibi incelemeye başlamadan önce başvurulabilecek bazı müesseselerden yararlanma imkanı bakımından da incelemeye başlama kriteri esas alınmaktadır. İncelemeye başlamanın sonucunda bir vergi tarhiyatı ya da ceza kesilmesi önerisinde bulunması muhtemel bir vergi inceleme raporu ile sonuçlanması söz konusudur. Vergilendirme işlemlerinden tarh işlemi açısından matrah saptamaya dair bir ön işlem¹⁵ niteliğinde olan vergi inceleme raporu sonucunda mükellefin mülkiyet hakkına bir müdahalede bulunulmaktadır¹⁶. Bu ön işleme dair sürecin başlangıcının açık ve net şekilde belirlenmesi, vergilendirmede hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesinin de bir gereğidir¹⁷.

C. İNCELEMeye BAŞLAMA TARİHİNİN ÖNEM ARZ ETTİĞİ DURUMLAR

1. Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Mükellefin Beyanına Göre Tarhiyat Yapılması İmkanını Kullanma Açısından

Vergi mükelleflerinin beyan esasına uymayarak hiç ya da zamanında beyanname vermemeleri VUK uyarınca re'sen tarh sebebidir. Bu durumda vergi idaresi beyan edilmeyen matrahı VUK'un 30. maddesinde belirlenen şartların varlığına ya da yokluğuna göre kendisi tayin ve takdir eder. VUK'un "Re'sen Vergi Tarhi" başlıklı 30'uncu maddesinin 3. fıkrasının 9. bendine göre; "vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyanname gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz." Bu düzenleme uyarınca, vergi incelemesi ne başlanması ile birlikte mükellefin kanuni süresi geçmiş dönem için beyanna-

¹⁴ Vergi incelemesi sırasında nezdinde inceleme yapılan mükellefin sahip olduğu haklara ilişkin olarak ayrıntılı bilgi için Emircan Dilber, Gökhan Belge, "Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi- II", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 367 (Mart 2012): 158-166, Altar Ömer Arpacı "Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri" *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 194 (Kasım 2004): s. 40-56.

¹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 101.

¹⁶ Billur, Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları* (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006), 43.

¹⁷ Hukuki güvenlik ilkesi herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi ve tutum ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Bu ilke vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devlet tarafından vergilendirme işlemleri yoluyla yapılacak müdahalelerin önceden görülebilmesini ve bireylerin buna göre durumlarını buna göre ayarlayabilmelerini gerektirmektedir. Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, 48.

me vermesi ve bu beyana göre tarhiyat yapılmasını istemesi mümkün değildir. Bu noktadan sonra ancak inceleme sonucundaki tespitlere göre yapılacak tarhiyat ve ceza kesme işlemi söz konusu olmaktadır¹⁸.

2. Pişmanlık ve İslah Hükümlerinden Yararlanma Hakkı Açısından

VUK'un "Pişmanlık ve İslah" başlıklı 371. maddesinin 1. fıkrasına göre; "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez."

Pişmanlık ve düzeltme beyanı hakkının kullanılabilmesi için vergi idaresi tarafından bir vergi incelemesine başlanmamış olması ve idarenin takdire sevk yoluna gitmemiş olması kanunen ön koşuldur. Aksi halde vergi yükümlüleri pişmanlık ve düzeltme haklarını kaybetmektedir¹⁹. Ayrıca pişmanlık ve ıslaha başvurma bakımından getirilen bu kısıtlama mükellefin beyan edeceği tüm vergi ve konular bakımından değil; sadece vergi incelemesinin konusunu oluşturan vergi türü ile sınırlıdır²⁰.

3. Vergi Ziyaı Cezasının Yüzde Elli İndirimli Uygulanması Hakkı Açısından

VUK 344. maddesine göre vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra mükellefçe kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek vergi ziya-ı cezası yüzde elli oranında uygulanır. Ancak, incelemeye başlanması ile birlikte mükellef, vergi ziya-ı cezasının yüzde elli oranında uygulanması imkanını kaybetmektedir.

¹⁸ Hasan Aykın, "Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar?" Erişim Tarihi: Aralık 4, 2023. <https://www.versav.org.tr/2021/03/15/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar/>.

¹⁹ Yunus Sürmeli, "Vergi İncelemesine Başlanmış Olması Pişmanlık ve İslah Beyanına Engel mi?" *Yaklaşım Dergisi*, S. 326 (Şubat 2020), Erişim Tarihi: Aralık 8, 2023 <https://portal.yaklasim.com/makale/2020-2/vergi-incelemesine-baslanmis-olmasi-pismanlik-ve-islaha-beyanina-engel-mi?term=null> Yazara göre madde metninde bir istisna düzenlenmiştir. 2. bentte parantez içinde yer alan "Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce" ibaresi sebebiyle; vergi incelemesine başlanmış olsa dahi, incelemenin kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitine yönelik olması durumunda mükellef hakkında vergi incelemesine başlanmış ve inceleme devam etse bile, mükellef hakkında kaçakçılık suçu tespit edilmemişse, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanıp beyan verebilecektir. Aynı yönde görüş için bkz., Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi* (İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2015) s. 504, dn. 1432, "Bu parantez içi hüküm ile VUK m.359'da düzenlenen bent birlikte değerlendirildiğinde, kaçakçılık suçları için de pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılabileceğine cevaz verilmiş; fakat buna ilişkin başvurunun 'suç teşkil eden fiillerin tespitinden önce' yapılması gerektiği kaydı konulmuştur. Bu takdirde mükellef hakkında incelemeye başlanmış olması, suç teşkil eden fiillerin tespiti anlamı taşımayacağından, inceleme süreci içindeki tespit anına kadar mükellefin başvuru hakkının bulunduğunu kabul etmek gerekir."

²⁰ VUK 371. maddesinde, 26.10.2021 Tarihli 32640 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 7338 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik.

4. Özelge Talep Etme Açısından

Yine mükellefin vergisel faaliyetlerine dair beyan ve kayıtlarında tereddüt oluşması durumunda özelge talep etme hakkı bulunmaktadır. VUK'un 413. maddesine göre: "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir."

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmeliğin²¹ 8. maddesi uyarınca hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri özelge kapsamında değerlendirilmemektedir. Talep sahibine 3071 sayılı Dilekçe Kanunu kapsamında cevap verilse dahi özelgenin sağladığı hukuki imkanlardan yararlanamaz²².

II. İNCELEMeye BAŞLAMA

A. 7338 SAYILI KANUN DEĞİŞİKLİKLERİ ÖNCESİ, 6009 SAYILI KANUN DEĞİŞİKLİKLERİ İLE GETİRİLEN "İNCELEMeye BAŞLAMA TUTANAĞI" DÖNEMİ

6009 sayılı Kanunla VUK'ta yapılan değişikliklerden de önceki dönemde, belli durumların gerçekleşmesi, vergi incelemesine başlandığı şeklinde yorumlanmış²³; incelemeye başlamanın hangi tarihte başlamış sayılacağı hususunda du-

²¹ 28.10.2010 Tarihli ve 27686 Sayılı Resmi Gazete.

²² Hasan Aykın, "Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?" *Yaklaşım Dergisi*, S. 2020 (Nisan 2011), Erişim Tarihi: Aralık 4, 2023. <https://portal.yaklasim.com/makale/2011-4/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar-vergi-incelemesine-baslama-tutanaginda-mukellefin-imzasinin-olmamasini-incelemeye-engel-midir?term=>.

²³ 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önceki dönemde vergi incelemesine başlanmış kabul edilen haller, mükellefe uygulanması bakımından hakkında bir vergi incelemesine başlanmamış olmasının önem arz ettiği af kanunu niteliğindeki bazı kanunlarda yapılan düzenlemelere göre tayin edilmiştir. 3787 Sayılı Kanunun 4. maddesi, 4811 sayılı Kanunun 5. maddesi ve 6111 sayılı Kanunun 4. maddesinde incelemeye başlama hemen hemen aynı şekilde tanımlanmıştır. Ancak bu kanunların incelemeye başlama tarifleri bu kanunların uygulanması ile sınırlı olması ve af kanunlarının geçici niteliği sebebiyle Maliye Bakanlığı 1 No.lu Genel Tebliğ düzenlemesi ile konuya açıklık getirmeye çalışmıştır: "Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi, yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmesi durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir." Aykın, "Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar?" <https://portal.yaklasim.com/makale/2011-4/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar-vergi-incelemesine-baslama-tutanaginda-mukellefin-imzasinin-olmamasini-incelemeye-engel-midir?term=>.

raksamalar yaşanmış²⁴, bu belirsizlik çokça uyuşmazlığa sebep olmuş ve yargı organlarını da meşgul etmiştir. Ancak mükellef nezdinde “incelemeye ne zaman başlanmış sayılacağı” açık olarak tespiti mükellefin VUK 371. maddede yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi, özelge talep edebilme gibi lehine düzenlemelerden faydalanabilmesi ve vergi incelemesinden kaynaklı ödevlerinin bilincinde olması ve yükümlülüklerini yerine getirmesi bakımından önem arz etmektedir²⁵.

İncelemeye başlamanın VUK hükümlerinin uygulanması ve mükelleflerin faydalanacağı imkanları etkilemesi bakımından arz ettiği önem ve tartışmalar sebebiyle 6009 sayılı Kanun döneminde ayrıntılı yönetmelik hükümleri ile incelemeye başlama tarihinin tespitine açıklık kazandırılmaya çalışılmıştır.

6009 sayılı Kanununun 9. maddesi ile VUK 140. maddeye eklenen incelemeye başlama tutanağına ilişkin düzenlemeler ve buna dayalı olarak çıkarılan Yönetmelik hükümleri ile incelemeye başlamanın vergi inceleme sürecindeki diğer olaylardan bağı kopararak; yazılı bir şekilde mükellef nezdinde düzenlenecek incelemeye başlama tutanağının varlığının aranması esası getirilmiştir. Böylece idarenin mükellef nezdinde incelemeye başladığını ve pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamayacağı iddia edebilmesi öngörülen usule uygun olarak düzenlenmiş ve ilgililere teslim edilmiş bir incelemeye başlama tutanağının varlığına bağlı kılınmıştır²⁶.

VUK'un eski 140. maddesine göre incelemeye yetkililer tarafından incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi zorunludur ancak incelemenin başlama tarihi açıkça kanunda düzenlenmemiştir. Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin (VİUEHY) o dönemki 9. maddesinin 3. fıkrasına göre de bu tutanağın mükellef tarafından imzalandığı tarih, incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilmiştir. Yönetmeliğin değişiklik öncesi 9. maddesinin 2. bendine göre ise, incelemeye başlama tutanağının bir örneği nezdinde inceleme yapılarak teslim edilir, bir örneği de inceleme elemanının bağlı bulunduğu birim ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesine incelemeye başlama tutanağının gönderilmesi zorunluluğu, dairesinin pişmanlık ve ıslah gibi talepler bakımından durumdan haberdar olmasının önemi gereği düzenlenmiştir.

Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması durumunda, tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirildiği tarihin incelemeye başlama tarihi olarak kabul edileceği ve bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneğinin de ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderileceği Yönetmelikte belirtilmiştir. Mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzadan imtina etmesi ya da ölüm, gaiplik, işin ya da memleketin terki gibi çeşitli sebeplerle mükellefin

²⁴ Turgut Candan, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı”, II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi, Bildiri, (Ocak 2016), Erişim Tarihi Aralık 4, 2023, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>.

²⁵ Adnan Çavuş, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, 2006), 193.

²⁶ Erdem, *Vergi İncelemesi*, 89.

incelemeye başlama tutanağına imzası alınamayabilmekteydi. Bu durumlardan kaynaklı mükellefle temas kurulamaması veya mükellefin verilen sürede defter ve belgelerini ibraz etmemesi ve tutanağı imzalamaması, incelemenin başlamasına ve yürütülmesine engel değildir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih, incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir. Bu düzenlemeyle incelemeye başlamanın mutlaka bir tutanak düzenlenmesine bağlanmasının sebep olabileceği olumsuzluklar giderilmek istenmiş; tutanağa mükellef imzasının bir şekilde alınmaması durumunda incelemeye bir türlü başlanamamasının önüne geçilmek istenmiştir²⁷.

Bu dönemdeki düzenlemelerle incelemenin bir tutanakla başlaması hüküm altına alınmış ve incelemeye başlama tarihi mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzaladığı tarih olarak açıkça belirlenmiştir²⁸. Ancak VUK ve Yönetmelik hükmü irdelendiğinde incelemeye başlama tutanağının düzenleneceği yere ilişkin bir düzenleme bulunmamakta, sadece incelemeye tabi olanın nezdinde düzenlenmesi aranmaktadır. Bu durumda vergi incelemesine yetkililerin nezdinde inceleme yapılacak mükellefle bir temas kurması gerekmektedir. Çünkü VUK 140. maddesinin 1. ve 2. fıkraları gereğince incelemeye yetkililer işe başlamadan önce incelemenin konusunu açıkça incelemeye tabi olanlara açıklamak ve incelemeye başlama tutanağının bir örneğini vermek zorundadır. Bu nedenle incelemeye başlama tarihi ile mükellefin incelemeden haberdar olduğu tarih ayrı da olabilir. İncelemeye başlama tutanağının düzenlendiği ve imzalandığı tarih ile mükellefin incelemeye alındığını öğrendiği tarih ayırımının yapılması gerekmektedir²⁹. Zira incelemeye başlama tutanağının nerede düzenleneceğine dair açık hüküm bulunmamaktadır. Nitekim uygulamada incelemeye başlama tutanağı genellikle dairede düzenlenerek mükelleflerin telefonla aranması ya da tutanağı imzalaması için mükellefe yazı ile davetiye çıkarılması, mükellefin davetiyeye rağmen gelmemesi durumunda ise imzasının alınmaması sebebiyle vergi idaresinin kayıtlarına geçirilerek inceleme başlanması şeklinde gerçekleşmesi söz konusu olmaktadır³⁰. Hatta çoğu zaman mükellefle ilk temasın da defter ve belgeleri ibraz etme yazısı ile bu kurulduğu bilinmekteydi. VUK 139. maddesinin önceki haline göre incelemenin esas olarak incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması hükmü ile beraber değerlendirildiğinde, dairede mükellefin gıyabında düzenlenerek başlanan incelemelerin hukuken incelemeye başlama niteliğinde olup olmadığı tartışma konusu olmuştur. Bu hususta doğası gereği nezdinde inceleme yapılanın işyerinde başlaması gereken vergi incelemesinin kanunen ve gerçekten

²⁷ Erdem, *Vergi İncelemesi*, 93.

²⁸ Soydan, *Vergi İncelemesi*, 477.

²⁹ Soydan, *Vergi İncelemesi*, 477.

³⁰ Candan, *Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı*, Erişim Tarihi: Aralık 5, 2023, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminde-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>.

başlamadan, mükellefin daireye çağırılması sonucu başlatılmasının mümkün olmadığı iddia edilmiştir³¹. Ancak idare açısından bakıldığında ise mevzuatta incelemeye başlama tutanağının nerede düzenleneceğine ilişkin hüküm olmaması ve Yönetmelikte yer alan incelemeye başlama tutanağına mükellefin imzasının alınamaması durumunda vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin incelemeye başlama tarihi sayılacağına dair düzenlemenin mükellefi incelemeye başlama tutanağını imzalamak için daireye çağırılmayı haklı gösterdiği iddia edilebilse de; ilk görüşmenin mükellefin işyerinde yapılmasının pişmanlık ve ıslah müessesesinin mantığına uygun düşmekte olduğu dile getirilmiştir³².

İncelemeye başlamaya dair VUK'ta değişiklik yapan 6009 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme bu haliyle incelemeye başlama tutanağının ıslah ve pişmanlık hükümlerinden faydalanmak amacıyla kötüye kullanılabilmesine imkan sağladığı da iddia edilmiştir³³. Nezdinde inceleme yapılacağından bir davet yazısı ya da telefonla haberdar olan mükellefin, incelemeye başlama tutanağının vergi dairesi kayıtlarına intikaline kadar geçen sürede pişmanlık hükümlerinden faydalanmak üzere; kendisine verilen sürede defter ve belgelerini kasıtlı olarak ibraz etmemesi ya da vergi inceleme elemanını oyalayarak kasıtlı olarak incelemeye başlama tutanağını imzadan imtina etmesi söz konusu olabilir. Bu durumda pişmanlık ve ıslah müessesesi gerçek amacı dışında kullanılması ve incelemeye alınacağından haberdar olan kötü niyetli mükelleflerce incelemenin cezai sonuçlarını bertaraf etmesi ve aynı durumda bulunan diğer mükelleflerle arasındaki eşitliği bozması hukuk içinde mümkün hale gelmektedir³⁴.

Uygulamada, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin zorunlu olduğu dönemde, vergi incelemesi ile görevlendirilen yetkili, genellikle nezdinde inceleme yapılacak mükellefe bir yazı yazarak, ya da telefonla arayarak sözlü şekilde mükellefi veya vekilini vergi incelemesi hakkında bilgilendirmeye ve

³¹ Bu durumda Candan'a göre mükellefin daireye çağırılarak inceleme tutanağını imzalamaya ya da defter ve belgelerini imzalamaya davet edilmesi ama davete icabet etmemesi sonrası incelemeye başlama tutanağına imzası alınmadığından başlatılan bir incelemenin, mükellefin kullanmasının bir vergi incelemesinin başlamamış olmasına bağlı olan haklarını kullanmasına engel olmayacağını belirtmektedir. Diğer taraftan usulüne uygun olarak başlanmış bir vergi incelemesi bulunmadığından hukukiliğinin ve sonuçlarının da tartışılır hal geldiğini de belirtmektedir. Candan, Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı, Erişim Tarihi: Aralık 5, 2023, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminde-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>.

³² Soydan, *Vergi İncelemesi*, 477.

³³ Aykın, "Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?", Erişim Tarihi: Aralık 4, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2011-4/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar-vergi-incelemesine-baslama-tutanaginda-mukellefin-imzasinin-olmamasini-incelemeye-engel-midir?term=>.

³⁴ Aykın, "Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?", Erişim Tarihi: Aralık 4, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2011-4/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar-vergi-incelemesine-baslama-tutanaginda-mukellefin-imzasinin-olmamasini-incelemeye-engel-midir?term=>.

incelemeye başlama tutanağını imzalamaya davet etmiştir. Mükellefe VUK 14. maddesi gereğince mükellefin yazıyı tebliğ almasından itibaren verilecek ve on beş günden az olamayacak sürede mükellefin gelmemesi üzerine de incelemeye yetkililer tarafından hazırlanan ve imzalanan incelemeye başlama tutanağı vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilerek vergi incelemesine başlandığı görülmüştür. Oysa ki bu dönemde VUK 139. maddesi çerçevesinde incelemenin esas olarak incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı düzenlenmişti. İşyerinde inceleme yapılmasının esas olduğu bir durumda incelemeye başlamanın da işyerinde tutanak altına alınması işin doğası gereğidir. Kanuna uygun bir incelemeye başlama tutanağı bulunmaması incelemenin hukukiliğini de tartışılır hale getirmiştir³⁵.

Çoğu zaman uygulamada incelemeye başlama tutanağını imzalamaya davet yazısı ve defter ve belgelerini ibrazda davet birlikte yapılmıştır. Ancak bu durum idare ve mükellefler arasında ihtilaflara sebep olmuş, incelemeye başlama tutanağını imzalamaya gelmeyen ve defter ve belgelerini de ibraz etmeyen mükellefler hakkında defter ve belgeleri ibrazdan kaçınmaya ilişkin süreç yürütülmüştür. Oysa ki usulüne uygun olarak düzenlenmiş ve vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmiş bir incelemeye başlama tutanağı olmadan incelemeye başlama gerçekleşmeyeceğinden, mükellefin defter ve belgelerini ibraz yükümlülüğü de doğmamaktadır. Vergi inceleme görevinin incelemeye yetkili olanlara verilmesinden itibaren VUK'un usule ilişkin hükümlerine tam riayet gerekmektedir. Usulüne uygun olmayan bir incelemeye başlamada vergi incelemesi de usule aykırı olduğundan hukuken yok hükmünde sayılmalıdır. Zira 6009 sayılı Kanun sonrası getirilen incelemeye başlama tutanağı vergi incelemesinin bir nevi yol haritası niteliğinde³⁶, hukuki sonuçları bulunan son derece önemli bir tutanaktır. Bu tutanağın hiç ya da usulüne uygun düzenlenmemesi, esasen vergi incelemesine de hiç başlanmadığı anlamına gelir³⁷.

6009 sayılı Kanun ile VUK'ta yapılan değişiklik doğrultusunda kabul edilen incelemeye başlamanın mükellef nezdinde bir incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi ve mükellefe imzalatırılması ile başladığının kabul edilmesi uygulamaya bir yön verse de incelemeye başlamanın mükellefin daireye sözlü ya da yazılı olarak davet edilmesi yönteminin benimsenerek uygulanması sebebiyle yukarıda bahsettiğimiz sorunları potansiyel olarak barındırdığını da görmekte-

³⁵ Candan, Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı, Erişim Tarihi: Aralık 5, 2023, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>.

³⁶ İncelemeye başlama tutanağının inceleyen taraf ile incelenen taraf arasında gerçekleşecek incelemenin yürütümüne dair idare tarafından re'sen uygulanan bir model bir sözleşme niteliğinde olduğu da iddia edilmiştir. Soydan, *Vergi İncelemesi*, 478.

³⁷ Ahmet Erol, "İncelemeye Başlama Tutanağının Düzenlenmemesi, Mükellefçe İmzalanmaması veya Mükellefin İncelemeye Başlama Tutanağı İçin Gelmemesi", *Yaklaşım Dergisi*, S. 245 (Mayıs 2013), Erişim Tarihi: Aralık 5, 2023. <https://portal.yaklasim.com/makale/2013-5/incelemeye-baslama-tutanagin-in-duzenlenmemesi-mukellef-ce-izalanmaması-veya-mukellefin-incelemeye-baslama-tutanagi-icin-gelmemesi?term=>.

yiz. Diğer taraftan gelişen ve değişen ihtiyaçlar ile teknolojik gelişmelere uygun olarak vergi incelemesinin de dijitalleşmeye doğru evrilmesi ve giderek daha çok dairede yapılması, incelemeye başlamaya dair yöntemin değişmesini gerektirmiş ve 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³⁸ VUK'ta köklü değişiklikler yapılarak inceleme konumuza dair değişiklikler yürürlüğe girmiştir.

B. 7338 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER SONRASI "İNCELEMAYA BAŞLAMA BİLDİRİMİ" DÖNEMİ

26.10.2021 tarihli 31640 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7338 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile VUK'un "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 140. maddesinin 1. bendi "İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirirler. Ayrıca, yazının bir örneğini bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderirler." şeklinde değiştirilmiş ve 2. bendinde yer alan incelemeye başlama tutanağı düzenleneceğine ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece vergi incelemesine başlamanın hukuken belgelendirilmesinde, uzunca bir süre uygulanan ve incelemeye başlamanın tarihine ilişkin sorunların çözümünde esas kabul edilen ancak yukarıda bahsedilen tartışmalara da mahal veren, incelemeye tabi olanın nezdinde incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi zorunluluğundan vazgeçilerek; incelemeye yetkililer tarafından incelemeye tabi olana incelemeye başlandığının yazı ile bildirilmesi esası getirilmiştir. Düzenlemenin gerekçesine göre, "İncelemelere, mükellefle birlikte imzalanan incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesiyle başlanılmakta olup, tutanağın imzalanması tarafların irade ve öznel koşullardan kaynaklanan nedenlerle gecikebilmektedir. Bu gecikme kamusal faaliyetlerde olduğu kadar, mükelleflerin ticari ve mali iş ve işlemlerinde de aksamalara yol açabilmektedir. Bu değişiklikte kamusal denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli biçimde icrası, mükellef hukukunun gecikmeksizin tesis edilmesi, dijital vergi denetim sisteminin geliştirilmesi ve vergi iade incelemeleri dahil olmak üzere, inceleme sürelerinin kısaltılması amaçlanmaktadır. Ayrıca yapılan değişiklik ile uluslararası uygulamalara uygun bir yöntem olan "yazılı bildirim" ile incelemeye başlanarak kamusal denetim süreci hızlandırılacaktır³⁹."

Bu değişiklik ile kamusal denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli biçimde icrası, mükellef hukukunun gecikmeksizin tesis edilmesi, dijital vergi denetim sisteminin geliştirilmesi ve vergi iade incelemeleri dahil olmak üzere inceleme sürelerinin kısaltılması amaçlanmıştır. Ayrıca yapılan bu değişiklik ile uluslararası uygulamalara uygun bir yöntem olan "yazılı bildirim" ile incelemeye başlanarak kamusal denetim sürecine hızlı bir şekilde başlanabilecektir.

³⁸ 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete.

³⁹ 7338 Sayılı Kanun 18. madde Gerekçesi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3854.pdf>.

İnceleme görevinin incelemeye yetkililere tevdi edilmesi sonrasında hazırlık aşamasından başlayarak, esasen dijital kayıt ve belgeler üzerinden inceleme ve bilgi toplama başlamaktadır. VIÜUEHY'nin 9. maddesinin değişikliğe uğramadan önceki haline göre vergi incelemelerine otuz gün içinde başlanması gerekmekte; haklı bir mazeret olması halinde ise on beş gün ek süre verilmekteydi. Mükellef ile birlikte imzalanan incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ile inceleme başlamaktaydı. Ancak; gerekçede de vurgulandığı üzere, incelemeden mükellefin haberdar edilmesi ve incelemeye başlama tutanaklarının taraflarca imzalanması gibi çeşitli dışsal sebeplerle incelemeye başlama kırkbeş güne kadar uzayabilmekte ve gecikmekte; defter ve belge ibrazına yönelik sürelerin de kulanılmasıyla vergi incelemesine fiilen başlanması altmış güne kadar sarkabilmekteydi. Bu gecikme kamusal faaliyetlerin olduğu kadar, mükelleflerin ticari ve mali iş ve işlemlerinde de aksamalara yol açabilmektedir⁴⁰. Bu noktada incelemenin yazılı bildirim ile başlaması; hem kamusal denetim faaliyetinin etkin ve hızlı şekilde bir an önce bitirilmesi; hem de mükellef hukuku bakımından hakkındaki vergi incelemesinin bir an önce yapılıp sonlandırılması ile mükellef hukukunun gözetilmesi ve tesisi bakımından da yerindedir. Diğer taraftan teknolojik gelişmeler doğrultusunda uygulamaya konulan elektronik vergi dairesi, elektronik defter ve faturalar dikkate alındığında; defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleşecek olan vergi incelemelerinde artık mükellefin işyerine gidilerek defter kayıt ve belgelerin ibrazının talep edilmesi güncel gelişmelere denk düşmemektedir. Bu doğrultuda vergi incelemesinin esas olarak mükellefin işyerinde yapılacağına dair VUK 139. maddesinde yer alan hüküm de değiştirilerek incelemenin esas olarak dairede yapılacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla gerekçede de belirtildiği üzere dijital vergi denetim sisteminin gelecekte vergi denetimlerinde giderek yaygınlaşması sebebiyle; teknolojik ilerlemeye uygun, zamandan ve emekten tasarrufu hedefleyen, aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesine uygun bir yöntem olarak “yazılı bildirim” esasının incelemeye başlama tarihinin belirlenmesi bakımından hakim kılınması yerinde olmuştur.

Kanuni düzenlemelerin vergi idaresi tarafından amacı doğrultusunda uygulanması bakımından, çıkarılacak yönetmelik düzenlemelerinin, kanun koyucunun iradesinin gerçekleşmesini sağlayıcı şekilde olması da önem arz etmektedir. Bu doğrultuda uygulamaya yönelik yapılacak düzenlemelerle yazılı bildirim usulü yasal boşluğa ve keyfiliğe yer bırakmayacak şekilde belirlenmelidir. VUK 140. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde yer alan; incelemeye tabi olana vergi incelemesinin mevzuunun incelemeye başlamadan önce açıkça izah edileceğine ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır. Uygulamada incelemeye yetkili olanlar

⁴⁰ İmdat Türkay, “7338 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Bazı Önemli Değişiklikler”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 348 (Aralık 2021), Erişim Tarihi: Aralık 5, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2021-12/7338-sayili-kanunla-vergi-usul-kanununda-yapilan-bazi-onemli-degisiklikler?term=7338>.

bu yükümlülüğünü genellikle incelemenin konusunu bildiren bir yazı yazarak ya da işyerinde veya dairede yapılan ilk görüşmede kimlik ibrazı ve kendilerini tanıtmalarının ardından; incelemeye başlama tutanağı düzenleyerek, tutanakta yer alması zorunlu olan vergi incelemesinin türü, dönemi, kapsamı, incelemeye alınma gerekçesi gibi bilgileri yazarak yerine getirmektelerdi. Ancak yeni düzenleme ile getirilen “yazılı bildirim” usulüne ilişkin olarak VİUEHY’de yapılan 28.06.2022’de yapılan ve 01.07.2022 tarihinde yürürlüğe giren değişikliklerle Yönetmeliğin 11. maddesi “incelemeye başlama bildiriminin muhteviyatı” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri ile unvanı ve adresi, incelemenin türü, incelemeye alınma gerekçesi, incelemenin konusu, inceleme dönemi, vergi türü, bildirim düzenlenme tarihi ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların imzası, mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgiler incelemeye başlama bildiriminde yer almak zorundadır⁴¹.

Kanun’da yapılan değişiklikten sonra Yönetmeliğin 7. ve 9. maddesinde değişikliğe gidilerek işe başlama ve incelemeye başlamaya dair süreler yönetmelik hükmü ile kısaltılmıştır. Görevlendirme yazısını aldıktan sonra işe başlama süresi beş güne indirilmiştir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç beş gün içinde işe başlayacakları; en geç on beş gün içinde incelemeye başlayacakları öngörülmüştür⁴². Bu süre içinde incelemeye yetkili olan kişi tarafından incelemeye başlama yazısı düzenlenerek vergi mükellefine gönderilmesi gerekmektedir. Yönetmeliğe göre bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde, durumun gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunan birime bildirilmesi sonucu ilgili birim incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

7338 sayılı Kanun ile VUK’un 140. maddesinde yapılan değişiklikle getirilen “yazılı bildirim” usulünde incelemeye başlamanın tarihi kanuni düzenlemede açıkça yer almamıştır. Önceki dönemde de VUK’ta incelemeye başlamanın tarihi kanunda düzenlenmemiş; Yönetmelikteki düzenleme doğrultusunda inceleme başlama tutanağının mükellefçe imzalandığı tarih, incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilmişti. Mükellefçe imzalanmadığı durumlarda ise; bu durum gerekçesi ile birlikte tutanağa yazılmak suretiyle, vergi incelemesine yetkililerin imzalaması yeterli oluyordu. 7338 sayılı Kanun değişikliği sonrasında başlama tarihi, yazılı bildirim içeren yazının tarihi mi yoksa bu bildirim mükellefe ulaştığı tarih mi olacağı sorusu akla gelmektedir.

⁴¹ 28/6/2022 Tarihli 31880 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan düzenlemelerle değişik VİUEHY’nin 11. maddesi.

⁴² Yönetmeliğin 7. ve 9. maddesinin 28/6/2022- 31880 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan değişikliklerle değiştirilmesinden önce işe başlama için on gün, incelemeye başlama için otuz günlük süre öngörülmüştü.

VİUUHY 9. maddesinin 3. fıkrasına göre; “İncelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildirimının düzenlendiği tarihtir.” Yönetmelik düzenlemesi ile incelemeye başlama tarihi olarak bildirim mükellefin eline ulaştığı tarih değil; vergi dairesinde vergi incelemesine yetkili tarafından düzenlendiği tarih esas alınmıştır. Bu düzenlemenin kanun yerine yönetmelik ile yapılması eleştiriye açıktır. Zira incelemeye başlama tarihini açıkça ortaya koyan bu düzenleme, vergi incelemesinin hukuken başlamasına ve tabiri caizse mükellefin vergi kanunları karşısındaki konumuna, hak ve ödevlerine dair milat niteliğindeki bir düzenlemedir. Verginin unsurlarından biri olan matrahın saptanmasına dair bir ön işlem olmasının yanı sıra ödenmesi gerektiği halde bir şekilde beyan dışı kalmış olan vergilerin tespit edilerek tarh edilmesi işleminin hazırlık işlemi⁴³ olduğu da düşünülürse, vergilerin yasallığı ilkesi⁴⁴ çerçevesinde kanunla düzenlenmesi yerinde olurdu. Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını, öte yandan da bireysel yani subjektif nitelikli vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de vergi yasalarına uygun olarak yapılmasını içerir⁴⁵. Vergi incelemesine başlamanın olası bir tarh işlemi sürecini başlattığı ve buna bağlı olarak VUK’ta mükellefe tanınan bazı imkanlardan yararlanamama gibi hukuki sonuçları nazara alındığında bu başlama tarihinin açık ve net olarak kanunla belirlenmesi, kanımızca vergilerin yasallığı ilkesine daha uygun düşecektir.

Yönetmeliğin 9. maddesinin 2. fıkrasına göre; “İncelemeye Başlama Bildiriminin bir örneği nezdinde inceleme yapılan, bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.” 7338 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik öncesinde de düzenlenmesi zaruri olan incelemeye başlama tutanağının bir örneğinin ilgili vergi dairesine ve denetim elemanının bağlı bulunduğu birime gönderilmesi gerekiyordu. Aynı sistem korunarak, bu defa mükellefe nezdinde inceleme başlatıldığına ilişkin incelemeye başlama bildirimini içeren yazının bir örneğinin ilgili vergi dairesine ve denetim elemanının bağlı bulunduğu idari birime gönderileceği düzenlenmiştir. Böylece mükellef tarafından vergi dairesine yapılacak çeşitli başvurular bakımından vergi incelemesinin varlığından idare haberdar olabilecek ve bu duruma göre idari kararlar alabilecektir. Aksi halde “İncelemeye Başlama Bildirimi” düzenlendiği ve incelemeye başlandığı halde mükelleflerin yaptığı pişmanlık ve ıslah bildirimleri bakımından idarece yapılacak işlemlerde tereddüt oluşacak ve uyuşmazlıklara yol açabilecektir.

VUK’un “Tebliğ esasları” başlıklı 93. maddesine göre, tahakkuk fişi haricinde, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden tüm belgeler ve yazılar adres-

⁴³ Soydan, *Vergi İncelemesi*, 229; Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006), 170.

⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için bakınız, Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi* (İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2011), 14.

⁴⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *Vergi Hukuku*, 42.

leri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtası ile ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. 23/7/2010 tarihli 6009 sayılı Kanununun 7. maddesi ile VUK'na eklenen 107/A maddesi gereğince mükelleflere elektronik tebligat yapılması mümkün hale gelmiştir. Buna göre,

“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.”

Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

VUK 107/A maddesi çerçevesinde tebliğe elverişli elektronik tebligat kullanma yükümlülüğü getirilenlere incelemeye başlama bildirimini elektronik tebligat yoluyla da yapılabilir. Bu tebligatın mükellefin adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Ancak incelemeye başlamada incelemeye başlama bildiriminin tarihi esas alındığından ve bildirim de dairede inceleme elemanı tarafından düzenlendiğinden; ister posta yoluyla ister elektronik tebligat yoluyla olsun; düzenlenmeden sonra ancak mükellefe ulaşmadan önceki bir tarihte mükellef pişmanlık ve ıslah yoluna başvurmuş olabilir. Bu durumda da pişmanlık ve ıslah hakkından yararlanma açısından mükellef bakımından bilinemez bir tarih aralığı söz konusudur.

İncelemeye başlama bildiriminin resmi bir yazı olduğu düşünüldüğünde, incelemeye yetkili olan kişi tarafından imzalandıktan sonra bir örneği mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderileceğinden, yazının mükellefe ulaşmasından önce vergi dairesine ulaşması muhtemeldir. Mükellef ise nezdinde incelemeye başlanıldığından haberdar olmadan önce pişmanlık ve ıslah başvurusunda bulunmuş olabilir. Bu gibi durumlarda yaşanacak tereddütler bakımından vergilendirme işlemlerine hakim olması gereken hukuki güvenlik ilkesi gereği mükellefin haklarının korunması ve incelemeye başlamada yazılı bildirim ulaşması kriterinin uygulanması gerekirdi. İncelemeye başlamanın hukuki ve mali sonuçlar doğurduğu, mükellefin nezdinde inceleme yapılan statüsüne girdiği; ıslah, pişmanlık, matrah artırımı gibi bazı haklarını kullanmaktan artık yoksun hale geldiği nazara alındığında incelemeye başlamanın yazılı bildirim düzenlendiği tarih olarak kabulü mükellefin hukuki belirlilik hakkına aykırıdır. Kanımızca, incelemenin yasal olarak bitirilmesi gereken sürenin hesabında ve mükellefin kullanabileceği haklar ve yükümlülükler bakımından önemli olan incelemeye başlama tarihi; yazılı bildirim mükellefe ulaştığı tarih olarak düzenlenmelidir.

III. İNCELEMeye BAŞLAMA BİLDİRİMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

VİUEHY'nin 11. maddesinde incelemeye başlama bildiriminde bulunması gereken hususlar düzenlenmiştir. Buna göre incelemeye başlama bildiriminde, inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi, incelemenin türü (tam/sınırlı inceleme), incelemeye alınma gerekçesi, incelemenin konusu, inceleme dönemi, vergi türü, bildirim düzenlenme tarihi ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların imzası, mükelleflerin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi yer almak zorundadır.

Bu bilgilerin incelemeye başlama tutanağında yer alması, inceleme aşamasındaki keyfiliği hem idare bakımından hem de mükellef bakımından ortadan kaldıran bir etki taşımaktadır. Vergi incelemesine başlanması ile yükümlülerin vergilendirme işlemlerinin gözden geçirilmesi söz konusu olduğundan, nezdinde inceleme yapılacak mükellef açısından da bir hazırlık ve çalışması gerektirmektedir⁴⁶. Bu bakımdan mükellefin incelemenin türünü, konusunu, kapsamını, dönemini, yerini, gerekçesini, incelemeyi kimin ya da kimlerin yapacağını incelemeye başlama tutanağı ile öğrenmesi ve bilmesi inceleme sürecinde karşılaşılabilecek sorulara ve açıklama taleplerine hazırlıklı olması ve böylece incelemenin de inceleme elemanı bakımından sağlıklı ve sorunsuz bir şekilde yürütülmesi bakımından önemlidir⁴⁷.

İncelemeye başlama bildiriminde yer alması zorunlu hususların bir ya da bir kaçının bulunmaması halinde yine de incelemeye başlamadan söz edilebilecek midir? Bu sorunun cevabını vermek için idari işlem teorisi bakımından incelemeye başlama bildiriminin irdelenmesi gerekir. İncelemeye başlama bildirimini bir idari işlem midir? Yoksa inceleme elemanının vergi incelemesine hazırlık aşamasında yaptığı iç yazışmalar, dosya incelemesi vs. gibi işlemlerden birisi midir? İncelemeye başlama bildirimini, tarh işlemine hazırlık işlemi mahiyetindeki vergi incelemesinin işlemler dizisindeki parçalarından birisi olarak⁴⁸, incelemeye başlanması ile işlemin muhatabı konumundaki mükellef bakımından bir takım hukuki etki ve sonuçlar doğuran bir idari işlemdir. İncelemeye başlama ile idarenin vergilendirme ve sürece ilişkin yetki ve sorumlulukları devreye girdiği gibi, vergi yükümlüsünün de sürece ilişkin ödev ve hakları işlerlik kazanmaktadır⁴⁹. Zira incelemeye başlama bildirimini düzenlenmesi sonrasında mükellefin defter ve

⁴⁶ Erdem, "Vergi İncelemesi", 93.

⁴⁷ Soydan, *Vergi İncelemesi*, 479.

⁴⁸ İdari işlem genellikle birden çok faaliyet ve işlemden oluşan bir bütündür. İdari işlemi oluşturan irade zaman içinde hazırlanır, tamamlanır ve uygulamaya konulur. Genel, ortak amacı ifade eden işleme asıl işlem, bu amaca ulaşmak için yapılan işlemlere ön işlemler denir. Bunlar da kendi aralarında hazırlık işlemleri, ara işlemler, yardımcı işlemler gibi kesimlere ayrılır. Bu evrelerden birinde oluşan bozukluk, amaç işlemini de etkiler. Amaç ya da sonuç işlemi hakkında bu nedenle iptal davası açılabilir." Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2016), 357-358.

⁴⁹ Soydan, *Vergi İncelemesi*, 478-479.

belgelerini vergi incelemesine ibrazı yazılı olarak istenmekte ve mükellef de ibraz yükümlülüğü altına girmektedir. Yine yukarıda ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere VUK ile mükellefe başvuru imkanı tanınan bazı müesseselerden yararlanma hakkı mükellef hakkında incelemeye başlama bildirimini ile bir vergi incelemesinin başlamamış olmasına bağlanmıştır. Bu sebeple de incelemeye başlama bildirimini ile artık vergi inceleme elemanı tarafından yapılacak olan araştırma ve inceleme aşaması da resmen ve fiilen başlamakta, nezdinde inceleme yapılan mükellef de incelemenin kapsamından haberdar edilmektedir. İncelemeye başlama safhası, vergi incelemesinin amacına uygun olarak yapılacak derinlemesine inceleme araştırma safhasına geçebilmek için gereken bir işlem niteliğindedir.

Şekil unsuru, hem bir idari işlemin yapılış usulünü hem de işlemde var olan iradenin dış dünyaya nasıl yansıtacağını ifade eder⁵⁰. İdari işlemlerde yer alan şekil eksikliklerine ilişkin olarak Danıştay kararlarına göre usulüne uygun olarak tebliğ, bildirim, çağrı ve ilan yapılmadan alınan kararlar şekil bakımından sakattır⁵¹. Danıştay kararlarında şekil sakatlarının önemine göre asli (birincil, esası etkileyen) şekil sakatlıkları ve tali (ikincil, esası etkilemeyen) şekil sakatlıkları olarak ayrıma gidildiği görülmektedir⁵². Danıştay'ın bu ayrımı yaparken, şekil ve usul kurallarının işlem üzerindeki etkisini ve getiriliş amacını dikkate aldığını söyleyebiliriz⁵³. Bir işlemin yapılış usulüne ilişkin olarak işlemde bulunması zorunlu şekli unsurlardan işlemin esasına etkili olacak nitelikteki eksiklikler asli şekil sakatlığı olup; işlemin iptal edilmesini ya da yok sayılmasını gerektirir. Vergi incelemesi bakımından da uyulması gereken usul kurallarına ilişkin olarak usul kurallarının ihlali, inceleme sonucuna dayanılarak yapılacak vergi tarhiyatının iptalini gerektirecek nitelikte işlemi sakatlaması durumunda, şekle aykırılık sebebiyle işlemin iptali ya da yok sayılması mümkündür⁵⁴. Ancak esasa etkili olmayan ikincil nitelikteki şekil kurallarına uyulmaması, idari işlemin hukukiliğini zedeleyecek kadar ağır bir şekle aykırılık olmadığından işlemin iptalini gerektiremeyebilir. Danıştay'da vergi incelemesine dair usul kurallarının ihlalinin vergi incelemesi sonucu tesis edilecek vergilendirme işlemi şekil unsuru yönünden sakatlayıp sakatlamayacağı konusunda görüş birliği yoktur⁵⁵.

⁵⁰ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku*, (Ankara: Savaş Yayınevi, 2018), 372.

⁵¹ Örneğin usulüne uygun olarak duyuru koşulları yerine getirilmeden ihale yapılması işlemi şekil bakımından hukuka aykırı hale getirmektedir. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 380.

⁵² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 380-381.

⁵³ Gözübüyük ve Tan, *İdare Hukuku*, 400.

⁵⁴ Candan, Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı, Erişim Tarihi: Aralık 5, 2023, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>.

⁵⁵ Candan, Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı, Erişim Tarihi: Aralık 5, 2023, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>.

İncelemeye başlama bildirimini yapılaş usulü ve bildirimde yer verilecek unsur- lar da Yönetmelik hükümleriyle net olarak belirlenmiştir. İnceleme bildiriminde yer alması zorunlu bulunan unsurlardan örneğın incelemenin konusu, verginin türü gibi unsurların ya da nezdinde inceleme yapılan mükellefin kimlik bilgilerinin bildirim- de yer almaması durumunda incelemenin esasına etkili bir husus olması sebebiyle şekil unsuru yönünden sakatlık oluşabilecektir. Bu durumda inceleme başlama bil- dirimi yok hükmünde olup, incelemeye de hiç başlanmamış olur. Kanuna ve yö- netmeliğe uygun olarak düzenlenmiş bir incelemeye başlama bildirimini olmaksızın yapılan vergi incelemesi sonuçları itibariyle hukuken tartışmalı hale gelir.

Vergi incelemesine başlama tarihi dolayısıyla incelemeye başlama bildiri- minin tarihi, incelemenin türüne göre bitirilmesini gerektiren sürenin hesabında da dikkate alınacaktır. Vergi inceleme elemanlarının ek süre talep etmeleri gerek- tiğinde de yine başlama tutanağının tarihi esas alınacaktır. İncelemeye başlama tarihinin belirlenmesi inceleme süresinin başlaması bakımından da önemlidir. Zira kanunda öngörülen sürelerde bitirilmeyen vergi incelemelerinin hükümsüz hale geleceğı yönünde görüşler bulunmaktadır⁵⁶. VUK 134. maddesinde düzen- lenen ve vergi incelemelerinin bitirilmesi için öngörülen tam imcelemede bir yıllık, sınırlı incelemede altı aylık süreler içinde bitirilmeyen vergi incelemeleri bakımından zaman yönünden yetki aşımı olacağı ve artık bu inceleme süresine dayanarak vergi inceleme raporu yazılamayacağı, yazılsa bile buna dayanılarak vergi tarh ettirilemeyeceğı ileri sürülmektedir⁵⁷. İdarenin kanunun kendisine tanı- dığı süre içinde yetkisini kullanmaması zaman bakımından yetkisizlik oluşturur⁵⁸. Zira vergi incelemesi çoğu durumda tek başına icrai olmayan bir hazırlık işlemi de olsa bir idari işlemidir ve işleme ilişkin yetkinin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadarki zaman diliminde yapılması gerekir⁵⁹.

SONUÇ

Vergi incelemesinin başlaması, hem vergi idaresinin görev ve sorumlulukları bakımından hem de incelemenin yöneldiğı mükellefin hukuku açısından önemli etki ve sonuçlar doğuran bir safhadır. Bu nedenle de incelemeye başlama tarihinin belirlenmesi kanun koyucunun ve uygulayıcıların faaliyet alanına girmiştir. Zira

⁵⁶ Mustafa Alpaslan, "Vergi İncelemesine Başlama Tutanağı, İncelemenin Sonuçlanmaması ve Bu- nunla ilgili Uygulamada Yaşanan Bazı Problemler", E-Yaklaşım, S. 331 (Temmuz 2020), Erişim Tarihi: Aralık 6, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2020-7/vergi-incelemesine-baslama-tu- tanagi-incelemenin-sonuclanamamasi-ve-bununla-ilgili-uygulamada-yasanan-bazi-problemler-e- yaklasim?term=null>.

⁵⁷ Bekir Baykara, "Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliğı", *Yaklaşım Dergisi*, S. 216 (Aralık 2010), <https://portal.yaklasim.com/makale/2010-12/vergi-incele- mesinin-belli-surede-bitirilmesine-iliskin-hukumun-hukuki-niteligi?term=null>.

⁵⁸ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 350.

⁵⁹ Doğan Şenyüz, "Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki", *Türkiye Adalet Akademisi Der- gisi*, Sayı 43 (Temmuz 2020), 247- 263.

incelemenin başladığı tarihten önce mükellefe tanınan pişmanlık ve ıslah talebinde bulunma, kanuni süresi geçtikten sonra beyanname verebilme, özgelge talep edebilme gibi VUK'ta düzenlenen imkanlardan yararlanma hakkı ortadan kalkmaktadır. İncelemeye başlama tarihi hususunda 6009 sayılı Kanun ile VUK'ta yapılan değişiklikler sonrası incelemeye başlama tutanağının incelemeye alınan mükellef nezdinde imzalandığı tarih olarak belirlenmiştir. Ancak bu düzenleme sorunu çözer mahiyette görülse de; uygulamada mükelleflerin incelemeye yetkililer tarafından bu tutanağı imzalaması için daireye çağırılması, gelmemeleri durumunda da gıyabında imzalanarak incelemenin başlatılması düzenlemeden beklenen netliği ve verimi sağlamamış; incelemeye başlamanın usulüne uygun olarak yapıp yapılmadığı konusunda tereddüt yaratmıştır. Zira incelemeye başlama tutanağının mükellef nezdinde mükellefle birlikte imzalanması gereken bir belge olması ve yine 7338 sayılı Kanun değişiklikleri öncesinde incelemenin esas yapılacağı yerin işyeri olması birlikte düşünüldüğünde; incelemeye başlama tutanağının mükellefin işyerine gidilerek düzenlenmesi gereken bir belge olduğu iddia edilmiştir. Hukuki durum ile fiili durum arasındaki çelişki incelemeye başlama tutanağının geçerliliği ve hukukiliği konusunda şüphe yaratmıştır.

7338 sayılı Kanun ile VUK'ta incelemeye başlama ve incelemenin yapılacağı yere dair değişiklikler yapılarak, incelemenin konusu ve incelemeye başlandığı hususunun "incelemeye başlama bildirimini" ile mükellefe bildirilmesi esas alınmıştır. Yapılan değişiklik incelemenin yapılacağı yerin incelemeye yetkili olanların bağlı bulunduğu daire olarak esas alınması şeklindeki değişiklik de paraleldir. Kamusal denetim faaliyeti olarak vergi incelemesinin daha hızlı, verimli ve etkin bir şekilde icrası, vergi denetimlerinin dijitalleştirilmesi ve mükellef hukukunun bir an önce tesis edilmesi amaçları ile uyumlu görünmektedir. İncelemeye başlama tarihinin, VİUEHY hükümleri ile incelemeye bildirimini dairede düzenlendiği tarih olarak belirlenmesi ise mükellef hakları bakımından eleştiriye açıktır. Zira incelemeye başlama bildirimini dairede düzenlendiği tarih ile mükellefin eline geçtiği tarih arasında mükellef bazı haklarından yararlanmak için vergi dairesine başvurduğunda taraflar arasında uyuşmazlık çıkması mümkündür. Bu sebeple de incelemeye başlama tarihi olarak bildirim mükellefe tebliğ edildiği tarihin benimsenmesi hukuki güvenlik ilkesinin tesis açısından yerinde olacağını düşünmekteyiz. Çünkü 7338 sayılı Kanun öncesindeki "incelemeye başlama tutanağı" düzenlenen dönemde mükellef tutanağı imzaladığı tarihte incelemenin başladığı kabul edilmekteydi. Yapılacak bir kanun ya da yönetmelik düzenlemesiyle eski usule paralel bir şekilde, "incelemeye başlama bildirimini" mükellefçe tebliğ alındığı tarihin incelemeye başlama tarihi olarak benimsenmesi yerinde olacaktır.

İncelemeye başlama bildirimini idare tarafından ihdas edilen ve hukuki sonuçlar doğuran bir idari işlem niteliğindedir. İncelemeye başlama bildiriminde

bulunması gereken unsurlar yönünden, Yönetmelik düzenlemesi ile özellikle verginin türü, konusu ve vergi mükellefinin hak ve yükümlülükleri unsurlarının getirilmesi, mükellefin vergi inceleme sürecinde bilgi alma hakkını da karşılar nitelikte olumlu düzenlemelerdir. İncelemeye başlama bildirimini düzenlenmesi ile düzenlendiği tarihten itibaren nezdinde inceleme yapılan mükellefin pişmanlık ve ıslah talebinde bulunma, özelde talep edebilme, geç beyanname verebilme imkanları elinden alınmaktadır. Bu sebeplerle bir idari işlem olarak incelemeye başlama bildiriminde bulunması zorunlu unsurların eksikliğinin, incelemenin esasını etkileyecek nitelikte usule bir eksiklik olması halinde ise vergi incelemesinin şekil unsuru önünden sakatlanacağı ve iptalinin mümkün hale geleceği açıktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat, Kaya, Cemil, *Türk İdare Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- Alpaslan, Mustafa. “Vergi İncelemesine Başlama Tutanağı, İncelemenin Sonuçlanmaması ve Bununla ilgili Uygulamada Yaşanan Bazı Problemler”, *E-Yaklaşım*, S. 331 (Temmuz 2020), <https://portal.yaklasim.com/makale/2020-7/vergi-incelemesine-baslama-tutanagi-incelemenin-sonuclanamamasi-ve-bununla-ilgili-uygulamada-yasanan-bazi-problemler-e-yaklasim?term=null>.
- Arpacı, Altar Ömer. “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 194 (Kasım 2004).
- Aykın, Hasan. “Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar?” Erişim Tarihi: Aralık 4, 2023. <https://www.versav.org.tr/2021/03/15/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar/>.
- Aykın, Hasan. “Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?” *Yaklaşım Dergisi*, S. 2020 (Nisan 2011), <https://portal.yaklasim.com/makale/2011-4/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar-vergi-incelemesine-baslama-tutanaginda-mukellefin-imzasinin-olmamasini-incelemeye-engel-midir?term=>, Erişim Tarihi: Aralık 4, 2023.
- Baykara, Bekir, “Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 216 (Aralık 2010), <https://portal.yaklasim.com/makale/2010-12/vergi-incelemesinin-belli-surede-bitirilmesine-iliskin-hukum-hukuki-niteliği?term=null>.
- Candan, Turgut. “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, *II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi, Bildiri*, (Ocak 2016), Erişim Tarihi Aralık 4, 2023, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>.
- Candan Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Çavuş, Adnan. *Vergi İdaresinin Yükümlülüğü Denetim Yolları*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, 2006.
- Dilber, Emircan, Belge, Gökhan. “Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi- II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 367 (Mart 2012).
- Erdem, Tahir. *Vergi İncelemesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Erol, Ahmet. “Mükellef Hakları Yönünden 6009 Sayılı Yasa ile Getirilen Hükümlerin Değerlendirilmesi II”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 217 (Ocak 2011), <https://portal.yaklasim.com/makale/2011-1/mukellef-haklari-yonunden-6009-sayili-yasa-ile-getirilen-hukumlerin-degerlendirilmesi-ii?term=>.
- Gözübüyük, Şeref, Tan, Turgut, *İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2016.
- Güneş, Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2011.
- Hesap Uzmanları Derneği. Denetim İlke ve Esasları. Cilt 1, Ankara: 2011.
- Kaneti, Selim, Ekmekci, Esra, Güneş Gülsen ve Kaşıkçı Mahmut, *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.

- Karyağdı, Müjgan. *İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci*, İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2021.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.
- Öztürk, Nadir. “Vergi İncelemesi ve Denetimi ile İlgili Yeni Düzenlemeler- III”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 221 (Mayıs 2011), Erişim Tarihi: Aralık 8, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2011-5/vergi-incelemesi-ve-denetimi-ile-ilgili-yeni-duzenlemeler-iii?term=>.
- Soydan, Başar. *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2015.
- Sürmeli, Yunus. “Vergi İncelemesine Başlanmış Olması Pişmanlık ve İslah Beyanına Engel mi?” *Yaklaşım Dergisi*, S. 326 (Şubat 2020), Erişim Tarihi: Aralık 8, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2020-2/vergi-incelemesine-baslanmis-olmasi-pismanlik-ve-islak-beyanina-engel-mi?term=null>.
- Şenyüz, Doğan, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 43 (Temmuz 2020), 247- 263.
- Tekin, Fazıl, Çelikkaya, Ali, *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2018.
- Türkay, İmdat. “7338 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Bazı Önemli Değişiklikler”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 348 (Aralık 2021), Erişim Tarihi: Aralık 5, 2023, <https://portal.yaklasim.com/makale/2021-12/7338-sayili-kanunla-vergi-usul-kanununda-yapilan-bazi-onemli-degisiklikler?term=7338>.
- Yaltı, Billur. *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006.