

Dr. Öğr. Üyesi Fatih ÇAVDAR¹ 

1. Trakya Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, fatihcavdar@trakya.edu.tr

Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti

Özet

Sosyal devlet anlayışı ve bireylerin bir arada yaşamaya başlamaları, devletlerin üstlendikleri görev ve yükümlülükleri artırmıştır. Artan bu görev ve yükümlülükler, devletlerin sürekliliği olan finansman kaynaklarına sahip olmalarını gerektirmektedir. Devletler farklı finansman kaynaklarına sahip olmakla birlikte, kamu harcamalarının finansmanı açısından en önemli kaynaklarını vergi gelirlerinin oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda, temel kaynak durumunda olan vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi büyük bir öneme sahiptir. Vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi için ise vergi denetimi müessesesine ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi idaresi tarafından çeşitli vergi denetim yöntemleri kullanılarak, denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Söz konusu yöntemler arasında ise vergi incelemeleri oldukça önemli bir yere sahiptir. Vergi incelemesini, süreç olarak bir bütün halinde değerlendirdiğimizde, farklı aşamaları olan çok yönlü bir kavram olarak ele alabiliriz. Vergi inceleme süreci, ilk olarak incelenecek mükelleflerin tespiti ile başlar. İhbar ve şikayetler, yargı makamlarından gelen talepler gibi çeşitli nedenler göz önünde bulundurularak, incelenecek mükellef seçimi gerçekleştirilir.

Çalışmada, Türk vergi hukukunda yer alan denetim yöntemleri arasında büyük bir öneme sahip olan vergi inceleme sürecinde, incelemeye tabi olacak mükelleflerin hangi kriterlere göre ve ne şekilde belirleneceği değerlendirilecektir. Bu anlamda, ülkemizde incelenecek mükelleflerin belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin yeterli düzeyde olduğunu söylemek mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, VDK-RAS, Mükellef Seçimi.

JEL Sınıflama Kodları: H20, K34, H83.

Determination Of Taxpayers Of To Be Inspected In The Tax Inspection Process in Turkey

Abstract

The understanding of social state and the fact that individuals began to live together increased the duties and responsibilities of states. These increasing duties and obligations require the states to have sustainable revenue resources. Although states have different revenue sources, it is possible to say that tax revenues constitute the most important source of financing of public expenditures. In this context, it is of great importance that tax revenues, which are the main source, should be collected properly. In order to collect tax revenues properly, a tax audit institution is needed. Audit activities are carried out by the tax administration using various tax audit methods. Among these methods, tax inspections have a very important place. When we evaluate the tax inspection as a whole and as a process, we can consider it as a multi-faceted concept with different stages. The tax inspection process begins first with the identification of the taxpayers to be inspected. The determination of taxpayer is made by considering various reasons such as notices, complaints and requests from judicial authorities.

In the study, it will be evaluated according to which criteria and how the taxpayers are determined in the tax inspection process, which has a great importance among the audit methods in Turkish tax law. In this sense, it is possible to say that the methods used in determining the taxpayers to be inspected in our country are sufficient.

Keywords: Tax Inspection, VDK-RAS, Determination of Taxpayers.

JEL Codes: H20, K34, H83.

1. Giriş

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve mükelleflerin kanunlarda belirtilen usullere göre durumu vergi dairesine bildirmesi ile vergilendirme süreci başlamaktadır. Mükelleflerin bu süreçte bilerek veya bilmeyerek yaptıkları hata, hile ve yanlışlıklar vergi idaresinin mükellef bildirimlerinin doğru olup olmadığını kontrol etme gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. İşte bu noktada, vergi idaresi mükellef bildirimlerinin doğruluğunun kontrolü için çeşitli vergi denetim yöntemlerinden faydalanmaktadır. Bu yöntemler arasında büyük bir öneme sahip olan vergi incelemesi, vergi denetimi alanında önemli bir yapı taşı oluşturmaktadır.

Vergi incelemesi kavramı, Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 134 ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'un 134. maddesine göre, vergi incelemesi, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır." şeklinde açıklanarak, vergi incelemesinin bir anlamda hem tanımı hem de amacı ifade edilmektedir.

Vergi incelemesi, farklı aşamalara sahip olan çok boyutlu bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi inceleme süreci olarak adlandırabileceğimiz bu aşamaları; (1) incelenecek mükelleflerin tespiti, (2) vergi inceleme elemanlarının görevlendirilmesi, (3) vergi incelemesine başlanması, (4) vergi inceleme süreci ve (5) vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi şeklinde beş ana başlık altında sınıflandırılabiliriz.

Vergi incelemesine yetkili olanlar, kanunda belirtilen usul ve esasları göz önünde bulundurarak, mükelleflerin lehine veya aleyhine olan durumları ortaya çıkarmak zorundadır. Vergi iade talepleri, mali tablolarda ortaya çıkan tutarsızlıklar, aramalı incelemeler, mükellef hakkında ihbarda bulunması ile sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı gibi hususlar mükelleflerin

incelenmesini gerektiren sebeplerden bazılarıdır. Bu bağlamda, vergi inceleme sürecinin, öncelikli olarak incelemeye tabi olacak mükelleflerin tespit edilmesiyle başladığını söyleyebiliriz.

Bu çalışmada, vergi inceleme sürecinde incelemeye tabi olacak mükelleflerin tespit yöntemleri değerlendirilecektir. Bu kapsamda, öncelikle vergi incelemesinin teorik çerçevesi ele alınacak, ardından ise incelenecek mükelleflerin belirlenmesinde dikkate alınan tespit yöntemlerine yer verilecektir.

2. Vergi İncelemesinin Teorik Çerçevesi

Türk vergi sistemi de dâhil olmak üzere çağdaş vergi sistemleri "beyan esası" vergilendirmenin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında kurulan güven ilişkisine dayanan beyan esasında; vergi matrahını kişiler kendileri tespit ve tayin etmekte ve ortaya çıkan durumu vergi idaresine bildirmektedirler. Beyan esasından beklenen etkinliğin elde edilebilmesi ise vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olay ile ilgili tam ve doğru beyanda bulunmaları ile mümkün olabilmektedir. Bu yüzden, tam ve doğru vergi tarhı, tahakkuku ve tahsili için vergi idaresinin vergi mükelleflerinin beyanlarını araştırmak ve kontrol etmek istemesi de doğal bir sonuç olarak karşılanabilmektedir (Yoruldu, 2019: 416). Diğer bir ifadeyle, yasal düzenlemeler ve vergi zihniyetine bağlı olarak, mükellef, beyan ödevini hiç yerine getiremeyebilir. Eksik yerine getirebilir veya yükümlülüğünü etkileyen durumu gizleyebilir. Bu bağlamda, VUK'un 134-141. maddelerine göre, vergi idaresine, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olguları ortaya çıkarmak, beyanların doğruluğuna saptamak üzere tanınan en önemli hukuksal olanak vergi incelemesidir. Vergi idaresi mükelleflerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini, yoklama, arama ve bilgi toplama yanında özellikle vergi inceleme aracını kullanarak gerçekleştirmektedir (Nas,

2012: 1308). Bu başlık altında, vergi incelemesinin teorik çerçevesi ana hatlarıyla ele alınacaktır.

2.1. Tanım

Vergi incelemesi; mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür (Şeker, 1993: 54). Vergi incelemesinde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesiyle birlikte, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler (Akcan, 2018: 124).

Diğer bir ifadeyle, vergi incelemesi, mükelleflerin bütün defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesi yanında, gerekli hallerde, harici araştırmalar yapılarak da mükelleflerin ödediği/ödeyeceği vergilerinin doğruluğunun araştırılmasıdır.

2.2. Amacı ve Kapsamı

VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinde amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması şeklinde olduğu ifade edilmektedir.

Bununla birlikte, gerekli görülen hallerde fiili envanter ve harici araştırmaların yapılması da inceleme kapsamında gerçekleştirilmektedir.

Vergi incelemesinde ki amacın, sadece vergi kayıp ve kaçığının araştırılarak tespit edilmesi değil, aynı zamanda mükelleflerin vergilerini doğru olarak ödemelerinin sağlanması, mükelleflere vergi konularında eğitim verilmesi ve vergi

bilincinin yerleştirilmesi gibi farklı amaçlarının da bulunduğunu söylemek mümkündür.

Vergi incelemesinin hukuki dayanağının ne olacağı ise VUK'un 1., 2. ve 137. maddelerinde ifade edilmektedir. Buna göre, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında;

- Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar,
- İl özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim,
- Söz konusu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar vergi incelemesine tabidir.

Ayrıca incelemeye tabi olanlar; VUK'un 137. maddesinde bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler şeklinde belirtilmiştir.

2.3. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar

VUK'un "İncelemeye Yetkililer" başlıklı 135. maddesine göre, "*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*" denilerek, vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu belirtilmiştir.

Vergi incelemelerinin kanunda sayılan incelemeye yetkili olanlar dışındakiler tarafından yapılması, tarh işlemini, idari işlemler açısından geçerli olan temel unsurlarından birisi olan "yetki unsuru" açısından kusurlu kılarak, işlemin iptalini gerektirmektedir.

2.4. İncelemeye Tabi Olanlar

VUK'un 137. maddesinde, "*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak,*

evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler” denilerek, vergi incelemesine kimlerin tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, vergi incelemesine tabi olanlar; (1) defter ve hesap tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile (2) evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Burada önemli olan nokta, iki yükümlülükten birine sahip olanların vergi incelemesine tabi olup olmayacağıdır. Madde hükmü göz önünde bulundurulduğunda, bu iki yükümlülükten birine sahip olanların vergi incelemesine tabi olacağını söyleyebiliriz.

VUK'un 172. maddesine göre, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ile çiftçiler defter tutmaya mecburdurlar.

VUK'un 253. maddesinde ise, “*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar*” denilerek muhafaza ve ibraz ödevinin ne kadar süreyle uygulanacağı belirtilmiştir. Aynı şekilde, defter tutmak zorunda olmayan mükellefler için VUK'un 254. maddesinde “*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar*” denilerek muhafaza ve ibraz etme ödevi yüklenmektedir (Çavdar, 2021: 57).

2.5. İncelemeye Başlama Zamanı

Vergi incelemesinin kural olarak ne zaman yapılacağına önceden bildirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. VUK'un 138. maddesinde, “İncelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın *re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.*” ifadesine yer verilerek, vergi incelemesinin içinde bulunulan cari yıl da dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca daha önceden inceleme yapılması veya matrahın *re'sen* tarh edilmesi yeniden vergi incelemesi yapılmasına engel değildir.

VUK'un tarh zamanaşımı ile ilgili 114. madde hükmüne göre, “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmiyen vergiler zamanaşımına uğrar.*” denilerek, tarh zamanaşımı için beş yıllık süre öngörülmüştür.

VUK'un 140/2. maddesine göre, “*Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler*” denilerek, vergi incelemesinin “**incelemeye başlama tutanağının**” düzenlenmesiyle başladığı ifade edilmekteydi. Ancak 2021 yılında söz konusu madde hükmünde yapılan düzenleme ile “**incelemeye başlama tutanağı**” kaldırılarak, “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.*” ifadesine yer verilmiştir. Bu anlamda, vergi incelemelerine başlanırken “incelemeye

başlama tutanağı” düzenlenmeyeceğini, bunun yerine, incelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlandığı hususunun bir yazı ile bildirileceğini söyleyebiliriz.

Ayrıca Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği¹ (VDKY)'nin 9/1. maddesine göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yazı ile inceleme görevlerinin kendilerine verilmesinden itibaren en geç on beş gün içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içerisinde işe başlanılmaması halinde, vergi inceleme elemanının durumu gerekçeli bir yazı ile birlikte bağlı olduğu birime bildirmesi gerekir. Vergi inceleme elemanının gösterdiği mazeretin uygun görülmesi halinde en fazla beş gün ilave süre verilebilir ya da vergi incelemesi görevi başka bir vergi inceleme elemanına verilebilir.

2.6. İncelemenin Yapılacağı Yer

Vergi incelemelerinin yapılacağı yer ile ilgili düzenleme VUK'un 139. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre, vergi incelemeleri esas olarak, incelemeye tabi mükellefin işyerinde yapılmaktaydı. Ancak 2021 yılında yapılan değişiklik ile vergi incelemelerinin esas itibarıyla dairede yapılmasına başlanmıştır.

İncelemenin dairede yapılabilmesi için vergi incelemesine tabi olan mükellefin gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazı ile istenmektedir. İstenilen defter ve belgeleri verilen süre içerisinde mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Buna karşılık, haklı bir sebep gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için uygun bir süre verilir. Ancak vergi incelemesinin dairede yapılması, nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefin iş yerinde tespit ve çalışmalar yapılmasına engel değildir. Ayrıca mükellef veya vergi sorumlusunun talebi üzerine ve işyerinin de müsait olması şartıyla,

vergi incelemesi işyerinde de yapılabilmektedir (Organ, 2008: 138).

2.7. İncelemenin Sona Ermesi

Vergi inceleme sürecinin düzenlendiği VUK'ta vergi incelemelerinin ne kadar sürede tamamlanacağına dair açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, konuyla ilgili düzenleme 6009 Sayılı Kanunun 9. maddesi ile yapılmıştır. Bu anlamda, VUK'140/6. maddesine göre, “İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılan bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.”, denilerek, vergi incelemelerinin kanunda belirtilen süreler içerisinde tamamlanması gerektiği ifade edilmiştir.

Ayrıca mezkûr kanunun 140/4. maddesinde ise vergi incelemesinin tamamlamasından sonra, incelemenin yapıldığını gösteren bir belgenin vergi incelemesine tabi olan mükellefe verileceği belirtilmektedir.

2.8. İnceleme Tutanakları

VUK'un 141. maddesine göre, vergi incelemeleri sırasında, gerekli durumların varlığı halinde, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumları inceleme tutanakları ile tespit edilerek

1 R.G. Tarih: 07/04/2021,R.G. No: 31447.

belgelendirilebilir. Nezdinde vergi incelemesi yapılanların itirazları ya da ilave açıklamaları olması halinde bunlar da tutanağa geçirilir. Söz konusu tutanakların bir nüshasının mükellef veya vergi sorumlusuna verilmesi zorunludur. Ancak nezdinde vergi incelemesi gerçekleştirilen mükellefin tutanakları imzalamaktan kaçınmaları halinde, iddia konusu olay ve hesap durumlarıyla ilgili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alınarak, vergi aslı ve cezaları kesinleşinceye kadar geri verilmez. Buna karşılık, ilgililer, defterlerin suç delili olmaması şartıyla, tutanakları imzalayarak defter ve belgelerini geri alma hakkına sahiptir.

2.9. İnceleme Raporları

İnceleme sürecinde, tüm defter ve belgeler incelendikten sonra inceleme elemanı tarafından düzenlenen tutanağa bakılarak mükellef beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı tespit edilir. Bu süreç, iki farklı şekilde sonuçlanır. Bunlardan ilki mükellef hakkında yapılan incelemede herhangi bir farkın bulunmamasıdır. Diğeri ise, inceleme sonucunda beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş matrah unsurlarının bulunmasıdır (Çavdar, 2021: 68).

VDKY'nin "Çalışma Sonuçları ve Raporlar" başlıklı 52. maddesine göre, vergi incelemesine yetkili olanların çeşitli konularda rapor hazırlayacakları belirtilmiştir. Sonuçları itibariyle, bu raporların en önemlisi ise vergi inceleme raporudur. İnceleme tutanaklarına dayanarak hazırlanan inceleme raporları, VDKY'nin 53. maddesine göre, VUK ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir. Söz konusu yönetmeliğin aynı maddesinin devamında, düzenlenen inceleme raporlarının mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemleri itibariyle ayrı olarak ve yeterli sayıda düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği² (VİUEHY)'nin 19/5. maddesine göre, vergi kanunlarına göre yapılan vergi incelemesi sonucunda incelenen konu ve dönem ile ilgili olarak, kanunlara aykırı herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde, bu durum nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellef veya vergi sorumlusuna yazı ile bildirilir.

Ancak vergi incelemesinin mükellefin aleyhine sonuçlanması halinde, diğer bir ifadeyle, inceleme sırasında beyan edilmemiş bir matrah unsuru ya da matrah farkı bulunması halinde "inceleme raporu" hazırlanarak duruma göre, mükellef hakkında ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2022: 203-204).

VİUEHY'nin 20/1. maddesine göre, düzenlenen vergi inceleme raporları, Rapor Değerlendirme Komisyonuna, uyuşmazlık halinde ise Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna iletilmesi ve VİUEHY'nin 18/1. maddesi gereği vergi kanunları ve bunlarla ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemediğinden, raporların söz konusu düzenlemelere uygun olup olmadığının kontrol edilmesi amacıyla ilgili Daire Başkanlığı tarafından VDKB'ye gönderilir.

3. İncelenecek Mükelleflerin Tespiti

Günümüzde, vergi inceleme faaliyetleri, Vergi Denetim Kurulu (VDK)'ya bağlı vergi müfettişleri aracılığıyla yürütülmektedir. VDKY'nin "Çalışmaların Planlanması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 40. maddeye göre, VDK tarafından vergi müfettişlerinin bir yıl içerisinde yapacakları vergi incelemeleri ile teftiş, denetim

2 R.G. Tarih: 31/10/2011, R.G. No: 28101.

ve diğer çalışmalarını ile ilgili bir Genel Çalışma Planı hazırlanarak, Başkanlığın görevlerinin sistemli ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi sağlanmaktadır. Ayrıca söz konusu yönetmeliğin 42. maddesinde, genel çalışma planının bir parçası olarak iş ve turne programı kapsamında vergi incelemelerine yer verilmektedir.

Türk vergi hukukunda, vergi inceleme süreci ilk olarak incelemeye tabi olacak mükelleflerin tespit edilmesiyle başlar. İncelenecek mükelleflerin belirlenmesi farklı nedenler göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmektedir. Örneğin, VDK tarafından hayata geçirilen ve vergi denetimi açısından büyük önem taşıyan Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS)'tan elde edilen verilerden yola çıkılarak incelenecek mükellefler belirlenmektedir. Bu sistemde, belirli kriterler göz önünde bulundurularak riskli kabul edilen mükelleflerin incelemeye alınması sağlanmaktadır. VDK-RAS dışında, inceleme elemanlarının talebi, ihbar ve şikayetler, vergi daireleri tarafından gelen inceleme talepleri, idari ve yargı makamlarının talebi ile vergi hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunan mükellefler nezdinde başlatılan vergi incelemeleri gibi diğer nedenlerle incelemenin başlatılmasına sebep olan nedenler bulunmaktadır.

3.1. VDK-RAS'tan Elde Edilen Verilerden Hareketle Vergi İncelemelerinin Başlatılması

VDKY 5/1. maddesine göre, “Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.” görevi, VDK bünyesinde yer alan Risk Analiz Şube Müdürlüğü tarafından yerine getirilmekteydi. Ancak 2020 yılında, 60 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi³ ile Hazine

ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Risk Analizi Genel Müdürlüğü kurulmuş ve risk analizi yapma görevi Risk Analizi Genel Müdürlüğü'ne bırakılmıştır. Bu kapsamda, vergi kayıp ve kaçığı ile kayıtdışı ekonomik faaliyetlerinin önlenmesi amacıyla ilgili kamu kurum ve kuruluşlarıyla koordinasyonu sağlayarak, vergi kayıp ve kaçığı ile kayıtdışı ekonomik faaliyetleri araştırmak, bunların önlenmesine yönelik risk analiz ve değerlendirme çalışmalarını yapma görevi Risk Analizi Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasında yer almaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) bünyesinde oluşturulan VDK-RAS ile kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki diğer kurum ve kuruluşlar ile gerçek veya tüzel kişilerden mükellefiyetle ilgili sürekli ve dönemsel bilgiler toplanarak yapılan istatistikler doğrultusunda mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir (VDKB, 2021: 24). Diğer bir ifadeyle, risk analizi, VDK-RAS aracılığıyla, çeşitli bilgi, veri ve istatistiklerin toplanarak analiz edilmesi ve faaliyet grupları, sektörler ve mükellefler bazında risk alanlarının belirlenmesi şeklinde işlemektedir.

VDK-RAS aracılığıyla ihbar, görüş ve öneri raporları, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlarından gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmalarından kaynaklanan veriler dikkate alınarak mükellefler ile ilişkilendirilmiş, analiz edilmiş ve riskli görülen mükelleflerin incelemeye sevkı sağlanmıştır (VDKB, 2022: 27).

VDKB'nin 2022 yılı Faaliyet Raporuna göre, 2021 yılında; risk analiz modeli, proje çalışmaları, görüş ve öneri raporları ve diğer kurum ve kuruluşlardan gelen taleplere istinaden yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde sistem üzerinden toplam 19.334 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Risk analiz modeli kapsamında yürütülen risk

3 R.G. Tarih 18/04/2020, R.G. No: 31103.

analiz çalışmaları neticesinde 1.585 mükellef analize tabi tutulmuştur. Analiz çalışmalarında 10.975 risk unsuru değerlendirilmiş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır. Daire Başkanlıklarından analiz talebi ile gelen 5.123 mükellef sahte belge düzenleme yönünden analize tabi tutulmuştur. Ayrıca, 2021 yılında 117 adet sahte belge düzenleme organizasyonu tespit edilmiştir (VDKB, 2022: 50).

3.2. Vergi İnceleme Elemanlarının Talebi Üzerine Vergi İncelemelerinin Başlatılması

İncelenecek mükellefler tespit edilirken, vergi inceleme elemanlarının inceleme talepleri de dikkate alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle, mükellefler nezdinde inceleme başlatılmasının nedenlerinden biri de vergi inceleme elemanlarının inceleme talepleridir.

VİUEHY'nin "Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi" başlıklı 6. maddesinin 4. fıkrasına göre, "Yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda durum gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime bildirilir." denilerek, vergi inceleme elemanlarına, yürüttükleri incelemeler sırasında ihtiyaç halinde incelenen mükellefle iş ilişkisi içinde olan farklı bir mükellefin de incelenmesini isteme yetkisi verilmiştir. Ancak burada ki yetki, vergi inceleme elemanlarına kendiliklerinden diğer mükellefi incelemeye alma yetkisi değildir. Burada, sadece vergi inceleme elemanlarının inceleme taleplerini bağlı oldukları birime bildirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun nedeni ise VDKY'nin "Vergi Müfettişlerinin Görev ve Yetkileri" başlıklı 36. maddesinin 2. fıkrasına göre, "vergi müfettişlerine verilen görevler, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen hallerde ilgili Daire Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re'sen, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamazlar." hükmüdür. Bu anlamda,

VİUEHY'nin 6/3. maddesi gereği, vergi inceleme görevi, yazı ile ve sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin yapılmaktadır. Yine söz konusu yönetmeliğin aynı maddesine göre, yürütülmekte olan incelemeler esnasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu ya da döneme ilişkin durumların tespiti halinde, durum ilgili birime bildirilir. Görev yazısında yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektiren hallerde, bu durum yeni bir görevlendirme gerektirmez.

Sonuç olarak, vergi inceleme elemanlarının inceleme talebinin bağlı oldukları birim tarafından uygun görülmesi halinde, inceleme görevi, talepte bulunan vergi inceleme elemanına verilebileceği gibi başka bir vergi inceleme elemanına da verilebilmektedir.

3.3. İhbar ve Şikayetler Üzerinde Vergi İncelemelerinin Başlatılması

VDKB'nin görev ve yetkileri arasında gelen ihbar ve şikayetleri değerlendirmek yer almaktadır. Bu anlamda, mükellefler nezdinde inceleme başlatılmasının nedenlerinden bir diğeri de ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi ve gerekli sebeplerin varlığı halinde, ilgili mükellefler hakkında vergi incelemesinin başlatılmasıdır.

İhbar ve şikayetler üzerinde vergi incelemelerinin başlatılmasını iki kavram olarak ele almak gerekmektedir. Şikayet yoluyla yapılan başvurular, genel olarak, VUK kapsamında düzenlenmesi gereken belgeleri alamayanların durumu ilgili yerlere bildirmesi amacıyla vergi incelemeleri esnasında mükelleflere tanınan dilekçe hakkının kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir. Buna karşılık, ihbar, kanunlar tarafından yasaklanmış, suç sayılan durumların yetkili mercilere bildirilmesidir. Vergi ihbarı ise vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren herhangi bir mükellef hakkında yazılı veya sözlü olarak durumun ilgili vergi idaresine bildirilmesi olarak tanımlanabilir.

Vergisel konularda yapılan ihbar sonrasında gerekli şartları taşıyan, somut bilgi ve belgelerle desteklenen ihbar dilekçeleri incelemeye sevk edilmektedir (Türkay, 2016: 186). Ülkemizde vergi incelemelerinin önemli bir kısmı ihbarlara dayalı olarak yapılmaktadır. Bu nedenle, vergi kayıp ve kaçığında sebebiyet veren kişi veya kurumları yetkili makamlara haber verenleri teşvik etmek amacıyla belirli konularda ve belirli şartlarda ihbar ikramiyesi verilmektedir (Şenyüz, vd., 2021: 271). İhbar ikramiyesi, “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun”⁴ dayalı olarak uygulanmaktadır.

Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetler ile inceleme taleplerinin değerlendirilerek incelenecek mükelleflerin tespit edilmesi, sınırlı olan denetim gücünün daha verimli kullanılması ile vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılmasının sağlanması için hazırlanan 16.02.2015 tarihli “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge” uyarınca, Kurul Başkanlığı merkezinde 1, Daire Başkanlıkları bünyesinde 22 olmak üzere toplam 23 ihbar ve inceleme taleplerini Değerlendirme Komisyonu (İİTDK) oluşturulmuştur (VDKB, 2022: 30).

3.4. Vergi Daireleri Tarafından Gelen İnceleme Talepleri Üzerine Vergi İncelemelerinin Başlatılması

VUK’un “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135. maddesine göre, “*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*” denilerek, vergi dairesi müdürlerinin de vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları belirtilmiştir. Yine söz konusu kanunun 29. ve 30. maddelerinde düzenlenmiş olan

4 R.G. Tarih: 26/12/1931, R.G. No: 1990.

ikmalen ve re’sen tarhiyat hallerini gerektiren vergi incelemelerinin bir kısmı VUK’un 135. maddesi gereğince vergi dairesi müdürleri tarafından yapılabilmektedir. Ancak bazı karışık vergi konularının incelenmesini gerektiren hallerde, vergi dairesi müdürleri, vergi inceleme taleplerini VDKB’ye iletmekte ve incelemeler VDKB bünyesindeki vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir.

3.5. İdari Makamlarının Talebi Üzerine Vergi İncelemelerinin Başlatılması

Mükellefler nezdinde vergi incelemesi başlatılmasının nedenlerinden bir diğeri de, idari makamlarının talepleri üzerine vergi incelemelerinin başlatılmasıdır. Vergilendirme işlemleriyle muhatap olan diğer bazı idari makamların, örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mali Suçları Araştırma Kurulu gibi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı birimler tarafından VDKB’ye vergi inceleme talepleri gönderilebilmektedir. Ayrıca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Emniyet Genel Müdürlüğü, Ticaret Bakanlığı gibi diğer kamu kurumları tarafından VDKB’ye gönderilen inceleme talepleri doğrultusunda vergi incelemeleri başlatılabilmektedir.

3.6. Yargı Makamlarının Talebi Üzerine Vergi İncelemelerinin Başlatılması

İdari makamların talepleri üzerine mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılabildiği gibi, benzer şekilde, yargı makamlarının talebi üzerine de vergi incelemeleri başlatılabilmektedir.

Cumhuriyet Başsavcılıkları tarafından tespit edilen veya kendilerine gelen vergi kayıp ve kaçığına ilişkin ihbar ve şikâyetler neticesinde vergi incelemesi yapılabilmektedir. Örneğin, VUK’un “Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul” başlıklı 367. maddesinde, “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359. maddesinde*

yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle itila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.” ifadesine yer verilerek, Cumhuriyet Başsavcılıklarının kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde, durumu ilgili vergi dairesine bildirerek vergi incelemesi başlatılmasını talep etme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.

3.7. Diğer Nedenlerle Vergi İncelemelerinin Başlatılması

İncelenecek mükelleflerin tespiti ile ilgili olarak yukarıda sayılan nedenler dışında, bazı özel nedenlerle de mükellefler hakkında vergi incelemesi başlatılabilmektedir. Bu bağlamda;

- Vergi hataları,
- İzaha davet,
- Mükellef kaydının terkin,
- Vergi iade talepleri,
- İstisna ve muafiyetlerden yararlanma talepleri,
- Kurumların tasfiyeye girmeleri

gibi nedenlerde vergi incelemeleri başlatılabilmektedir.

Örneğin, VUK'un 370. maddesinde düzenlenmiş olan izaha davet müessesesine başvuran mükelleflerin yaptıkları izahın yeterli bulunmaması halinde, kanunen belirlenen yaptırımlar (gecikme zammı, vergi ziyai cezası gibi) uygulandıktan sonra, mükellefler nezdinde vergi incelemesi başlatılabilmektedir. Yine söz konusu kanunun 160/A maddesine göre, mükellef kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin edildiği hallerde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan analiz ve değerlendirmeler sonucunda sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılabilmektedir.

4. Sonuç

Vergiyi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağı olarak düşündüğümüzde, devletin vergi gelirlerini sağlıklı bir şekilde toplayabilmesi büyük önem arz etmektedir. Aksi takdirde, devlet, elde etmesi gereken vergi gelirlerini toplayamayacağından, kamu harcamalarının finansmanı açısından önemli aksaklıklar meydana gelirken, kayıtdışı ekonominin artmasına da sebep olacaktır.

İşte bu noktada, vergi denetimi, devletler açısından vazgeçilmez bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Türk vergi sistemi, elde edilen gelir ve kazancın mükellefler tarafından beyan edilmesi, diğer bir ifadeyle, beyan esasına dayandığından, mükellef beyanlarının doğruluğu, bu sistemin başarılı olmasına bağlıdır. Bu anlamda, mükellef beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve sağlamak oldukça önemlidir. Bu ise vergi denetimleri aracılığıyla sağlanmaktadır. Vergi denetimleri arasında en etkili denetim türü ise vergi incelemeleridir.

Birçok farklı aşamaya sahip olan vergi incelemesi, en basit haliyle, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılarak tespit edilmesi ve vergilerin doğru şekilde ödettirilmesinin sağlanmasıdır. Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanması;

- Mükellef hakkında ihbar veya şikayet olması,
- Mükellefin sahte belge düzenlemesi veya kullanması,
- Mükellefin düşük kar oranı açıklanması,
- Mükellefin karşıt incelemeye tabi tutulması,
- Sektör bazında gerçekleştirilen incelemeler,
- Diğer kurum ve kuruluşlardan gelen bilgiler,

- Mükellefin kanunda belirtilen sınırların üstünde istisna ve muafiyet uygulaması

gibi sebeplerden kaynaklanabilmektedir. Bu anlamda, beş ana başlık şeklinde sınıflandırdığımız vergi incelemesi, incelemeye tabi olacak mükelleflerin belirlenmesi ile başlamaktadır.

İncelenecek mükelleflerin tespiti ise farklı nedenlerin varlığı dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Bu nedenleri;

- VDK-RAS'tan elde edilen veriler,
- Vergi inceleme elemanlarının talepleri,
- İhbar ve şikayetler,
- Vergi daireleri tarafından gelen inceleme talepleri,
- İdari makamlarının talepleri,
- Yargı makamlarının talepleri,
- Diğer nedenler

şeklinde sıralayabiliriz.

Bu nedenler arasında en dikkat çeken VDK-RAS üzerinden elde edilen bilgilerden yola çıkılarak mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulmasıdır. Vergi idarelerinin denetim amacıyla sahip olduğu kaynaklar sınırlı ve belirlidir. Sınırlı kaynaklar ile vergi idaresinin denetim yaparak riskli mükellefleri belirlemesi ihtimali düşük olduğundan, gelişen bilgi işlem teknolojileri ile birlikte, riski en aza indirmek ve vergi idaresinin etkinliğini artırmak amacıyla, risk odaklı denetim sistemlerine yönelmesi kaçınılmazdır. Bu sistemde, kriterler belirlenerek, mükellef faaliyetleri analiz edilmekte ve mükelleflerin risk alanları belirlenmektedir. Bu sayede, VDK-RAS'tan elde edilen veriler dikkate alınarak riskli görülen mükellefler de incelemeye tabi tutulmaktadır. Bu sistem sayesinde, vergi idaresi tarafından bütün mükelleflere eşit muamelede bulunulurken, incelenecek

mükelleflerin tarafsız olarak belirlenmesi ve vergi denetim maliyetlerinin düşürülerek vergi denetiminde etkinlik sağlanmaktadır.

İhbar ve şikayetler de mükelleflerin incelemeye alınmasında önemli bir yere sahiptir. Bu bağlamda, VDKB 2021 yılı faaliyet raporuna göre, 2021 yılı itibarıyla, gerçekleştirilen vergi incelemelerinin yaklaşık % 14'ünün ihbar ve şikayetler üzerine yapıldığı görülmektedir.

VDK-RAS ile ihbar ve şikayetler üzerine mükellef nezdinde inceleme başlatılması, incelenecek mükelleflerin tespitinde en önemli iki neden olmakla birlikte, bu nedenler dışında kalanlar da incelenecek mükelleflerin tespiti açısından önemli işlevleri yerine getirmektedir. Sonuç olarak, mükellef tespitinde kullanılan yöntemleri bir bütün olarak ele aldığımızda, Türkiye'de incelenecek mükelleflerin tespitinde kullanılan yöntemlerin yeterli düzeyde olduğunu söyleyebiliriz.

Kaynakça

1. Akcan, M. (2018), "7143 Sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 27(2), 123-136.
2. Çavdar, F. (2021), Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri, Ankara: Gazi Kitabevi.
3. Nas, A. (2012), "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 61(4), 1307-1336.
4. Organ, İ. (2008), Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi.
5. Şeker, S. (1993), "Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme", Yaklaşım Dergisi (5), 40-55.
6. Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2021), Vergi Hukuku, 12. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
7. Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2022), Vergi Denetimi, Ankara: Seçkin Yayınları.
8. Türkay, İ. (2016), "Vergi İhbar ve İhbar İkramesinin Ödenmesi", Vergi Raporu Dergisi (200), 185-195.
9. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. (2021). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/04/20210407-6.htm> (Erişim Tarihi: 24/08/2022).

10. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2022), 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji, Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü, Ankara, <https://vdk.hmb.gov.tr>.
11. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2021), 2020 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü, Ankara, <https://vdk.hmb.gov.tr>.
12. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği. (2011). <https://www.mevzuat.gov.tr/File/-GeneratePdf?mevzuatNo=15452&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeliği&mevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 25/08/2022).
13. Yoruldu, M. (2019), "Vergilendirmenin Güvenliği Açısından Karşit İnceleme Kurumu: Mahiyeti, Hüküm ve Sonuçları", Balkan Sosyal Bilimler Dergisi (8), 415-419.
14. 60 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. (2020). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200418-1.pdf> (Erişim Tarihi: 25/08/2022).