

Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi

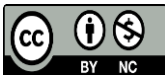
International Journal of Social, Political and Financial Researches

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ussmad>*Araştırma Makalesi/ Research Article***Vergi Denetim Hukukunda Vergi İncelemesi Süreci ve Uygulamada Özellik İçeren Hususlar***Tax Audit Process and Special Issues in Application in Tax Audit Law***Taner Ercan^a**^aDoç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, taner.ercan@klu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9647-0127**MAKALE BİLGİSİ****Makale Gönderim Tarihi:** 30.12.2024**Makale Kabul Tarihi:** 05.02.2025**Anahtar Kelimeler:** Vergi İncelemesi, Vergi Denetim Hukuku, Vergi Denetimi, Vergi İnceleme Süreci**JEL Kodları:** K34, K39, H26**ÖZ**

Devletlerin kamusal görevlerini ifa edebilmeleri, vergi potansiyellerini tam olarak değerlendirebilmelerine ve vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılmasına bağlıdır. Bu minvalde vergi denetimi gelir unsurunun devamlılığı açısından kamunun en önemli müesseselerden biridir. Denetim sürecinde yetkililerce ortaya konan çaba, etkinlik ve verimlilik bağlamında devletin gelir sağlama olanaklarını da arttıracaktır. Çağdaş vergileme anlayışında vergilerin tespiti beyan esasına dayanmakta olup söz konusu prensip Türkiye’de tatbik edilmektedir. İlk doğruluk karinesine sahip mükellef vergi beyanı, Anayasal çerçevede idareye verilmiş yetki kapsamında denetlenmektedir. Beyana dayalı vergi sistemlerinin sigortası şüphesiz vergi denetimidir. Mevzubahis sürecin en önemli ve en geniş kapsamlı unsuru, Vergi Denetim Hukuku çerçevesinde uygulanan mükellef tarafından ödenmesi zorunlu vergilerin eksiksiz ve tam olduğu hususu araştırılan, bu yönde tespitlerde bulunmak amacıyla yürütülen denetim aracı vergi incelemesidir. Bu çalışmadaki temel gaye, kamu gelirlerinin en önemli ögesi olan vergilerin beyan edilmesi ve sonrasında oluşacak kayıp ve kaçakları engelleme adına yapılan vergi incelemesi sürecini mer’i mevzuat kapsamında açıklamak, vergi incelemesinin uygulanması aşamasında özellik arz eden hususların değerlendirilmesidir.

ARTICLE INFO**Article Received:** 30.12.2024**Article Accepted:** 05.02.2025**Keywords:** Tax Audit, Tax Audit Law, Tax Audit, Tax Audit Process**JEL Codes:** K34, K39, H26**ABSTRACT**

The ability of states to perform their public duties depends on their ability to fully evaluate their tax potential and to reveal resources that have been excluded from taxation. In this context, tax auditing is one of the most important institutions of the public in terms of the continuity of the income element. The efforts put forth by the authorities during the auditing process will also increase the state's income generation opportunities in terms of effectiveness and efficiency. In the contemporary taxation approach, the determination of taxes is based on the declaration principle and this principle is also applied in Turkey. The taxpayer's tax declaration, which has the first presumption of truth, is audited within the scope of the authority granted to the administration within the constitutional framework. The insurance of tax systems based on declaration is undoubtedly tax auditing. The most important and comprehensive element of the process in question is the tax audit, which is an audit tool that investigates whether the taxes that must be paid by the taxpayer are complete and complete within the framework of the Tax Audit Law and is carried out to make determinations in this direction. The main purpose of this study is to explain the tax audit process carried out in order to prevent losses and evasions that will occur after the declaration of taxes, which are the most important elements of public revenues, within the scope of the current legislation and to evaluate the issues that are specific during the implementation of the tax audit.



Bu makale [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/) altında lisanslanmıştır
This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 License



Giriş

Denetim, çok yönlü bir kavram olup yapılan işin niteliğine ve denetimin gayesine göre farklı şekillerde tanımlanabilir. Söz konusu kavram, belirli bir birime yönelik işlem, eylem ve bilgilerin önceden tespit edilmiş olan ölçütlere uygunluk seviyesini saptamak amacıyla gerçekleştirilen, yeteri düzeyde delil toplanması ve bu suretle delilleri değerlendirme ve değerlendirme sonucunda varılan görüşün paydaşlara rapor etme sürecidir. Bahsi geçen sürece ilişkin kuralları ve işlemleri düzenleyen hukuk dalı da denetim hukukudur. Denetimin türüne ve konusuna göre denetim hukuku belirli farklılıklar içermekte olup kamu denetimi, finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi gibi farklı dallara ayrılabilir. Bu kapsamda vergi denetimi de belirli bir süreci içeren, mer'î mevzuat hükümlerine göre yürütülmesi gereken bir denetim türüdür. Mevzubahis vetireler kapsamında günümüzde vergi denetimi de hukuk sistemi içerisinde kendisine yer bulmuştur. Vergi denetim hukuku; devletin yetkilendirilmiş organları eliyle ifa edilen, ödenmesi gereken verginin yasalara uygunluğunu tespit etmeye yönelik mevzuata göre belirlenmiş teknikleri kapsayan, denetim sürecine ilişkin kuralları içeren mali hukukun alt dalı olarak tanımlanabilir. Vergi denetim hukukunun konusunu ise mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve bunlara ilişkin hususlar ile defter, kayıt, belge ve mali tablolar ihtiva etmektedir. Çağdaş vergi sistemlerinde “beyana dayalı tarh” usulü tercih edilmekte olup vergi yükümlülerinin devlete ödeyecekleri vergi tutarını evvelden belirlenmiş kurallara göre hesaplayıp beyan etmeleri esastır. Türk Vergi Hukuku temelde beyan esasına dayanmaktadır ancak “beyana dayalı tarh” sisteminde “ekonomik, malî, hukuki, sosyolojik ya da psikolojik” nedenlerden ötürü yükümlülerin beyanlarının gerçeği yansıtma sorunu meydana gelmektedir. Bu sebeple mükelleflerin vergi sistemine uyup uymadıklarının denetlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Anayasal çerçevede devlete atfedilmiş vergiye ilişkin görev sadece vergilendirme ve vergi alma yetkisini kapsamamakta, vergi sistemine uyulması hususunu ve ödenecek vergilerin doğruluğunu denetleme yetkisini de içermektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının oluşmasını engelleme sürecinde Vergi Denetim Hukukundan faydalanılmaktadır. İdare özellikle bu vetirede sıklıkla vergi denetimine başvurmakta olup bu yöndeki işlevini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan “yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama” yöntemleri ile gerçekleştirmektedir. Vergi incelemesi müessesesi de vergi denetim vasıtalarından olup söz konusu araçlar arasında etkileri en ağır olan, en geniş boyuta sahip yaygın perspektifte birçok vergi denetim türünü kapsayan bir yöntemdir. Vergi denetim hukuku kapsamında yürütülen vergi incelemesinin temel gayesi; vergi kanunları uyarınca mükellef tarafından ödenmesi gereken vergi beyanının ve verginin doğruluğunun mezkûr kanun ve ikincil düzenlemeler çerçevesinde araştırmak, tespit etmek, sağlamaktır. Bunların yanı sıra, yükümlülerini vergi kanunlarına uymaları hususunda eğitmek, mevzuattaki değişiklikler konusunda yardımcı olmak ve kayıt dışı ekonomiyi engellemektir.

Bu minvalde çalışmada, vergi denetim hukuku çerçevesinde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, mükellefin beyan ettiği verginin doğruluğunu araştırmak üzere tesis edilmiş vergi inceleme süreci ve bu aşamada mer'î mevzuat bağlamında uygulama aşamasında hususiyet arz eden konuların değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1. Vergi Denetim Hukukunda Vergi İncelemesi Kavramı

Denetim kelimesi Türk Dil Kurumu sözlüğünde; temel olarak bir işin ya da bir görevin doğru, olması gerektiği şekilde, yolunda icra edilip edilmediğini anlamak adına gerçekleştirilen araştırma, murakabe, teftiş, denetim ve kontrol olarak ifade edilmektedir. Ayrıca bu kapsamda denetimle ilişkili ya da yakın anlamları taşıyan birçok kavram yer almakta olup bunlardan başlıca olanlar; kovuşturma, soruşturma, inceleme ve revizyon kelimeleridir (Somuncu, 2005, s.135). Denetim faaliyeti gerçekleştirilirken birçok etkeni ve tanımı bünyesinde barındırmakta, denetimi icra eden kurum ya da toplum içerisindeki pozisyonu, planlanan denetimin gayesine göre farklı biçimlerde ifade edilmektedir (Sarılı, 2003, s.60). 12.06.2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in 4/b maddesinde denetim tanımı şu şekilde yapılmıştır; “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır” (Resmî Gazete, 2006/10_22: m.4/b). Denetim faaliyeti mezkûr tebliğde belirtildiği üzere sadece finansal bilgilerin teyit edilmesi, murakabesi anlamını taşımamaktadır. Denetim kavramı genel çerçevede değerlendirildiğinde, hayatın olağan akış sürecinde söz konusu bağlamda fiiliyata dökülen her iş, işlem, tutum ve davranış olarak da ifade edilebilir. Denetim, gerek kamu gerek özel sektör için icra edilebilir. Bahsi geçen tanımdan hareketle, bu sürece yönelik usul ve hükümleri düzenleyen hukuk dalı denetim hukukudur. Yani söz konusu kavram çerçevesinde denetim hukuku, herhangi bir birime dair işlem, faaliyet ve tekemmül eden bilgilerin daha evvel belirli kıstaslara göre elverişli olup olmadığını, yeterlilik düzeylerini tespit etmek maksadıyla gerçekleştirilen delillerin elde edilmesi, ölçülmesi ve nihayetinde meydana gelen sonucun raporlanması anlamına gelmektedir (Yüce & Yücelen, 2021, s. 2).

Denetim faaliyetleri belirli bir sürece yayılmakta olup bu bağlamdaki iş ve işlemlerin kontrol edilmesi vergi ile ilgili eylemler bağlamında da gerçekleşmektedir. Vergi, gerek psikolojik ve toplumsal gerekse mükellef ve idare yönleri ile birden çok boyuta sahip bir olgudur (İlgün, 2020, s.2). Vergilendirme sürecinde mükellefin ve devletin yerine getirmek zorunda olduğu birtakım kurallar bulunmaktadır. Bu çerçevede devlet, mükellefin beyanı doğrultusunda oluşan verginin tahsilini gerçekleştirmektedir. Beyan esasına dayanan tarh sisteminde, vergi yükümlüleri önceden belirlenmiş, yasal olarak tesis edilmiş maddi ve şekli yükümlülükler doğrultusunda vergilerini hesaplayarak beyan etmektedirler. Verginin hesaplanıp ödenmesi münferit olarak mükellefe bırakıldığında birtakım “ekonomik, malî, hukuki, sosyolojik veya psikolojik” saikler ile “beyana dayanan tarh” sisteminde önemli aksaklıklar ortaya çıkmaktadır (Özker, 2002, s.173). Mükellefin vergiyi önemli bir maliyet unsuru olarak görmesi ile birlikte vergiden kaçınma süreci maddi ve şekli suiistimaller, vergi ziyana ve tahsilatın imkansızlığına zemin hazırlamaktadır. Bu ve benzeri nedenlerden dolayı vergi yükümlülerinin veya yükümlü olması gerekenlerin vergi sistemine uygun davranıp davranmadıklarının, beyan ettikleri vergilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetlenme ihtiyacı oluşmaktadır. Nitekim devlete atfedilen vergilendirme ve vergi toplama salahiyetine ek olarak mükellefin mer’i mevzuata uymasını denetleme, vergi yükümlüsünün ödemek zorunda olduğu vergilerin doğruluğunu kontrol etme yetkisi de yer almaktadır (Yerlikaya, 2011, s.2). Dolayısıyla bahsi geçen vetireler doğrultusunda “denetim hukuku” tüm içeriği ile birlikte vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsurudur. Bu kapsamda vergilendirme sürecinin incelenmesi, denetim kararının alınmasından sona ermesine kadar olan tüm aşamalar denetim hukuku ve ilişkili yasalar bağlamında düzenlenmektedir (Arıca ve İyibil, 1985, s.2). Mezkûr hukuk dalında, vergi denetim yetkisinin hangi aşamalarda ne çeşit iş ve faaliyetleri içerdiği hüküm altına alınmaktadır. Söz konusu denetim faaliyetleri belirli süreç ve merhalelerden teşekkül etmekte olup ilgili mevzuat hükümleri ve uluslararası standartlar ile belirlenmiştir. Bu minvalde vergi denetim hukuku, “devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini (ödenmesi gereken verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini) sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan süreçle ilişkin kurul ve hükümleri içeren mali hukukun alt dalıdır” şeklinde tanımlanabilir. Vergi denetim hukukunun konusunu yükümlü ve mükellefiyetle ilgili maddi vakıalar, kayıtlar ve mevzular ile defter, kayıt, belge ve mali tablolar teşkil etmektedir. Ayrıca mali hukukun bir alt dalı olarak konumlanan vergi denetim hukukunun kaynakları bu çerçevede mali hukukun kaynakları ile benzerlik göstermektedir. Bahsi geçen kapsamda Türk vergi mevzuatında vergi denetim hukukuna doğrudan menşei teşkil edecek kaynakları şu şekilde sıralayabiliriz; Anayasa, Kanunlar, Uluslararası Anlaşmalar, İnsan Hakları Hukuku, Cumhurbaşkanı Kararnameleri, Yönetmelik, Diğer Kanun Altı Düzenlemeler, Uluslararası Standartlar, Prensipler, Ulusal ya da Uluslararası Kurum Rehberleri, Yargı Kararlarıdır (Yüce & Yücelen, 2021, s.3).

Vergi denetim hukuku ve diğer ilişkili mer’i mevzuatta yer alan hükümler çerçevesinde vergi denetimi de beyan edilen verginin doğruluğunu araştırmaya yönelik faaliyetler bütünü olarak ifade edilmektedir. Vergi denetim kavramı farklı biçimlerde de tanımlanmaktadır. Vergi denetimi, bir ülkedeki mer’i mevzuat çerçevesinde vergi sisteminin etkinliğini ve düzenini sağlamak gayesiyle ifa edilen bir denetim sürecidir (Somuncu, 2005, s.137). Bir başka tanıma göre vergi denetimi, “vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür” (Şeker, 1994, s.7). Temel olarak vergi denetimi kavramı, yönetimin ve mükelleflerin mevzuatta yer alan hükümler, ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir (Oğuztürk & Ünal, 2015, s.209). Farklı bir bakış açısı ile yine bir başka tasvir bağlamında vergi denetimi, “vergilendirmeye ilişkin yasal düzenlemelerde yer alan hükümlere uyulup uyulmadığı, mali bilanço ve gelir tablosunda yer alan kârın ve buna bağlı olarak hesaplanan verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılan denetimlerdir” (Uyanık, 2001, s.65). Diğer taraftan vergi denetimi, “vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp tahsil işlemi ile sonuçlanan vergilendirme sürecinde, vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin kanunlara uygun hareket edip etmedikleri hususunda, gerekli delillerin toplanması ve toplanan deliller çerçevesinde değerlendirme yapılması” olarak da betimlenmektedir (Organ, 2008, s.39). Vergi ile ilgili otoriteler, vergi mükelleflerinin mevzuatta yer alan gereklilikler doğrultusunda yükümlülüklerini olması gerektiği şekilde yerine getirip getirmediğini denetler. Söz konusu denetimler, “vergi kaçırma veya hatalı beyan” gibi durumları saptama ve gerekli düzeltici tedbirleri almak için kullanılmaktadır (Mutluer, 2011, s.87). Vergi denetimi ile sadece mükelleflere yönelik denetim ve tedbirler alınmamakta, vergi idaresinin de bu çerçevedeki eylem ve işlemlerinin vergi mevzuatına uygunluğunun tarafsız ve objektif şekilde kontrol edilmesi sağlanmaktadır (Erdem, 2011, s.47). Ayrıca vergi denetimi, bütçeye kaynak sağlama maksadı güden mali amaç çerçevesinde vergi kaçakçılığının önlenmesine imkân sağlanmakta, sosyal amaç bağlamında ise vergi adaletinin sağlanmasına hizmet etmektedir. Hukuki amaç minvalinde vergi denetimi yürürlüğe giren ve mer’i mevzuatta yer alan bir verginin tatbik edilmesi hususunda devletin otoritesini ve saygınlığını da tesis etmektedir (Meriç, 2002, s.24).

Türkiye’de vergi denetimine ilişkin düzenleme VUK’da yer almakta olup ilgili yasaya göre denetleme işlevi idare tarafından yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yöntemleri vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Söz

konusu hukuki düzenleme geniş anlamda yorumlanacak olursa vergi denetimi mezkûr mevzuat çerçevesinde yükümlü beyanlarının doğruluğunu tespit etmek gayesiyle defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde detaylı araştırma ile inceleme şeklinde ele alınır. Vergi incelemesi olarak ifade edilen bu vergi denetim türünün temel amacı VUK'un 134. maddesinde belirtilmiştir; *"Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır"* (Resmî Gazete, 1961/213: m.134). Vergi incelemesi kavramının tanımına ilişkin literatüre bakıldığında, söz konusu kavramın dar ve geniş anlamda amaçsal, hukuki ya da işlevsel yönüyle tasvir edildiğini görmekteyiz (Candan, 2006, s.162). Buna göre vergi incelemesi kavramları çeşitli kaynaklarda kısaca şu şekillerde ifade edilmiştir.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN vergi incelemesini *"beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma"* olarak tanımlamışlardır (Öncel vd., 2011, s.100).

KIZILOT/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ'e göre *"vergi incelemesi ile mükellef nezdinde vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm işlemler, derinlemesine incelenerek; ödenen verginin ödenmesi gereken vergi olup olmadığı araştırılır. Özellikle beyana dayanan vergiler açısından önem arz eden vergi incelemesi ile mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğruluğu denetlenir"* (Kızılot vd., 2007, s.122).

ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK vergi incelemesi ile *"mükellef nezdinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemlerin derinlemesine incelenerek mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğru olup olmadığının araştırıldığını"* ifade etmişlerdir (Şenyüz vd., 2012, s.134).

AKDOĞAN ise vergi incelemesi tanımını 2365 Sayılı 04.01.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'dan önce şu şekilde yapmıştır; *"mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde yapılacak muhasebe dışı envanterden elde edilecek bulgulara uygunluğunun araştırılarak; doğruluğunun saptanması veya sağlanmasıdır"* (Akdoğan, 1979, s.4).

KARAKOÇ'a göre vergi incelemesi, *"vergi idaresinin vergi alacağını sağlıklı bir biçimde belirleyip tahsil edebilmek için yükümlülükle ilgili olarak gereksindiği ayrıntılı araştırmadır"* (Karakoç, 2007, s. 296).

Vergi incelemesinin etkin bir şekilde yapılması yalnızca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaya hizmet etmeyecek, aynı zamanda mükellefin dürüst ve yasalara uygun hareket ederek gerçek şekilde vergisini vermesini sağlayarak vergi kaçakçılıklarını belirleme ve önleme hususunda önemli bir faktör olacaktır (Yıldız, 2013, s.133). Vergi incelemesinin kapsamına, bakıldığında vergi denetim türlerinden en geniş muhtevaya sahip bir denetim biçimi olduğu anlaşılmaktadır. Vergi incelemesi; VUK md. 2'de belirtilen *"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir"* hükmünden hareketle VUK çerçevesinde *"genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı diğer gelirleri"* kapsamaktadır (Resmî Gazete, 1961/213: m.1-2). Vergi incelemesi yetkisine haiz olanlar, defter ve belgeler ile sınırlı olmadan mükellef tarafından ödenmesi gereken verginin tam ve doğru olup olmadığının tespit edilmesine yönelik inceleme faaliyetlerinde VUK'un 3. maddesinde belirtilen ekonomik yaklaşımı da gözeterek delil serbestisi minvalinde değerlendirme ve inceleme yapabilmektedir (Resmî Gazete, 1961/213: m.3). Vergi incelemesinin anayasal mesnedi ise *"bütçenin yıllık olma"* prensibidir. Çünkü bütçe olmadan, bütçe yasası olmadan gelir tahsili yapılamaz ve yıl bazında verilen beyannameler ile tahmini bütçenin tahakkuk miktarlarının gerçekliği, fiili tutarları inceleme vasıtasıyla ortaya çıkar. Bunun yanında Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan *"genellik ilkesi"* gereği mali güce göre vergi alınması ve verginin de bu çerçevede eşit olarak toplanabilmesi de vergi incelemesi vasıtası ile mümkün olabilmektedir (Yüce & Yücelen, 2021, s.142). Vergi incelemesinin hukuki çerçevede tatbiki, başta Vergi Denetim Hukuku'nun kaynakları olmak üzere 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan *"Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"* ve diğer ikincil mevzuat hükümleri çerçevesinde şekillenmektedir (Gözler, 2013, s.296).

2. Vergi İncelemesine Başlama ve İnceleme Süreci

Mükellef bildirimine dayalı vergi sistemlerinde idarenin yükümlünün beyanının doğruluğunu araştırması gayet doğaldır. Ancak idareyi bu davranışa yönelten yalnızca mükelleflerin suiniyetli faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan problemler olmayıp, yasa hükümlerine yükümlüler tarafından yeterince nüfuz edilememesi, mükellefin vergi kanunları hakkında yeterli ölçüde bilgi sahibi olmaması, maddi yanlışlıkların yapılmasıdır. Bahsi geçen unsurların da etkisiyle ortaya çıkan usulsüzlüklerin sebep olduğu durumların vergi incelemesiyle tespit edilmesi suretiyle mükelleflerin eksik ya da fazla vergi ödemelerinin önüne geçmek incelemenin en önemli gayesini teşkil etmektedir (Yaltı, 2006, s.2). Vergi idaresi mükellefin vergi ile ilgili yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirip getirmediğini denetleme işlevini yoklama, arama, bilgi toplama yanında ağırlıklı olarak vergi incelemeleri vasıtasıyla sağlamaktadır (Bayram, 2019, s.99). Mer'i mevzuata rağmen vergi kültürünün ve ahlakına da bağlı olarak mükellefin beyana yönelik yükümlülüğünü hiç yerine getirmemesi veya eksik, hatalı ifa

etmesi mümkündür. VUK'un 135-141. maddelerine göre vergiyi doğuran olayı ve yükümlü ile ilgili hususları ortaya çıkarmak, sunulan beyanların doğruluğunu tespit etmek üzere idareye tanınmış olan en önemli araç vergi incelemesidir (Tekin & Çelikkaya, 2014, s.160). Vergi incelemesi, mükellef tarafından beyan edilen ve ödemesi kaçınılmaz vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlüye ait defter, kayıt ve belgeleri çerçevesinde envanter teyitlerinin de yapıldığı detaylı bir araştırmadır (Batun, 2010, s.189). Bir başka anlatımla mevzubahis kavram, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının vergiye ilişkin işlemlerinin tatbikinden veya yerine getirilen sorumluluklardan sonra vergi idaresinin yetkili görevlileri tarafından denetlenmesi vergi incelemesi olarak da ifade edilebilmektedir (Gözübüyük, 2007, s.404). Vergi incelemesi bir revizyon türü olmakla birlikte yetkisini VUK'tan almaktadır. Mezkûr yasada vergi incelemesinin fiili tanımı yer almamaktadır fakat Kanun'un 134. maddesinde "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*" ifadesi ile amaçsal bir tanımlama yapılmıştır (Resmi Gazete, 1961/213: m.134). Vergi incelemesi sadece vergi kayıp ve kaçaklarının tespitine katkıda bulunmamakta, eğitici bir fonksiyona sahip olduğundan dolayı yükümlülerin vergisel yönden eğitilmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca inceleme; vatandaşlık bilincinin yerleşmesine, mükellef aidiyetinin oluşmasına, caydırıcılık işlevi sayesinde hata, hile ve eksikliklerin cezalandırılmasına, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine, vergi gelirlerinin artırılmasına, vergide sosyal adaletin ve gelir dağılımının toplum tabanına genişlemesine, muhasebe sistem ve düzeninin yerleşip gelişmesine katkı sağlamaktadır (Alptürk, 2008, s.409).

Vergi incelemesi içerik olarak farklı türlere ayrılmakta olup belirli kriterlere göre sınıflandırılabilir. İnceleme türleri ait oldukları ölçütlere göre şu şekilde sıralanabilir; İncelemenin kapsamında göre tam inceleme, kısa inceleme, sınırlı inceleme, incelemenin sürekliliği açısından devresel ve sürekli inceleme, incelemenin akışı açısından geriye ve ileri doğru inceleme, mükellef sayısı açısından toplu ve münferit inceleme, incelemenin kaynağı açısından normal, ihbarlı ve karşıt incelemedir (Nas, 2012, s.1310). Vergi incelemesi belirli bir süreci içermekte olup uygulanacak usul ve esaslar; VUK, ilişkili mer'i mevzuat ve 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*" çerçevesinde tatbik edilmektedir. İncelemenin muhtevasına göre uygulanacak vergi inceleme türü belirli temel ilkeler çerçevesinde yürütülecektir. Söz konusu prensipler "*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin*" 5. maddesinde belirtilmiştir; "*Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek. Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek. Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak. Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek. Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak. Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek. Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak. Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak*" (Resmi Gazete, 2011/28101: m.5). Diğer taraftan VUK'ta mevzubahis prensiplerin yanında vergi incelemesine rehberlik edecek detaylar vurgulanmıştır. İlgili yasanın 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar; "*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*" şeklinde ifade edilmiştir (Resmi Gazete, 1961/213: m.135). Mezkûr madde çerçevesindeki yetki ve yapılanma 10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmi Gazetede 646 sayılı "*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname*" ile yeni halini almıştır. Bu kapsamda ilgili kararnamede bu durum şu şekilde belirtilmiştir; "*Vergi incelemelerini yapmaya yetkili ve görevli olan Vergi Denetim Kurulu (VDK), Maliye Bakanlığının danışma ve denetim birimi olarak vergi inceleme ve denetim birimlerinin VDK çatısı altında ve vergi müfettişi/yardımcısı unvanı ile birleştirilmesi sonucunda kurulmuş olup Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığının hizmet birimi olarak düzenlenmiş, başkanlık bünyesindeki vergi müfettişleri de doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapmaya devam etmişlerdir*" (Resmi Gazete, 2011/646: m.3). VUK'un 137. maddesinde vergi incelemesine tabi olanlar, "*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*" biçiminde hüküm altına alınmıştır (Resmi Gazete, 1961/213: m.137). Yasa maddesinde bilakis "*vergi incelemesine gerçek ve tüzel kişiler tabidir*" ibaresi vurgulanmış olsa da tüzel kişiliğe haiz olmayan teşekküller eğer vergisel nitelikli iş ve işlemler ifa etmekte ve "*defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları saklama ve ibraz yükümlülüğü*" altında iseler doğal olarak da vergi incelemesine tabi olacaklardır. Mezkûr yasanın 138. maddesinde inceleme zamanı belirtilmiştir; "*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağını evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, 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” (Resmi Gazete, 1961/213: m.138). İlaveten bu hükümlerin yanında VUK'un 139 ve 140. maddelerinde de incelemenin yapılacağı yer, süre ve incelemede uyulacak esaslar ile ilgili bilgiler yasaya derç edilmiştir (Aykın, 2011, s.32).

Vergi inceleme süreci belirli merhalelerden teşekkül etmekte, incelemenin başından sonuna kadar devam eden aşamalar yükümlü nezdinde yapılan inceleme ve araştırma faaliyetleri ile başlamakta, akabinde ortaya çıkan bulgular ışığında ilgili tespitler tutanağa ilave edilmektedir. Sonrasında tekemmül eden vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilmekte ve arkasından vergi dairesi tarafından tatbik edilecek tarh ve ceza işlemlerine mesnet teşkil etmektedir (Dayanç, 2012, s.90). Vergi inceleme süreci temel olarak dört ana aşamada özetlenebilmektedir, bunlar; İncelemeye hazırlık yani işe başlama aşaması, incelemeye başlama safhası, incelemenin yürütülmesi ve değerlendirme (rapor) aşamasıdır. Bu safhaların usule yönelik işlemler (işe başlama, incelemeye başlama) ve teknik içerikli işlemler (defter, belgelerin incelenmesi, fiili envanter uygulanması vs. ile raporların oluşturulması) olarak iki kapsama da indirgenmesi mümkündür (Keskin, 2012, s.59). Ancak vergi inceleme sürecinin detay başlıklar altında değerlendirilmesi gerek mükellefin hak ve yükümlülüklerine detaylı nüfuz edebilmesi gerekse müfettişlerin görevlerini sorunsuz yerine getirerek kamu menfaatlerini korumaları açısından elzemdir. Bu minvalde vergi inceleme sürecini sekiz aşamadan oluşan şu başlıklar çerçevesinde belirtmek yerinde olacaktır; Vergi inceleme işinin belirlenmesi, incelemeye başlama, yasal defter ve belgelerin ibrazı, inceleme safhası, tutanak taslağı, tutanak imzalanması, raporun değerlendirilmesi ve dinlenme talebi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve raporların vergi dairesine sevk edilmesidir (Resmî Gazete, 2011/28101: m.7-9).

Vergi inceleme işinin belirlenmesi; VDK tarafından belirli kriterlere göre yapılan tespitler ile sürecin başlaması merhalesini ifade etmektedir (Özyer, 2008, s.255). Bu aşama, VDK bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) dahilinde veri-risk teknikleri kullanılarak ya da dosya ve evrak taraması esnasında ortaya çıkan şüphe/deliller vasıtasıyla riskli işlemlerin muhatabı mükelleflerin belirlenip incelemeye sevk edilmesi ile başlamaktadır (Demirci ve Kartal, 1999, s.39). Ayrıca VDK vasıtasıyla kurum ve kuruluşlardan ya da kişilerden gelen ihbar cihetindeki değerlendirmeler de incelemeye kaynak teşkil etmektedir. Bu çerçevede “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönerge” çıkarılmış olup bu sayede mükellefler hakkında ihbar ve şikâyet başvuruları ile inceleme süreci etkin bir biçimde yapılabilmektedir (Yüce & Yücelen, 2021, s.160). Vergi incelemeleri sürecinin etkin ve verimli bir biçimde gerçekleşmesi gayesiyle VDK-RAS altyapısı ile tesis edilen Mükellef Bilgi Raporu (MBR) ve e-denetimde kullanılan Vergi Denetim ve Risk Analiz Sistemi (VDK-VEDAS) kullanılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) 2023 faaliyet raporunda da görüldüğü üzere vergi incelemelerinde teknoloji kullanımı gün geçtikçe artmaktadır. Bu minvalde günümüzde vergi incelemeleri; VDK Bilgi İşlem Sistemi (VDK-BİS), MBR, Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-VİZ), e- Belge Doğrulama, VEDAS dahil teknoloji yoğun yapay zekâ destekli yazılımlar ve sistemler, GİB, Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), gümrükler gibi birçok kurum ile de iletişim kurularak yürütülmektedir (GİB, 2024, s.126-130). VDK tarafından icra edilen vergi incelemeleri temel olarak beş kaynak aracılığı ile başlatılabilmektedir, bunlar; VDK-RAS vasıtası ile yükümlülere yönelik verilerin analiz sonucunda riskli görülen mükelleflerin tespiti ile oluşan incelemeler, ihbar ve şikâyetler üzerinden tesis edilen incelemeler, teftiş, soruşturma, inceleme ve yapılan denetimler esnasında ortaya çıkan tespitlere yönelik yürütülen incelemeler, kamu kurum ve kuruluşlarına ulaşan ve dolaylı ya da doğrudan vergi ile ilişkili hususlara dahil inceleme ve denetim raporları aracılığı ile icra edilen incelemeler, müfettişlerin gerek yapmış olduğu incelemeler gerekse riskli olduğunu düşündüğü sektörlerle yönelik olarak düzenlemiş oldukları Görüş ve Öneri Raporları (GÖR) kapsamında yapılan incelemelerdir (Bağırhan, 2024, s.125). Genel olarak vergi incelemesine alınma sebepleri şu şekilde sıralanabilir; RAM incelemeleri, VDK-RAS çalışmaları, MBR araştırmaları, kayıt dışı ekonomi ve sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile mücadele çerçevesinde yapılan çalışmalar, haksız ve riskli iadelere yönelik çalışmalar, sektörel incelemeler, ihbar ve şikâyetler, karşıt incelemeler, MASAK ve diğer kurumlara yapılan şüpheli işlemlere dair bildirimler, incelemeyi gerektiren beyan ve taleplerdir (Durusoy, 2024, s.3).

Vergi incelemesine başlanması; işin belirlenmesi aşamasındaki kaynaklardan ve RAS'dan gelen veriler kapsamında şekillenir. VDK yönetmeliğinin 6. maddesine göre oluşturulan iş emri ile ilgili müfettişin VDK-BİS ekranına “yeni iş” olarak düşmesi ile birlikte inceleme aşaması başlar ve müfettişe tebliğ edilene kadar iş emri detayı, içeriği görülemez (Resmi Gazete, 2011/28101: m.6). Vergi incelemesine olağan sevk olarak ifade edebileceğimiz bu sürecin yanında, vergi incelemesine olağandışı sevk de olabilmektedir. Söz konusu durum çerçevesindeki başlıca olağandışı sevk sebepleri; “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 6. maddesi” kapsamında yürütülen incelemeler esnasında farklı bir mükellef için inceleme ihtiyacının baş göstermesi, VUK'un 367. maddesine göre “359. maddeye ilişkin yazılı suçların işlendiğine yönelik hususiyetler minvalindeki suretlerle ittıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığının ilgili vergi dairesini

haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmesi”, VDK yönetmeliğinin 5. maddesi bağlamında mükelleflere ilişkin yapılan ihbar/şikayetlerdir (Soydan, 2015, s.460). Mezkûr yönetmeliğin 7/1. maddesinde hüküm altına alındığı şekilde, vergi inceleme vazifesinin verilmesi akabinde işe başlama süresi en geç 5 gündür. Eğer haklı bir mazeretin varlığı ileri sürülüyor ise bahsi geçen süreye ilave edilerek en fazla 5 günlük ek süre verilebilir ya da mazeretin durumuna göre inceleme başka inceleme elemanına tevdi edilebilir. İncelemeye başlama süresi ise 15 gündür yani bu süreye 5 günlük işe başlama süresi dahildir ve ek süre ile birlikte toplam 20 gün içerisinde göreve başlanmalıdır (Resmî Gazete, 2011/28101: m.7/1-2). İncelemeye VUK’un 140/1. maddesi çerçevesinde müfettiş tarafından “İncelemeye Başlama Bildirimi” ile başlanacak, “*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 gönderilecek*”, işe başlama tarihi ise bildirim düzenlendiği tarih olacaktır (Resmî Gazete, 2011/28101: m.9).

Defter ve belgelerin ibrazı; “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 12. maddesi” çerçevesinde mükellefin en önemli ödevlerinden birisidir. Mezkûr yönetmeliğe göre “*Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir*” (Resmî Gazete, 2011/28101: m.125). Mücbir sebep ve mali tatil sebebiyle incelemeye ilişkin defter ve belge ibraz sürelerinin zorunlu olarak uzaması mümkün olup VUK’un 139. maddesinde haklı sebep gösteren mükelleflere uygun bir mühlet verileceği de belirtilmiştir (Resmî Gazete, 1961/213: m.139). Söz konusu hüküm gereği tayin edilecek “mühlet”, VUK “Mühlet Verme Başlıklı” 17. maddesi yönünden müfettiş tarafından değerlendirilerek verilecektir. Müfettiş tarafından, “İncelemeye Başlama Bildirimi” gönderdikten sonra sistem üzerinden oluşturulacak “Defter Belge İsteme” yazısını yükümlüye tebliğ edilecektir, aksi takdirde mükelleften yasal olarak defter ve belge alınması mümkün değildir. “Defter Belge İsteme” yazısı mükellef elektronik tebligata uygun ise bu ortamda tebliğ edilir ancak yükümlü bu sisteme dahil değilse bu yöndeki tebligat posta yoluyla yapılmaktadır. Tebligatı alan mükellefin defter ve belgeleri tutanak düzenlenerek teslim alınır ancak mükellef inceleme yapılan dönemde e-defter/belge kullanıyorsa “Elektronik Veri İbraz Sistemi” (e-VİZ) vasıtasıyla elektronik ortamda bu bilgileri ibraz etmek durumundadır. Defter ve belgelerini elektronik ortamda tutmayan mükellefler söz konusu belgeleri yönetmeliğin 12/5. maddesi gereğince şu şekilde teslim edebileceklerdir; “*Mükellefin işyeri adresi, işyeri adresinin bulunmaması halinde ikametgâh adresi ile inceleme görevi verilenin çalışma yerinin aynı ilde bulunmaması halinde, defter ve belgeler mükellefin işyeri adresi, işyeri adresinin bulunmaması halinde ikametgâh adresinin bulunduğu ildeki dairede teslim alınır. Mükellefin talebi halinde defter ve belgeler inceleme görevi verilenin sürekliliği çalışma yerindeki dairede teslim alınabilir*” (Resmî Gazete, 2011/28101: m.12/5). Müfettiş teslim edilen defter ve belgeleri, teslimine konu evrakların tüm detaylı bilgilerinin yer aldığı “Defter ve Belge Teslim Alma Tutanağı” ile teslim almaktadır. Mükellef de bu süreçte imzaladığı her tutanaktan bir örnek nüshasını müfettişten talep ederek almalıdır.

Vergi incelemesi aşaması; defter ve belgeleri yasa ve yönetmelik çerçevesinde almış müfettişin görevini ifa etmesi sürecini ifade etmektedir (Gülhan ve Türkmen, 2016, s.93). Vergi incelemeleri temel olarak mümkün olan en kısa sürede tamamlanmalıdır. “*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 incelemenin bitirilmesi esastır olup ek süre talep edilir ve uygun görülürse tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir*” (Resmî Gazete, 2011/28101: m.8/1-2). Bu süreçte müfettiş kendisine VDK-BİS aracılığı ile verilen iş emri ve ekleri, inceleme konu ve dönemine ilişkin defter ve belgeleri ve ayrıca VDK-MBR üzerinde yer alan bilgileri kullanacaktır (Pınar, 2016, s.50). Bunlarla birlikte doğrulama yöntemini de tatbik etmek isteyen müfettişler, farklı kamu kurum ve kuruluşlardan, satış, mal alış yapılan şirket ve gerçek kişilerden bilgi tedarik edebileceklerdir. Bu süreçte müfettişe en önemli destek sağlayacak sistemlerden birisi de VDK-MBR’dır (Üstün, 2011, s.347). Söz konusu veri tabanı, diğer kamu kuruluşlarında ve özel sektörde bulunan bilgileri de veri havuzu olarak kullanarak farklı programlara ve kaynaklara gerek kalmadan yükümlüyü ilgilendiren, inceleme sürecinde önemli olarak görülen tüm bilgilerin bir araya getirilmesi ve tek bir sistem üzerinden erişimin sağlanabilmesi için oluşturulmuştur (Yüce & Yücelen, 2021, s.132). Bu sistemde yer alan, vergi incelemesine önemli düzeyde katkı sağlayacak bilgiler şunlardır; “Müfettiş Kontrol Listeleri” ve MBR’de bulunan analiz notları, asgari incelenecek hususlar, senaryolar, vergi inceleme ve vergi tekniği raporları, UYAP verileri, vb. bilgilerin yer aldığı iş emri bilgileri, mükellef genel sicil bilgileri (ortaklık, yönetim, iştirakler, mükellef büyüklüğü vb.), mükellefe yönelik olarak önceden yapılmış ve tamamlanmış ya da süren veya iş emri havuzunda müfettiş atanmamış incelemeleri, beyan ve bildirimler ile transfer fiyatlandırması raporlarına yönelik tablo ve veriler, mükellefin çalıştığı meslek mensupları, vergi artırım bilgileri ve üçüncü taraflar ile ilgili olan (banka bilgileri, çek, senet tahsilatları, taşıt ve tapulara ilişkin hareketler, sigorta prim bildirelileri, varsa gümrük giriş ve çıkış iş ve işlemleri) bilgilerdir (Bağırhan, 2024, s.165). Ayrıca bu süreçte “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin” 8/1-2. maddesi kapsamında inceleme dosyasının tekemmülü şu şekilde hüküm altına alınmıştır; “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil, inceleme görevi*

sırasında tespit ettikleri hususları ihtiva eden bir inceleme dosyası oluştururlar. İnceleme dosyasında; görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler yer alır” (Resmî Gazete, 2011/28101: m.8/1-2). Mezkûr yönetmelikte yer alan bu hüküm, inceleme ve araştırmaların belge düzenine uyulması ve ispat unsuru olması açısından ayrı bir öneme haizdir.

Vergi incelemesi tutanak taslağı; müfettişin incelemeye ilişkin mülahazalarını içeren bir ön bilgilendirmedir. VUK’un 141/1. maddesinde ifade edildiği üzere inceleme tutanakları şu halde düzenlenebilir; “İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir” (Resmî Gazete, 1961/213: m.141/1). Ayrıca taslak tutanaklar ile ilgili bilgi, mezkûr yönetmeliğin 16/2. maddesinde yer almaktadır; “Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez” (Resmî Gazete, 2011/28101: m.16/2). 25.12.2016 tarihinden evvel inceleme tutanakları incelemeye muhatap yükümlüye gösterilmiyor, tutanak sunum aşamasında tespitler gösterilerek ifade vermesi isteniyordu. Ancak bu durum mükellefin kendisine isnat edilen hususlar hakkında sunacağı delilleri, kendisini hazırlamasına ve tutanağa işlettirmesine imkân vermiyordu (Bağırhan, 2024, s.166). Söz konusu aşamada mükelleflerin itiraz, görüş ve düşüncelerinin tutanağa geçirilebilmesi için “tutanak taslakların mükellefe sunulması” usulü mezkûr yönetmeliğin 16. maddesinde yapılan değişiklikle hüküm altına alınmıştır. Taslak tutanak mükellef tarafından detaylı bir şekilde tetkik edilmeli, gerekirse meslek mensuplarından destek alarak özenle cevap vermelidir.

İnceleme tutanağının imzalanması; müfettişin incelemeye yönelik hususları, mükellefin varsa karşı görüşlerini belirttikleri aşamayı ifade etmektedir. Tutanağın imza aşamasında, mükellefin talebi ile incelenen taslak tutanak konusunda yükümlü gerekli bilgileri edinmiş olsa dahi yükümlünün savunma hakkını kullanabilmesi amacıyla müfettiş tarafından eleştiri konusu olan mevzular açıklanmalıdır (Yüce & Yücelen, 2021, s.169). Ayrıca varsa mükellefin tutanağa yönelik itirazları, bunlar ilişkin ispat belgelerinin ibrazının yapılma durumu da tutanağa işlenmelidir. Akabinde tutanakta vergilendirme ile ilgili vakıalar ve bunlara yönelik yükümlünün ifadesi vergi inceleme raporlarına ilave edilir. Bunların yanında müfettişin kanaatine mesnet oluşturan yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmemesi önem arz etmektedir. Bahsi geçen tutanak; örtülü, izaha muhtaç konuların bulunduğu, incelemeyle ilgili hususlarda mükellefin açıklamalarının yer aldığı, inceleme konusunda açıklama istenen hususları içermektedir (Bağırhan, 2024, s.172). Mezkûr yönetmeliğin 17. maddesinde de tutanakta yer alması gereken unsurlar şu şekilde belirtilmiştir; “Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, ilgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, varsa ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri, tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, tutanağın taslak halininin 16. maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu, mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadelerdir” (Resmî Gazete, 2011/28101: m.17). Tutanağın imzalanması ilgili kişiler vasıtasıyla icra edilmekte olup bu kişiler; “nezdinde inceleme yürütülen gerçek kişiye kendisi, tüzel kişilerde kanuni temsilcisi, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise idare edenler”dir. Ancak inceleme muhataplarının, VUK’un 141. maddesinde ve mezkûr yönetmeliğin 16/5. maddesinde yer aldığı üzere tutanaklara zorla imza ettirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda “İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandır rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır. 143. madde hükmü, yukarıdaki şekilde alınan defter ve vesikalar hakkında da uygulanır. 144. maddenin dördüncü ve son fıkraları hükümleri yukarıdaki şekilde defter ve vesikalar alınan mükellefler hakkında da caridir” hükmünde yer aldığı şekilde hareket edilecektir (Resmî Gazete, 1961/213: m.141). Vergi incelemesinden sorumlu ilgili müfettiş tarafından vergi inceleme raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonuna (RDK) gönderimini sağlamak üzere bağlı inceleme ve denetim birimine teslim edilmesi sürecindeki tarih, incelemenin tamamlandığı tarihtir ancak bu durum RDK tarafından raporun düzeltilmesine mâni olmayacaktır (Resmî Gazete, 2011/28101/1: m.19).

Raporun değerlendirilmesi ve dinlenme talebi; inceleme sürecinde vergi dairesine sevk aşaması öncesindeki önemli safhalardan birini teşkil etmektedir. Vergi inceleme raporları 07.04.2021 tarihli ve 31447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği”nin 53/1. maddesinde yer aldığı şekilde gerek VUK gerekse diğer gelir kanunları çerçevesinde yapılan vergi incelemelerine istinaden düzenlenmektedir. Vergi inceleme raporları ise şu şekilde gönderilmektedir; “*Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, ilgili rapor değerlendirme komisyonuna, bağlı olunan daire veya ekip başkanlığı aracılığıyla; Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise söz konusu Komisyona iletmek üzere ilgili Daire Başkanlığı tarafından Başkanlığa gönderilir. Raporların elektronik ortamda gönderilmesi halinde durum rapor değerlendirme komisyonu tarafından bir tutanakla tespit olunur. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilir*” (Resmi Gazete, 2021/31447: m.20). VUK’un 140/6. maddesi gereğince; vergi inceleme raporları RDK tarafından “vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu” yönünden değerlendirilmektedir (Resmi Gazete, 1961/213: m.140/6). Bu süreçte RDK ile incelemeyi yapan arasında herhangi konuda bir uyumsuzluk vukuu bulunması halinde 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliği”nin 9. maddesine göre “*Uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarını bir üst değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen ve 18 inci maddede belirlenen tutarın üzerinde tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, 18 inci maddede belirlenen tutarın üzerinde tarhiyat önerisi içeren veya Vergi Müfettişi ile ilgili rapor değerlendirme komisyonu arasında uyumsuzluğa konu olan vergi inceleme raporlarına dayanan ve Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için mütalaa verir*” (Resmî Gazete, 2011/28101/1: m.9). Bu aşamada mükellefler RDK’da dinlenme talebinde bulunabilirler (Resmi Gazete, 2011/28101: m.17/1-g). Mezkûr yönetmeliğin 14. maddesine göre kabul gören dinlenme talebi vergi inceleme raporu tutanağının düzenlenme aşamasında da istenebilir. Söz konusu safhada kabul görebilecek olan dinlenme müessesesi, mükellef ile komisyonun raporun detaylı bir irdelemesi ve bu yönde bir fikir teatisi anlamına gelmemektedir. RDK, yalnızca mükellefi dinler ve yükümlünün ifadelerini tutanak altına alır, haklı sebeplerin varlığı konusunda ikna olursa, ilgili hususta mükelleften vakianın düzeltilmesi ya da ortadan kaldırılmasını veya açıklamasını talep edebilir. Ayrıca komisyonlar, yalnızca mükellefin başvurusuna göre değil gerekli gördükleri hallerde de yükümlüyü ve müfettişi dinleyebileceklerdir. Bu minvalde bir tasarrufun varlığı ya da yokluğunda, RDK genel değerlendirmesini ayrı bir tutanak vasıtası ile müfettişe iletmekte ve fiili olarak inceleme nihayete ermektedir (Bağırhan, 2024, s.187).

Tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergi dairesine sevk; vergi incelemesinin nihai aşamalarını teşkil etmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerin bu süreçte kendilerine yönelik olarak herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmadan ve vergi ziyai cezası kesilmeden evvel kullanabilecekleri bir haktır (Şenyüz vd., 2024, s.316). Bu kurum, VUK’un Ek 11. maddesi itibarıyla şu şekilde hüküm altına alınmıştır; “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir*” (Resmî Gazete, 1961/213: m. Ek11). Mezkûr yasa hükmü çerçevesinde düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi, re’sen ya da ikmalen tarhiyata konu teşkil eden vergi ve cezaların vergi dairesine gönderilmesinden evvel VDK bünyesinde çözümlenmesi gayesiyle tesis edilmiştir (Yüce & Yücelen, 2021, s.175). Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve ilgili vergi ziyai cezaları, 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği”nin 2. maddesi gereğince yönetmelikte belirtilen sınırları aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında yükümlü ile VDK arasında uzlaşma yapılabilecektir (Resmî Gazete, 2011/28101/2: m.2). Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinin olumlu nihayet ermesi halinde tutanak ile tespit edilip idareyle anlaşılın tutarlara yönelik dava açılmayacak ve herhangi bir mercie bu yönde bir şikâyetle bulunulamayacak olup ayrıca vergi dairesi tarafından uzlaşmış olan vergi miktarı üzerinden gecikme faizi hesaplanacaktır. Aksi takdirde yani uzlaşma temin edilemediği durumda ya da uzlaşma müzakerelerinde herhangi bir uzlaşma sağlanamamış ise yükümlüler ya da cezaya muhatap olanlar verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine müteakip tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan yararlanamayacaklardır (Resmî Gazete, 2011/28101/2: m.18). Vergi incelemesi yapan müfettiş inceleme raporunu RDK’ya gönderdikten sonra rapor uygun bulunmazsa düzeltme talep edilebilir. Söz konusu rapor, incelemeye ve mevzuata ilişkin uygun bulunuyor ise karar tutanağı ile beraber ilgili birime iletmek durumundadır. İncelemeyi yapan vergi müfettişi ile RDK arasında uyumsuzluk olması halinde değerlendirme mercii Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu

(MDRK) olarak hüküm altına alınmıştır. Uzlaşmazlığa konu teşkil eden vergi inceleme raporları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tutarları aşan inceleme raporları MRDK'ya gönderilmektedir. Akabinde değerlendirilen ve RDK ya da MRDK vasıtasıyla alınan vergi inceleme raporları ilgili birim veya ilgili Daire Başkanlığı aracılığı ile vergi dairesine gönderilmektedir (Resmi Gazete, 2011/28101: m.18). Vergi dairesine intikal etmiş olan vergi inceleme raporlarına binaen vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenir ve sonrasında yükümlüye VUK'un 93-109. maddelerinde yer alan hükümler kapsamında tebliğ edilmektedir. Eğer tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış ise uzlaşma sürecinde imza altına alınan tutanak fiili olarak tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Ayrıca uzlaşma tutanağında mükerrer olarak nitelendirilebilecek herhangi bir geçici vergi aslı olması halinde ilgili vergiler vergi dairesi tarafından terkin edilecektir (Yüce & Yücelen, 2021, s.174). Ancak vergi inceleme sürecinde mükellefe yönelik düzenlenmiş olan raporlarda herhangi bir eleştiri yapılmaz ve binaenaleyh vergi tarh edilmez ve ceza kesilmez ise bu Vergi İnceleme Kabul (VİR-Kabul) olarak değerlendirilir, mükellefe ayrıca bir rapor ve ihbarname gönderilmez (Bağırhan, 2024, s.196).

3. Vergi incelemesi aşamasında özellik içeren hususlar

Vergi idaresinin mükelleflere vergi ile ilgili yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini denetleme işlevlerinden en yoğun olarak başvurulan yöntem vergi incelemesidir. Bu belirli bir süreci içeren, yasal dayanak ve sınırları da hukuk kuralları vasıtasıyla belirlenmiş bir denetimdir (Alptürk, 2008, s.410). Söz konusu aşamanın temel gayesi “vergi yasalarına göre mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”. Bunların yanında diğer bir amaç ise yükümlülere bu süreçte haklarını yasalar nezdinde hatırlatmak ve bilgilendirmek, vergi ödevlerine uyulması hakkında yardımcı olmak ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmektir. Vergi incelemesi belirli bir süreci ifade etmekte olup kapsamı hukuksal düzenlemeler vasıtasıyla çizilmiştir (Demirgil & Karaca, 2014, s.372). Ancak vergi incelemesi müfettiş açısından teknik uzmanlık ve bilgi birikimine dayanan, mükellef açısından da önemli hak ve yükümlülükler barındıran ve belirli aşamalardan oluşan önemli bir süreçtir. Bu safhaların uygulanmasında, gerek incelemeyi yapan müfettiş gerekse vergi incelemesinin muhatabı olan mükellef açısından hususi konular, kavramlar ve işlemler bulunmaktadır (Yüce & Yücelen, 2021, s.139).

Vergi incelemesi öncesi ve sonrasında her iki taraf açısından özellik içeren hususlara dikkat edilmesi elzemdir. Bu minvalde önem arz eden konulardan birisi *incelemeye başlama süreci* ile ilgilidir. “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 9. maddesi” kapsamında yapılan değişiklik öncesi incelemeye vergi inceleme tutanağı ile başlanıyordu ancak mezkûr yönetmeliğin ilgili maddesinde yapılan değişiklik ile incelemeye, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen “İncelemeye Başlama Bildirimi” ile başlanmaktadır. Bu aşamada dikkat edilmesi gereken nokta: söz konusu bildirim eş zamanlı olarak defter ve belgelerin ibrazı için çerçevesinde “Defter ve Belge İsteme Yazısı” niteliğinde olmamasıdır. Mezkûr yönetmelik minvalinde ibraz için ayrıca inceleme ile ilgili müfettişin ilave yazı yazması ve mükellefe tebliği etmesi gerekmektedir. Mükellef açısından bilinmesi gereken husus, yönetmeliğin 9/3. maddesi gereği “*İncelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarihtir*” (Resmi Gazete, 2011/28101: m.9). Yani incelemeye başlama tarihi mükellefe sağlanabilecek şu haklar açısından önem arz etmektedir; “VUK’un 370. maddesi kapsamında İzaah Davet, 371. maddesi kapsamında Pişmanlık ve Islah, 7440 sayılı Kanun gibi vergi affı özelliğindeki düzenlemeler ile incelemenin tamamlanması için belirlenen sürelerdir”. Mükellef, “İncelemeye Başlama Bildirimi”ni aldıktan sonra bildirimde bulunan iletişim adreslerini, “.....@vdk.gov.tr” mail adresini dikkate alarak incelemeye yetkili müfettiş ile irtibata geçmesi vergi incelemesi sürecinin daha etkin geçmesi açısından ehemmiyet arz etmektedir.

Defter ve belgelerin ibrazı ve bu süreçte özellikle dikkat edilmesi gereken konular bulunmaktadır. “Defter ve Belge İsteme Yazısı” kendisine tebliğ edilen mükellef için elektronik tebligata uygun olup olmama açısından farklılıklar bulunmaktadır. Mükellefin elektronik tebligata uygun olduğu durumda müfettiş tebligatı bu ortamda göndermektedir. Mükellefin bu safhada önem vermesi ve dikkat etmesi gereken husus e-tebligat adresini kontrol etmesidir. Çünkü belge istemeye yönelik tebligat, mükellefin adresine mail olarak düştüğü tarihi izleyen 5. gün 7201 Sayılı Tebligat Kanunu’nda yapılan değişiklik çerçevesinde tebliğ edilmiş sayılacaktır (Aksakal, 2020, s.266). Bu durumun yükümlü tarafından gözden kaçırılması halinde söz konusu süre sonrasında geçecek 15 günlük defter ve belge ibraz süresi dolabilecektir, nihayetinde “gizleme” fiilini kapsayan yükümlüye kaçakçılık suçu dahi isnat edilebilecektir. Eğer mükellef e-tebligat dahilinde değilse müfettiş tebligatını “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 12/5. maddesi” kapsamında icra etmesi gerekmektedir. Yükümlünün işlerini re’sen terki halinde dahi bazen müfettişler e-tebligat sistemini kullandıkları durumlar olabilmektedir. İş terki eden ya da re’sen terki olan bir şirkete elektronik ortamda yapılan tebligat da hukuken geçerli olmayacaktır. Bu kapsamdaki mükelleflere yapılan tebligatların geçerliliği açısından müfettişlerin de azami ihtiyatlı olması faydalı olacaktır (Resmi Gazete, 2011/28101: m.12/5).

Defter ve belgelerin sunumu ile önem taşıyan diğer bir konu ise bunların ibrazı süreci hakkındadır. Mükellef tarafından verilen defter ve belgelerin yasal süre kapsamında ibraz edilmemesi önemli sonuçlar doğuracaktır. Bu durumun vuku bulması halinde bahsi geçen sonuçlar şu şekilde özetlenebilir; VUK'un 30/3. maddesine göre vergi matrahları re'sen tarh edilebilecek, VUK'un mükerrer 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) 29. maddesi çerçevesinde indirim konusu yapılan katma değer vergileri, aynı yasanın 34. ve 54. maddelerine göre belgelendirilmemiş sayılacağından reddedilecektir. Diğer taraftan bu durumun vaki olması halinde, VUK'un 359/a-2 maddesinde hüküm altına alınan kaçakçılık suçu işlenmiş olacağından, mezkûr yasanın 367. maddesine göre ilgililer hakkında Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulacaktır. İnceleme neticesinde tarh edilecek vergi ve cezalar çerçevesinde VUK'un Ek 11. maddesi çerçevesindeki muhataplarla ilgili "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" hakkı bulunmaktadır. Ancak belirtilen zaman zarfında ibraz ödevi yerine getirilmediği takdirde "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" hükümlerinden ilgili mükellef yararlanamayacaktır. Bunların yanında defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan şekilde; "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"nin IV/E gereği özel esaslara tabi tutulacağı ve "KDV/Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) iadelerinde avantaj sağlayan İndirimli Teminat Uygulama Sertifikası (İTUS) ya da Erken Teminat Çözümü Sertifikası (ETÇS) gibi uygulamalardan faydalanamayacakları" tabiidir (Resmî Gazete, 2014/28983: IV/E). Söz konusu mükellefler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 121. maddesi çerçevesinde "vergiye uyumlu mükellef indirimi"nden de yararlanamayacaklardır (Resmî Gazete, 1961/10700: Mük.121). Bu mükelleflerden ayrıca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesi çerçevesinde teminat talep edilebilecektir (Resmî Gazete, 1953/6183: m.9). Yine VUK'un 153/A maddesine göre bu durumdaki mükelleflerin daha evvel verdikleri teminatlar iade edilmeyecek ve mezkûr yasanın 153/A maddesinin 7. fıkrasına göre de işlem tesis edileceği unutulmamalıdır (Resmî Gazete, 1961/213: m.153). VUK'un 359. maddesinde hüküm altına alınmış olan fiillere sebebiyet verilmesi halinde VUK'un 344. maddesi çerçevesinde 3 kat vergi ziyayı tatbik edileceği de mükellef tarafından göz önünde tutulması gereken bir başka husustur (Resmî Gazete, 1961/213: m.344).

Vergi incelemesi sürecinin müfettiş tarafından tamamlanmasından önce 25/10/2016 tarihinde 29868 sayılı Resmî Gazete vasıtasıyla "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik"de yapılan değişiklikler neticesinde mükelleflerin incelemeye ilişkin itiraz ve görüşlerinin tutanağa derç edilmesini sağlama gayesiyle *tutanak taslaklarının mükellefe sunulması usulü* başlamıştır. Fakat burada mükellefin dikkat etmesi gereken önemli bir durum bulunmaktadır (Resmî Gazete, 2016/29868: m.3). Yönetmelikte yükümlüye tanınan bu hakkın işlerlik sağlaması için taslak tutanağının mükellef tarafından talep edilmesi gerekmekte olup mezkûr yönetmelikte buna yönelik şu şekilde hüküm yer almaktadır; "Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadeler yer verilmez" (Resmî Gazete, 2011/28101: m.16). Mükellefler tutanağa ilave ettirecekleri ifade ve delilleri yerinde sunmalıdır aksi takdirde yargı aşamasında bu hususlar ayrı bir önem taşıyacaktır. Örnek olarak yükümlü şu şekildeki ifadelerden kaçınmalıdır; "sehven olmuştur", "yapılan işleme yönelik bir bilgimiz yoktu" ya da "vergi kaçırma konusunda kastımız yoktur". Bu biçimde yer alan ifadeler nihayetinde netleşmeyen, raporda değerlendirme konusu yapılmamış bir kabahatin kabulü anlamını taşır (Bağırhan, 2024, s.170). Diğer taraftan bu aşamada mükelleflerin kendi adlarına verilmemiş olsa dahi özgelge sunabilmeleri imkânı bulunmakta olup bu belgenin tutanağa derç edilmesi müfettiş tarafından zaruridir. Ayrıca verilen özgelgenin mükellefin inceleme konusuna girip girmediği hususu müfettiş tarafından düzenlenecek olan raporda değerlendirilmelidir. Müfettişler, incelemesini VUK'un 140/5. maddesi gereğince tatbik ederler ve özgelge sunulduğunda bunu tutanağa ilave zorundadırlar fakat raporda bunu dikkate alıp almama inisiyatifine de sahiptirler. Ancak tutanağa mükellef tarafından ilave ettirilen özgelgeler RDK tarafından değerlendirme sürecinde göz önüne alınmak zorunda olduğundan varsa bu belgelerin tutanağa derç edilmesi ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü RDK görevini yerine getirirken yapacağı değerlendirmeyi "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"nin 9. maddesinde verilen yetki bağlamında gerçekleştirmektedir (Resmî Gazete, 2011/28101/1: m.9). RDK, mükellefin gerek kendileri özelinde gerekse kendisi ile ilgili konuda verilmiş özgelgeleri dikkate alınmaktadır. Bu çerçevedeki özgelgelerin söz konusu süreçteki yükümlü açısından VUK'un 369. maddesi gereği ayrı bir önemi vardır. Mezkûr madde hükmünde "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz" ifadesi yer almaktadır (Resmî Gazete, 1961/213: m.369). Yani kendisi hakkında verilen yanlış bir özgelge varsa ilgili yasa maddesi gereği olası bir tarhiyat ve ceza kesilmesini bu durum engelleyecektir. İnceleme aşaması sürecinin sonunda mükellefe ait bu yönde münferit özgelgeler var ise mutlaka tutanağa ilave ettirilmelidir.

İnceleme muhatabı mükellefler, VUK'un 141. maddesi gereğince tutanakları imzalamaktan imtina edebilirler ancak bu durumda mezkûr madde gereği tatbik edilir, şöyle ki; "...tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınır

ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır” (Resmi Gazete, 1961/213: m.141). Madde hükmünde de yer aldığı üzere “kesinleşme” ifadesinden “vergiye/cezaya yönelik olarak başvurulabilecek olağan kanun yollarının tüketilmesi” anlaşılmalıdır.

Mükellefler vergi inceleme sürecinde ve inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar müfettişe ya da idareye vereceği dilekçe ile uzlaşma talep edebileceklerdir (Resmî Gazete, 2011/28101/2: m.8). Ancak yükümlünün *uzlaşma talebinden vazgeçmesi, uzlaşma tarihinde davete icap etmemesi* gibi davranışların farklı sonuçları olmaktadır. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma düşünüyor ya da düşünmüyor ise ortaya çıkması muhtemel sonuçları da dikkate alması gerekmektedir. Mükellef uzlaşmaya başvurduğu ve komisyonun davetine icabet etmediği durumda, uzlaşmaya gelmekle birlikte uzlaşma tutanağını imzalamamış olması ya da uzlaşma teklifini kabul etmeyip imzayı ihtirazi kayıtlı atması halinde “uzlaşma temin edilmemiş” sayılmaktadır (Resmî Gazete, 2011/28101/2: m.12). Bu süreçte azami üzerinde durulması gereken kritik konu, “uzlaşmanın temin edilmemiş/uzlaşmaya varılamamış” olma vaziyeti ile “uzlaşma istememiş” olma durumu arasında mükellef nezdinde belirli yasal hakların kullanımı konusunda farklılıklar ortaya çıkmasıdır. Mükellef tarafından herhangi bir nedenle uzlaşmanın temin edilememesi ya da uzlaşmaya varılmaması halinde verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesi söz konusu olacaktır. Bu durumda mükellefin “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” talep etme hakkı da doğal olarak bulunmamaktadır. Mükellef eğer uzlaşma talep ettiği halde uzlaşma tarihinde dairede imza için yer almamış ise komisyon tarafından tutanağa “uzlaşma temin edilemedi” şerhi düşülerek vergi dairesine sevki gerçekleştirilir. Akabinde vergi dairesi vasıtası ile mükellefe vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edilecek olup dava açma ve VUK 376 kapsamındaki indirim haricinde herhangi bir biçimde uzlaşma hakkı olmayacaktır. Fakat yükümlü bu süreçte tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmemiş ya da *uzlaşma gününden evvel bu başvurusunu iptal etmiş* ise “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” hakkı her zaman bulunacaktır (Bağırhan, 2024, s.194). Eğer uzlaşma vaki olmuş ise uzlaşma tutanakları nihai olup gereği vergi daireleri tarafından derhal yerine getirilir ve kısmi dahi olsa uzlaşılan ya da tutanakla uzlaşılan konular dahilinde mükellef tarafından dava açılmaz, ayrıca hiçbir mercie herhangi bir şikâyetle bulunamaz (Resmi Gazete, 1961/213: Ek11). Üzerinde uzlaşılan cezaya ilişkin VUK’un 376/1. maddesi kapsamındaki hükümler tatbik edilemez fakat uzlaşmanın vaki olması halinde hakkında uzlaşılan vergi ya da buna yönelik vergi farklarının tamamı ile birlikte “vergi cezalarının %75’inin ödeme süreleri içinde ödenmesi durumunda” üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i indirilmektedir. Bunun yanında üzerinde uzlaşılan ilgili vergi miktarına, söz konusu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı zamana kadar geçen süre bağlamında gecikme faizi hesaplanır (Resmi Gazete, 1961/213: m.376/2).

Vergi incelemesinin devam ettiği süreçte VDK Yönetmeliğinin 53/3. maddesinde “*Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur*” hükmü bulunmaktadır (Resmi Gazete, 2021/31447: m.53/3). Vergi Tekniği Raporu (VTR); icrai hususiyete haiz olmayan, raporun içeriğinde tarh edilmeye yönelik bir vergi tutarına ve buna ilişkin kesilmesi gereken ceza unsuruna yer verilmeyen bir rapordur. VTR, mezkûr yönetmelik hükmünde de ifade edildiği üzere inceleme konusunun anlaşılabilir olmasına, eleştiri konusu yapılan ya da tespit edilen hususlara belirli bir açıdan bakmaya yönelik bir rapor türüdür (Gözübüyük, 2007, s.434). Vergi inceleme raporlarının eki statüsünde olan VTR konusunda en çok dikkate edilmesi gereken konu ve yaşanan itilaf, VTR’nin inceleme raporu ve bunlara ilişkin düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri ile birlikte tebliğ edilmemesi durumudur. İnceleme ile ilgili olan “bilgi, belge ile tespitlere yer veren vergi tekniği raporları” VDK Yönetmeliğinin 53/4. maddesindeki “*Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir*” hükmü gerekçe gösterilerek mükelleflere tebliğ edilmemektedir (Resmi Gazete, 2021/31447: m.53/4). İdarenin bu yöndeki kararları tetkik edildiğinde tebliğ edilmeme hususundaki temel gayenin VUK’un 5. maddesinde belirtilen “Vergi Mahremiyeti” anlaşılmaktadır. Mükellefe yönelik olarak düzenlenen VTR’de yer alan yükümlünün mal ve hizmetler çerçevesinde satış ve alış yaptığı mükelleflerin detay bilgilerinin bulunduğu gerekçesiyle idare, VTR raporlarının bu süreçteki mükellefe tebliğinin vergi mahremiyetine sebebiyet vereceğini ileri sürmektedir (Aslan, 2021, s.119). Diğer taraftan mükellef ise 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 36. maddesinde “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı hüküm kapsamında “mahkemeye erişim haklarının engellendiği, dava açma ve savunma gibi yasal haklarının ihlal edildiği” gerekçeleri ile ekinde vergi tekniği yer almayan tebligatlara karşı dava yoluna başvurabilmektedir. Nitekim bu hususta Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 18.06.2014 tarih, E.2014/304 - K.2014/563 sayılı kararı konuya örnek teşkil etmektedir, mezkur kararda; “*dava aşamasında vergi*

tekniki raporunun davacıya tebliğ edilmiş olmasının yeterli olmadığı, vergi inceleme raporu ve vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve savunma yapma hakkının ihlal edildiği gerekçeleri ile davacı lehine karar vermiştir". Ayrıca söz konusu kararın gerekçesi incelendiğinde yüksek mahkeme "vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin VUK'un 5. maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğini" sarıh bir biçimde belirtmiştir. Danıştay 7. Dairesi'nin 25.05.2016 tarihli, E.2016/2220, K.2016/4758 sayılı kararında şu şekilde benzer ifadeler yer almaktadır; "İhbarname ile birlikte dayanağı olarak gösterilen vergi inceleme raporu tebliğ edilmesine karşın, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin yapılan tarhiyatı sakatlayacak, tesis edilen işlemleri hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili şekil hatası olduğu gerekçesiyle verilen mahkeme kararının hukuka uygundur".

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.02.2020 tarihli ve E.2020/9, K.2020/2 sayılı aksi yöndeki bir başka kararında ise "vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği" ifade edilmiştir. Bunun yanında Anayasa Mahkemesi (AYM) konusu; "resen vergi tarh edilmesi üzerine açılan davada vergilendirmenin dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi nedeniyle silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin, satıcıya ödenen katma değer vergisinin indiriminin reddedilmesi ve bir kat vergi ziyai cezası uygulanması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkin" olan 2016/12198 no.lu başvuruya istinaden 09.06.2020 tarihli kararında "Vergi Tekniği Raporunun tebliğ edilmemesi halinin, çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkeleri ile mülkiyet hakkı ilkelerine aykırılık teşkil etmediği" yönünde karar vermiştir (Resmi Gazete, 2020/31200: 2016/12198). Bu minvalde gerek idarenin gerekse yargının VTR'nin tebliğ edilmemesine yönelik farklı kararlarına mükelleflerin azami şekilde dikkat etmesi yerinde olacaktır.

Sonuç

Kamu harcamalarının temel bileşenlerinden olan vergiler mükellef açısından çoğunlukla ekstra bir maliyet olarak değerlendirilmektedir. Yükümlü tarafından mali bir yük olarak kabul edilen vergilere çeşitli tepkiler verilmekte olup bunların başında, yükümlünün gelirlerinin tamamına yakın ya da belirli bir kısmının yasalara aykırı bir şekilde kasten beyan dışı bırakması gelmektedir. Özellikle mükelleflerin vergilerini mevzuattaki yasalara göre kendilerinin hesaplayıp bildirilmesi esasına dayanan beyana dayalı sisteminde çoğunlukla bahsi geçen vergi tepkisi ortaya çıkabilmektedir. Zira bu sistemde vergilerin hangi miktarda tahakkuk edeceği çoğunlukla yükümlüye bırakılmıştır. Yükümlünün gelir beyanı adı karine çerçevesinde değerlendirilen "ilk görünüş karinesi" olarak değerlendirilmektedir ancak Anayasadan aldığı yetki ile idare, denetim yoluyla beyanın çürütülmesini sağlayabilmektedir. Ülkemizin de içinde bulunduğu çağdaş vergicilik anlayışında ağırlıklı uygulanan beyana dayalı vergi sistemi, mükellef beyanlarının doğruluğunu teyit etmek ve kamu gelirlerinin sürekliliğini sağlamak açısından hayli önemlidir. Beyan edilen verginin kontrolü ise vergi denetimi vasıtasıyla Vergi Denetim Hukuku kapsamında yapılmaktadır. Vergi denetim türlerinden en önemli ve en geniş kapsamlısı vergi incelemesidir. Bu denetim türü beyan dışı bırakılan gelirlerin mer'î mevzuat kapsamında somut olarak ortaya konduğu bir denetim aracıdır. Vergi inceleme süreci belirli aşamalardan oluşan bir denetim faaliyetini ifade etmektedir. Mevzubahis vetireler; vergi inceleme işinin belirlenmesi, incelemeye başlama, yasal defter ve belgelerin ibrazı, inceleme safhası, tutanak taslağı, tutanak imzalanması, raporun değerlendirilmesi, dinlenme talebi, tarhiyat öncesi uzlaşma, tutanak ve raporların vergi dairesine sevk edilmesidir. Tüm bu aşamalar başta Anayasa olmak üzere VUK ve ikincil mevzuat çerçevesinde yer alan usul ve yöntemlere göre ifa edilmektedir. 646 Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile oluşturulan VDK bu süreçte yetkili birimdir. Ayrıca başkanlık beşeri sermayenin güçlendirilmesini, etkin ve verimli vergi denetimi yapmayı, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmeyi, yolsuzluklarla mücadele etmeyi ve teftişlerde etkinlik ve verimliliği arttırmak adına bilişim altyapısının geliştirilmesini de amaçlamıştır. Bu doğrultuda denetim sürecinde her türlü bilgi, veri ve istatistikî bilgiyi toplama gayesiyle VDK-RAS üzerinden, mükellef faaliyetlerini belirli gruplar ve sektörler çerçevesinde bilgi teknolojileri vasıtasıyla hızlı bir şekilde analizler yapılmaktadır. Böylece riskli sektör, mükellef grupları tespit edilmekte, inceleme sürecinde ise kurul bünyesinde tesis edilen e-denetim sistemi VDK-VEDAS'ın kullanılması ve sürekli geliştirme anlayışı ile iyileştirilmesi sağlanmaktadır.

Vergi inceleme sürecinin daha etkin ve verimli geçmesi, mükellefe bu çerçevede bilgi ve yön vermesi adına bahsi geçen aşamalarda uygulamada ortaya çıkan belirli sorunların giderilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve beyan edilen gelirin doğru tespit edilmesi açısından elzemdir. Vergi inceleme sürecinin tamamlanmasından önce 25/10/2016 tarihinde "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin"de yapılan değişiklikle tutanak taslaklarının mükellef sunulması yöntemi başlamıştır. Ancak mükellefi taslak tutanağı görmesi mezkûr yönetmelik maddesinde yer aldığı üzere "mükelleflerin talep etmesi" şartına bağlanmıştır. Genellikle incelemeyi ifa eden müfettişler VDK-BİS sistemine taslakları yüklüyor olsalar dahi aksi bir durumda talep etmeyi gözden kaçırmış yükümlü, taslağı görmeden tutanak ile karşı karşıya

kalabilecek, hazırlıksız bir şekilde tutanağı imzalamak durumunda olabilecektir. Gerek mükellefi gerekse inceleme yapan müfettişi zor durumda bırakmamak adına mezkur yönetmeliğin 16/2. maddesinde yer alan “mükelleflerin talep etmesi” ifadesi kaldırılarak, “mükellef talep etmeden ilgili müfettiş tarafından sisteme yüklenir” ifadesi derç edilmelidir. Diğer bir husus ise inceleme tutanaklarında mükelleflerin özgürce, herhangi bir yönlendirme olmadan ifade ve beyanda bulunabilmesidir. Yükümlüler tarafından savunma haklarının kullanılabilmesi, inceleme sürecinin ve sonuçlarının öngörülebilir olmasına bağlıdır. Ekseriyetle tutanak düzenleme aşamasında matbu olarak hazırlanmış “vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlar ile yapılması muhtemel işlemlerin mükelleflerin bilgisine sunulduğu” ifadesi yer almaktadır. Bu şekilde tutanakta klişe formatlar yer almamalı, mükellefe eleştiri konusu tutanakta detaylıca açıklanmalı, yükümlünün inceleme sürecinde vermiş olduğu delillerin söz konusu tutanağa derç edildiği zikredilmeli, aksi deliller varsa bunlar açıklanmalı ve akabinde varsa itiraz ve görüşlerinin olup olmadığı, bunlara ilişkin ispat araçlarının ibrazının yapılma durumu da bildirilmelidir. Tutanak taslağında yer alan ve genellikle tutanak maddelerinde yer alan matbu diğer husus, “mükellef tarafından inceleme tutanağı taslağının müfettişliğimizden ibrazı istenmemiştir” ibaresinin var olmasıdır. Mükellefin bunu dikkate almaması halinde “kendisini savunmaya yeterli zaman olmadığı gerekçesiyle” dava açma hakkını kaybedebilecektir. Çünkü tutanak taslakları “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin” 16/2. maddesine göre “mükelleflerin talep etmesi” halinde ibraz edilecektir. Mükellefi ve vergi incelemesi sürecinde müfettişi zor durumda bırakabilecek bir konu ise VTR’lerin vergi inceleme raporu ve bu kapsamda düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri ile birlikte tebliğ edilmemesi çerçevesinde verilen farklı yargı kararlarıdır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2014 ve 2016 yıllarında verdiği kararlarda VTR’nin tebliğ edilmesi gerektiği vurgulanmış, karar gerekçesinde ise tebligatın yapılmamasının VUK’un 5. maddesinde hüküm altına alınmış “vergi mahremiyeti” çerçevesinde değerlendirilemeyeceği hususuna vurgu yapmıştır. Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2020 tarihli aksi yöndeki kararı ve AYM’nin 2016/12198 no.lu başvuru çerçevesinde verilen kararında “Vergi Tekniği Raporunun tebliğ edilmemesi halinin, çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkeleri ile mülkiyet hakkı ilkelerine aykırılık teşkil etmediği” yönünde karar alınmıştır. Söz konusu kararlar bu konuda önemli bir sorun teşkil etmekte olup çelişkili benzeri kararların oluşmaması adına, “VTR’lerin vergi inceleme raporları ile beraber tebliğ edilmesi” hususu başta VUK’un vergi mahremiyetinin yer aldığı 5. maddesinde yer alan istisnalar kısmına, ayrıca VDK Yönetmeliğinin 53/3. maddesine derç edilmelidir. Vergi inceleme sürecinin uygulanması aşamalarında ortaya çıkan konular, özellik içeren bu hususlarda gerekli düzenlemelerin yapılması mükellef ve idare açısından önem arz etmektedir.

YAZAR BEYANI

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı: Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Etik Kurul Onayı: Bu araştırma etik kurul izni gerektiren analizleri kapsamadığından etik kurul onayı gerektirmemektedir.

Yazar Katkıları: Yazarın katkısı %100’dür.

Çıkar Çatışması: Yazar açısından ya da üçüncü taraflar açısından çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Yayımlanmış Doktora Tezi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları.
- Aksakal, Z. A. (2020). Beşinci Günden Önce Açılan Elektronik Tebligatın Tebliğ Tarihi, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 43, s. 265-282.
- Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Aslan, E. F. (2021). Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi, *International Journal of Public Finance*, (6)1, s. 115-136.
- Arica, N. ve İyibil, A. (1985). *İşletmelerde Vergi Denetimi – Defter ve Belgeler*, Ankara: Fon Matbaası.
- Aykın, H. (2011). Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir? *Yaklaşım Dergisi*, 220, s. 27-32.
- Bağırçan, M. K. (2024). *Vergi İncelemesi*, . Baskı, Ankara: Özbaran Ofset.
- Batun, M. (2010). Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine, *Yaklaşım Dergisi*, 215, s. 116-120.
- Bayram, M. (2019). Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı, *Vergi Raporu*, 241, s. 95-111.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Dayanç, M. (2012). Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi -II, *Vergi Dünyası Dergisi*, 372, s. 88-97.
- Demirci, A., Kartal, Z. (1999). Vergi İncelemesi ve Kapsamı, *Vergi Dünyası*, 211, s. 38-50.
- Demirgil, B. Karaca, C. (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (15)1, s. 365-381.
- Durusoy, R. Y. (2024). Vergi İnceleme Süreci Nasıl Yönetilmelidir, <https://www.verginet.net/dtt/4.aspx>, (19.09.2024).
- Erdem, T. (2011). *Vergi İncelemesi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- GİB. (2024). Faaliyet Raporu 2023, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, (09.09.2024).
- Gözler, K. (2013). *İdare Hukuku Dersleri*, 14. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.
- Gözübüyük, Ş. (2007). *Yönetim Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gülhan, N. Ve Türkmen, F. (2016). Yargı Kararı İncelemesi: Vergi incelemesinin Yapılacağı Yer, *Vergi Dünyası Dergisi*, 418, s. 92-101.
- İlgün, M.F. (2020). Vergi Denetim Sürecinde Büyük Veri Analitiği, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 8(1), s.1-24.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Keskin, K. S. (2012). Yeni Düzenlemeler Işığında İşe Başlama ve İncelemeye Başlama Kavramları, *Vergi Raporu Dergisi*, 157, s. 59-66.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., ve Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Meriç, M. (2002). *Vergi Denetimi*, İzmir: İlkem Ofset.
- Mutluer, M.K. (2011). *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

- Nas, A. (2012). Türk Vergi Hukukunda vergi incelemesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (61)4, s. 1307-1336.
- Oğuztürk, B.S. ve Ünal, E.K. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, (7)13, s. 207-237.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2011). *Vergi Hukuku*, 20. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi
- Özker, A.N. (2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 2(4), s.172-186.
- Özyer, M. A. (2008). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Pınar, B. (2016). Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler, *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi*, (1)1, s. 23-60.
- Sarılı, M. A. (2003), *Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, İstanbul: İTO Yayınları.
- Somuncu, A. (2005). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, s.133-173.
- Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, İstanbul: XII Levha Yayınevi.
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2024). *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2012). *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2014), *Vergi Denetimi*, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Uyanık, A. (2001). *Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Üstün, Ü. S. (2011). Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (15)3, s. 363-390.
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Yerlikaya, G.K. (2011). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (XV)1-2, s. 1-24.
- Yıldız, H. (2013). Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (XVII)3-4, s. 129-154.
- Yüce, M. ve Yücelen, İ.H. (2021). *Vergi Denetim Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, (2021, 07 Nisan), Resmi Gazete (31447).
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, (2016, 25 Ekim), Resmi Gazete (Sayı 29868).
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği, (2014, 29 Nisan), Resmi Gazete (Sayı 28983).
- 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, (2011, 10 Temmuz), Resmi Gazete (27990).
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (2011, 31 Ekim), Resmi Gazete (28101).

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği, (2011, 31 Ekim), Resmi Gazete (28101/1).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, (2011, 31 Ekim), Resmi Gazete (28101/2).

Seri: X No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (2006, 12 Haziran), Resmi Gazete (Sayı 26196).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961, 04 Ocak), Resmi Gazete (Sayı 10703).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1961, 06 Ocak), Resmi Gazete (Sayı 10700).

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (1953, 28 Temmuz), Resmi Gazete (Sayı 8469).

Danıştay VDDK, 19.02.2020 tarihli ve E.2020/9, K.2020/2 sayılı kararı.

Danıştay VDDK, 18.06.2014 tarihli ve E.2014/304, K.2014/563 sayılı kararı.

Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2016 tarihli, E.2016/2220, K.2016/4758

Anayasa Mahkemesi (AYM) 2016/12198 başvuru numaralı kararı, RG sayı 31200, 29.07.2020.

Extended Abstract

Research Questions and Purpose

The main purpose of this study is to explain the tax audit process carried out in order to declare taxes which are the most important element of public revenues, and to prevent losses and evasions that may occur afterwards, within the scope of the current legislation, and to evaluate the issues that are of particular importance during the implementation of the tax audit.

Limitation

In the study tax review process and in practice feature including matters constitution, laws and judgment jurisprudence within the framework of has been limited.

Methodology

Qualitative research method was preferred in the study and tax control law within the framework of tax loss and of fugitives' prevention of taxpayer declaration he said tax accuracy to research as follows facility made tax examination process and this in stage current legislation in the context of application in the phase speciality supply who of topics evaluation intended.

Results

Taxes, which are one of the basic components of public expenditures, are mostly considered as an extra cost for the taxpayer. Various reactions are given to taxes, which are considered as a financial burden by the taxpayer, and these include the unlawful exclusion of almost all or a certain part of their income. The aforementioned tax reaction can occur especially in the declaration-based system, which is based on the principle that taxpayers calculate and declare their taxes themselves according to the laws in the legislation. Because of in this system, the amount of taxes to be accrued is mostly left to the taxpayer. The income declaration of the taxpayer is evaluated as a "first appearance presumption" within the framework of ordinary presumption, but with the authority it receives from the Constitution, the administration can ensure that the declaration is refuted through auditing. The declaration-based tax system which is heavily applied in the contemporary taxation understanding that our country is a part of very important in terms of verifying the accuracy of taxpayer declarations and the continuity of public revenues. The control of the declared tax is carried out within the scope of the Tax Audit Law through tax auditing. The most important type of tax audit is tax audit, which is an audit tool that concretely reveals incomes that are not declared within the scope of the current legislation. The tax audit process refers to an audit activity consisting of certain stages. The relevant stages are; determination of the tax audit work, initiation of the audit, presentation of legal books and documents, audit phase, draft minutes, signing of minutes, evaluation of the report, request for hearing, reconciliation before assessment, sending the minutes and reports to the tax office. All these stages are carried out in accordance with the procedures and methods included in the Constitution, VUK and secondary legislation. VDK, established by Decree Law No. 646, is the authorized unit in this process. In addition, the presidency aimed to develop the IT infrastructure in order to strengthen human capital, conduct effective and efficient tax audits, combat the informal economy, combat corruption and increase efficiency and effectiveness in inspections. In this context, with the aim of collecting all kinds of information, data and statistical information during the audit process, information technologies quickly analyze taxpayer activities within the framework of certain groups and sectors via VDK-RAS. Thus, risky sectors and taxpayer groups are determined, and during the audit process, the e-audit system VDK- VEDAS established within the board is used and improved with the understanding of continuous development.

In order for the tax audit process to be more effective and efficient, and to provide information and direction to the taxpayer within this framework, it is essential to eliminate certain problems that arise in practice during the mentioned stages, to prevent tax losses and evasions, and to correctly determine the declared income. Before the completion of the tax audit process, the method of submitting draft minutes to the taxpayer was started with the amendment made to the "Regulation on the Procedures and Principles to be Followed in Tax Audits" on 25/10/2016. However, the taxpayer's viewing of the draft minutes is subject to the condition of "taxpayers requesting" as stated in the said regulation article. Even if taxpayers generally upload drafts to the VDK-BIS system, otherwise, the taxpayer may miss the request and be faced with the minutes without seeing the draft and may have to sign the minutes unprepared. In order not to put both the taxpayer and the inspector conducting the investigation in a difficult situation, the expression "taxpayers' request" in Article 16/2 of the aforementioned regulation should be removed and the expression "uploaded to the system by the relevant inspector without the taxpayer's request" should be added.

Another issue is that taxpayers can freely express themselves and make statements in the examination minutes without any guidance. The ability of taxpayers to exercise their right of defense depends on the predictability of the examination process and its results. During the preparation of the minutes, there is a printed statement that “the issues to be criticized according to the tax laws and the possible transactions to be made are presented to the taxpayers”. In this way, the minutes should not contain cliché formats, the subject of criticism should be explained to the taxpayer in detail in the minutes, it should be stated that the evidence provided by the taxpayer during the examination process has been included in the said minutes, if there is contrary evidence, these should be explained and subsequently, it should be stated whether there are any objections and opinions, and if the relevant proof tools have been presented. A printed issue included in the draft minutes and generally included in its articles is the addition of the phrase “the taxpayer has not requested the presentation of the draft examination minutes from our inspectorate”. If the taxpayer does not take this into consideration, he/she may lose the right to file a lawsuit “on the grounds that there is not enough time to defend himself/herself”. Because, according to Article 16/2 of the “Regulation on the Procedures and Principles to be Followed in Tax Inspections”, draft minutes will be submitted “upon request by the taxpayer”.