

YENİ MEVZUATA GÖRE VERGİ İNCELEMESİ VE MÜKELLEF HAKLARI

Yazar/Author: Arş. Gör./Res.Asst. Kübra BOZDOĞAN*
Arş. Gör./ Res.Asst. Selçuk BUYRUKOĞLU**
Arş. Gör./ Res.Asst. Doğan BOZDOĞAN***

Özet

Vergiler, devletlerin egemenlik erklerinin doğal bir sonucu olarak halktan kimi zaman aynı kimi zamanda nakdi olarak alınan değerlerdir. Bu noktada vergileme ilişkisi içerisinde vergi alacaklısı devlet, vergi borçlusu ise halktır.

Devletler vergi alacaklarında kayıp ve kaçakları en aza indirecek önlemlere mevzuatlarında yer vermektedir. Bu önlemler özellikle tarhiyat aşamasında yer almaktadır. Her ne kadar vergi tarhiyatı beyan esaslı olsa da re'sen, idarece ve ikmalen tarhiyatlarda söz konusudur. Beyana dayalı tarhiyatların kontrolünde, re'sen, idarece ve ikmalen yapılan tarhiyatların gerçekleştirilmesinde vergi incelemesi müessesesi ön plana çıkmaktadır. Bu müessesenin etkin ve etik çalışması hem vergi alacağının güvence altına alınmasında hem de mükellef haklarının korunmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Çalışmada 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Karamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan vergi incelemesi müessesine yönelik değişikliklerin, mükellef hakları ve söz konusu müessesenin genel esasları hakkındaki etkileri incelenerek ve kanunun faydası üzerinde fikir ve öneriler beyan edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi İncelemesi, Tarhiyat, Vergi Alacağı, Mükellef Hakları

NEW LEGISLATION TO THE TAX REVIEW AND TAXPAYER RIGHTS

Abstract

Taxes, as a result of the natural powers of sovereignty of states, sometimes the same and sometimes in cash received from the public values.

States, tax receivables in the law of the measures is to minimize losses and leakages. These measures include in particular stage of assessment. Although tax assessment based on how much each statement on its own initiative, the administration, and there is supply assesment. Company management based on self-control, on its own initiative, the administration and the institution of tax investigation supply come to the fore the realization of the company management. Income tax asset to this institution and in the assurance of effective and ethical Works as well as play an important role protecting the rights of taxpayers.

In this study, the Income Tax Law No. 6009 on the Amendment of Certain Laws and Decree Law enterprises, changes to tax review, taxpayer rights and the establishment in question by investigating the effect of general principles and benefits of the law will be declared on the ideas and suggestions.

Key Words: Tax, Tax Review, Officio, Tax Receivable, Taxpayer Rights

1.Giriş

Devletin egemenlik hakkına dayanarak, kamu harcamalarını finanse etmek için vatandaşlardan cebren aldığı paraya vergi denilmektedir. Vatandaşın kamusal harcamalara katılım payı olan verginin hesaplanmasında çeşitli sistemler öngörülmüştür. Bu sistemlerden en çağdaş beyan sistemidir. Beyan sisteminin temel mantığı, mükellefin ödeyeceği vergiyi kendi beyanlarıyla oluşturmasıdır. Çünkü herkes ancak kendi faaliyetleriyle ilgili olarak tüm gerçekleri bilmektedir. Beyan sistemi mükellefin bildirimini doğruluğunu kabul eder, bunun için de mükellefin bilgilerini eksiksiz, tam ve samimiyet içinde bildirmesi gerekir. İşte bu noktada mükelleflerin vergiye esas olan bilgilerinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Mükellefin denetlenmesindeki devletin en önemli aracı da vergi incelemesidir.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu saptamak, yapılan bildirimlerinin gerçekliğini tespit etmek için vergi incelemesi çok önemli bir yere sahiptir. Vergi incelemesiyle hem vergi kaybının olup olmadığı araştırılır hem de mükellef vergi ödevleri hakkında bilgilendirilir. Böylece herhangi bir kaçak durumunda vergi kaybı önlenerek gelir kazanılır hem de mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmesi sağlanır.

* Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü kubragozen_87@hotmail.com

** Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü selcuk349@hotmail.com

*** Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü bozdogan_dogan@hotmail.com

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 01.08.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu değişikliklerin bir kısmı kanun yayınlandığı tarihte bir kısmı da 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile vergi hukuku ve uygulamasında önemli bir yer tutan vergi incelemesi kurumunda gerek mükellef hakları gerekse vergi incelemesinin genel esasları hakkında yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi incelemesi ve mükellef haklarına yönelik olan ve iki bölümden oluşan bu çalışmada ilk olarak, vergi incelemesi ve mükellef haklarının genel esaslarına değinilecek daha sonra da yeni mevzuata göre vergi incelemesi ve mükellef haklarına getirilen düzenlemelerden bahsedilecektir.

2. Genel Olarak Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları

2.1. Vergi İncelemesi ve Genel Esasları

Vergi incelemesi, gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır (Karaman,2011). Vergi incelemesi 5 yıllık tarh zamanasını süresi sonuna kadar, önceden bildirilmeksizin her zaman yapılabilir.

Vergi incelemesinin tam inceleme, sınırlı inceleme ve karşıt inceleme olmak üzere üç türü vardır;

- Tam inceleme; mükellefin her türlü iş ve işlemlerini tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde ve mükellefin tabi olduğu vergiler karşısındaki durumunu, bir veya birden fazla vergilendirme dönemi itibariyle tespit etmeye yönelik olarak yapılan incelemedir.

- Sınırlı inceleme; vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının belirli bir yönünü kapsayan incelemelerdir.

-Karşıt inceleme; yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerekli görülen belli başlı konularda bir başka mükellef nezdinde yapılan incelemelerdir.

İşleyen bir vergi incelemesi ile vergi kayıp ve kaçığı önlenir, kayıt dışı ekonomik faaliyetler engellenir, vergi mükellefin ödeme gücüne göre alınır ve vergi kanunlarının tam olarak uygulanması sağlanır (Demirci, 1999:41).

2.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (VUK md.134/1). Kısaca mükellefin yasalarla belirlenen ilkelere göre hareket edip etmediklerinin araştırılmasıdır (Şeker,1994:7). Örneğin mükellefin yükümlülüğünü zamanında yerine getirip getirmediği veya matrahının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı incelenir. Burada amaç sadece vergi kayıp ve kaçakçılığının tespit edilmesi değildir. Ayrıca vergilerin doğruluğunun araştırılması ve mükellefin bilgilendirilmesi de vergi incelemesinin diğer amaçlarındandır. Vergi incelemesiyle birlikte mutlaka ek bir tarhiyat yapılması zorunlu değildir, hatta eğer fazla vergi salınmışsa, ödenen bu fazla tutarın iadesi de vergi incelemesiyle sağlanmaktadır (Arpacı,2004:40).

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir (VUK md.134/2). Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesinin yanı sıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler (Ceylan, 2005).

2.1.1. Vergi İncelemesi Sırasında Kimlik İbrazı

Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğrafı, resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler (V.U.K. 136).

2.1.1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

V.U.K.'unun 137. maddesine göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.

Vergi incelemesine tabi en geniş mükellef grubu ticari, zirai kazançları ile serbest meslek kazançları dolayısı ile beyanname veren gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri oluşturur. Katma değer vergisi, geçici vergi beyannameleri ile ücretlerin sorumlularınca beyan edildiği muhtasar beyannameler de incelenir. Menkul ve gayrimenkul geliri elde edenlerin verdikleri yıllık gelir vergisi beyannameleri de incelenmektedir (Akarca ve Şafak, http://www.duranyagmurlu.com/makaleler/haber_oku.php?haber_id=4).

2.1.2. Vergi İncelemesinde Zaman

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına 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 (V.U.K. 138).

Bu hususa ilişkin diğer bir düzenleme de VUK 140/3 de yer almaktadır. Bu maddeye göre, incelemenin resmi çalışma saatlerinde yapılacağı belirtilmiştir. Fakat nezdinde inceleme yapılan izin verirse resmi çalışma saatlerinden sonra da incelemeye devam edilebilecektir. 140. madde de resmi çalışma saatlerinde inceleme yapılması kuralına iki tane istisna getirmiştir. Bu istisnalardan ilki incelemeye başlanmış ve de tutanak düzenlenmesi aşamasına gelinmişse incelemeye devam edilir. Diğer istisna ise inceleme ile ilgili emniyet tedbirleri alınmışsa incelemeye resmi çalışma saatleri dışında da devam edilir.

2.1.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen

defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir (V.U.K. 139).

Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının temel nedeni, vergi inceleme elemanın işletmeyi gezip görmesiyle işlerin türü, mahiyeti ve yoğunluğu hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. Edindiği bilgi ile vergi inceleme elemanı defter ve belgelerden görülmeyecek iş akışı, fiziksel durumlar ve işletmeye has halleri gözler ve bunları tespit eder (Özdoğan, 2006).

2.1.4. Vergi İncelemesinin Esasları

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar (V.U.K. Mad.140).

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler,
2. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır),
3. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılanı verilir.

2.1.5. Vergi İncelemesinde Tutanaklar

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 birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir (VUK md.141/1).

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılanın 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 (VUK md. 141/2).

2.2. Mükellef Hakları ve Genel Esasları

Mükellefin vergi incelemesi sırasında sahip olduğu haklarını belirlerken gerek VUK m.140'taki incelemenin esaslarından gerekse VUK' daki diğer ilgili maddelerden faydalanılmaktadır. Vergi idaresince vergi incelemesi yapılırken mükellefin bir takım haklarının gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların gözetilmesi vergi inceleme elemanlarının genel anlamda ve vergi idaresinin mükellefe karşı yükümlülüğüdür. Vergi incelemesinde mükellef haklarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- İnceleme elemanının kimliğini görme hakkı;

Vergi incelemesine başlamadan önce, inceleme elemanları mükelleflere ve diğer ilgililere resimli kimliklerini göstermek zorundadırlar. Bu hak VUK 136. maddesinde açık ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Böylece gelenlerin gerçekte vergi incelemeye yetkili kişiler olup olmadığı mükellefçe anlaşılır (Saraç,2005:114).

- İncelemenin kendi işyerinde yapılmasını isteme hakkı,
- İncelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı;

Bu hakkın kullanılabilmesi için daha işin başında, işe başlama tutanağı düzenlenirken bu hususun belirlenmesi gerekir.

- İncelemesinin konusunu öğrenme hakkı;

“Vergi incelemesi yapanlar, ... incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu (konusunu) işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler.” (VUK Md. 140/1). Bu hak çok önemlidir. Çünkü devletin temel amaç ve görevlerinden olan kişinin huzurunun sağlanması (Anayasa Md. 5) ile ilgilidir. Ayrıca bilgi alma hakkı bunu gerektirir. Aksi davranış, yani inceleme ile ilgili herhangi bir bilgi vermemek, mükellefi tedirgin edecek, huzurunu kaçıracaktır. Ayrıca, İdarenin şeffaflığı ilkesine aykırı olan bu davranış, idarenin işleyişini de bozacaktır (Bayraka,2007).

Böylelikle mükellef; incelemenin resmi dayanağını, ihbarlı olup olmadığını, vergiler itibariyle kapsamını, hangi yılı kapsadığını, birden fazla yıl incelenecek ise niçin birden fazla yılın incelendiğini, incelemenin türünün ne olduğunu ve incelemenin nedenini öğrenecektir.

- Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini isteme hakkı;

Mükellefler kanunla zor durum sayılan durumlarda idareden makul bir süre talep edebilirler. Bu süre 15 günden az olamaz. Vergi Usul Kanunu’nda defter ve belgelerin ibrazı için herhangi bir süre öngörülmemiştir. Ancak, gerekmesi halinde verilebilecek sürenin alt sınırı 15 gün olduğundan ibrazın, derhal değil; 15 gün içinde olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır (Karaman,2011).

- İşyerinde yapılan inceleme de mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkı;

Bu hak VUK md. 140/3’de düzenlenmiş, istisnası da parantez içinde gösterilmiştir.

- İncelemenin işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı;

Vergi incelemesinin işyerinde yapılması kararı verildiği takdirde, inceleme faaliyetlerinin işyerinin etkinliğini, kurumsal ve kişisel kredibilite ve güveni olumsuz etkilememesi için elden gelen tüm çaba ve özenin inceleme elemanlarınca gösterilmesi VUK’un 140/3. maddesi hükmü gereğidir (Erol,2010;19).

- İnceleme bittiğinde, bunun yapıldığına dair belge isteme hakkı,

- Tutanaktan bir nüsha alma hakkı;

VUK 141. maddesi düzenlenen tutanaklardan bir nüsha alma hakkı tanımaktadır. Bu, savunma hakkı ve idarenin şeffaflığı ilkesinin de bir gereğidir.

- Tutanakları ihtirazi kayıtlarla imzalama hakkı;

VUK 141. maddesi inceleme tutanaklarını düzenlemiştir. Maddeye göre, “inceleme 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” denmektedir.

- Tutanağı imzalamama hakkı;

Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak (Mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve İdare’ce muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir).

- Doğru vergi miktarının bulunmasını isteme hakkı;

Bu hak VUK’un 134. maddesindeki incelemenin amacından doğmaktadır. İncelemenin amacı ödenmesi gereken verginin bulunması ve sağlanması olduğuna göre, mükellefin doğru vergi miktarının bulunmasını isteme hakkı vardır.

- Vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkı;

VUK’un 5. maddesinde yazılı kimseler, vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. Bunun sınırı anılan maddede çizilmiştir. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin başında vergi incelemesi ile uğraşanlar gelir. Çünkü bunlar, mükellefin iş ve hesap durumlarına ve özel hayatına en fazla nüfuz eden, bu konularda en fazla bilgi sahibi olma imkanına sahip olan meslek gurubudur. Bu nedenle mükelleflerin vergi incelemesi sırasında vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakları öncelikle mevcuttur (Baykara,2007).

- İnceleme esnasında kendisinden bilgi ve belge istenilmesi durumunda bunun yazılı olarak istenilmesi hakkı,
- İnceleme sürecinde karşılaştığı her türlü hukuka aykırı hareket ve işleme karşı şikâyette bulunma hakkı,

- Muhalefet Şerhi Hakkı;

Mükellefler, inceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkına sahiptirler.

- Vergi inceleme tutanaklarına kendi görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı,
- Vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazıyı isteme hakkı,

Vergi incelemesi bittiğinde, bunun yapıldığını gösteren bir resmi yazı mükellefe verilir (VUK md. 140/4).

- İhbarın doğru çıkması sonucunda muhbirin adını isteme hakkı;

İhbar üzerine yapılan aramalarda ihbarın doğru çıkması halinde muhbirin kimliği açıklanmaz. İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığına ortaya çıkması halinde, mükellefler ihbarda bulunanın kimliğini öğrenme hakkına sahiptirler.

- İnceleme sırasında meslek mensubunu (ymm, smmm, sm) yanında bulundurmaya isteme hakkı;

Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahiptirler (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir).

- Kendisine, kurumuna ve kurum çalışanlarına özenli davranılmasını isteme hakkı,

Vergi incelemesi, VUK'da hükme bağlanmış ve sınırları yasa hükümleri ile çizilmiş hukuki bir durumdur. Dolayısıyla, ne mükellefin ne de inceleme elemanının bu süreci kişiselleştirmesi ve özel alınganlık alanları yaratması söz konusudur. Yansız, nesnel ve hukuki bir incelemede her iki tarafında bu süreci hukuki ve etkin biçimde yönetmesi esastır. İletişim ve yönetim tek yanlı bir işlem değildir. Ancak, incelenen mükellefin belirli biçimde huzursuz olması, kaygılı olması ve bunların sonucu olarak gergin ilişki yaratması olağandır. Ancak, bu süreçte olağan olmayan Devlet gücünü kullanarak inceleme yapanın gerginlik yaratmasıdır. Bu süreçte güçlü olan incelemeyi yapandır ve dolayısıyla süreci özenle, zarafet içinde yönetmesi gereken de odur. Mükellefin, inceleme elemanında kendisine, kurumuna ve kurumunda görev yapanlara özenli ve nazik davranılmasını isteme hakkı vardır. Buna uygun davranmayan inceleme elemanı hakkında mükellef, bağlı olduğu birime şikayet dilekçesi ile başvuruda bulunabilir (Erol,2010;33).

- İncelemenin gidişatı hakkında bilgi isteme hakkı.

3. Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları

3.1. Vergi İncelemesi İle İlgili Yeni Düzenlemeler

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (T.C. Yasalar, 2010) ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin bir kısmı kanun yayınlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. Bir kısmı ise 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe gireceği kanunda belirtilmiştir. Söz konusu bu düzenlemelerden en önemli olanlarından biride vergi incelemelerinde uyulacak esaslara ilişkin düzenlemedir. Çünkü bu düzenleme vergi incelemelerinde sistem değişikliğini gerektirecek nitelikteki düzenlemelerdir (Gündüz,2011:171).

3.1.1. İŖe Başlama/İncelemeye Başlama

Vergi incelemesine süre getirilmesi ile birlikte incelemeye başlama tarihinin belirlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu güne kadar, mükelleften defter ve belgelerinin yazı ile istenmesi veya teslim alınması, mükellef nezdinde işe başlama veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi, gibi çeşitli eylemlerle ifade edilebilen incelemeye başlama, bu düzenlemelerle tek bir esasa bağlanmıştır. İncelemeye başlama tarihi, incelemeye tabi olan nezdinde tanzim olunacak incelemeye başlama tutanağının imzalandığı tarih, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde ise tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme, ikinci durumda, mükelleflerin, incelemeye başlama ile sınırlandırılan bazı haklarını kullanmak isteyebilecekleri yönünden sorunlu görülse de bu sorun, tutanağın vergi dairesine en hızlı bir şekilde (faks veya on-line) iletilmesi ile kolayca aşılabilecektir (Öztürk,2011:57).

3.1.2. İnceleme Kapsamı; Tam ve Sınırlı İnceleme

1949 yılından itibaren VUK'da incelemelerde tam ve sınırlı ayırımına ilk defa 6009 sayılı Kanunla yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununda tarif edilmemiş olan tam ve sınırlı vergi incelemesi 31.12.2010 tarihli "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te tanımlanmıştır (Toprak, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318877.htm).

Tam İnceleme, "Bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılmasıdır." Tanımdan da anlaşılacağı gibi, tam inceleme çok geniş bir alanı kaplamış ve mükellefin bütün mali iş ve işlemlerini içine alan bir inceleme türü olarak karşımıza çıkmıştır. Tam inceleme, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren en geç bir yıl içinde bitirilmesi gerekmektedir.

Sınırlı İnceleme, "Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi" olarak tanımlanmıştır. İnceleme sınırlı olmasına karşın tanımda çok genel bir ifade kullanılmıştır. Sınırlı inceleme, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren en fazla altı ay içinde bitirilmesi gerekmektedir. Sınırlı inceleme sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde inceleme süresi, sınırlı incelemeye başlanan tarih itibariyle hesaplanır (Çetin, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110519276.htm).

3.1.3. İnceleme Başlama Tutanağı Alınması

Vergi incelemesi hukuki bir süreç olduğuna göre, bu sürecin ne zaman başladığının bilinmesi, hem mükelleflerin yararlanabilecekleri bazı vergisel kolaylıklar ve farklı vergi denetim birimleri tarafından aynı anda incelemeye tabi tutulmasının engellenmesi yönünden, hem de vergi incelemelerinin tamamlanması 6009 sayılı Kanunla belli bir süreye bağlandığından inceleme sürecinin başlangıcının tespiti yönünden önem taşır (Demirci,2010).

Kanunla eklenen hükme göre, inceleme elemanı; vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak, bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verecektir. İnceleme yapan, bu tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderecektir (Baykara,2010).

3.1.4. Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Mevzuat

6009 sayılı kanununun 9. Maddesinin ile VUK'nun 140. Maddesine 5. bent olarak eklenen düzenlemeye göre "Vergi incelemesi yapanlar vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler."

Yapılan yeni düzenleme ile artık inceleme raporlarında eleştiri konusu yapılan hususların kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerde yapılan açıklamalara hususlar aykırı olamayacağı belirtilmektedir. Kanun maddesinde “Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirküleri...” ifadesi ile oldukça geniş bir tanımlama yapılmıştır. Dolayısıyla doğrudan vergi kanunları ile ilgili tebliğ, yönetmelik, kararname ve sirkülerin yanı sıra, dolaylı olarak vergiyi ilgilendiren tebliğ, yönetmelik, kararname ve sirkülerin de bu kapsamda dikkate alınması gerekmektedir. (Yetkiner,2011;30).

3.1.5. Vergi İncelemelerin Belirli Sürelerde Tamamlanması

6009 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 140/6. Maddesinde “İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememesi nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.” hükmüne yer vermiştir.

3.1.6. İncelemelerin Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planına Göre Yapılması

6009 sayılı Kanunla 178 sayılı KHK’ye eklenen 33/B maddesine göre, vergi incelemeleri “Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planı”na uygun olarak yapılacaktır.

Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planı, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanacaktır.

Planda, vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel amaç ve hedefler, incelemeye tabi tutulacak sektörler ile mükellefler ve vergi incelemesi ve denetiminin uygulanması ve izlenmesine ilişkin diğer hususlar yer alacaktır. Belirlenen hususlar gerekçeli olacaktır. İncelemeye tabi tutulacak sektörler ile mükelleflerin belirlenmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı risk analiz sistemi üzerinden yapılan analizler de dikkate alınacaktır. Planda, teftiş, soruşturma, ihbar, şikâyet ve benzeri nedenlerle yıl içinde ortaya çıkabilecek vergi incelemelerinin nasıl yapılacağına dair usul ve esaslara da yer verilecektir. Yıllık vergi inceleme ve denetim planı, Bakanın onayı ile yürürlüğe girecektir. Yıllık vergi inceleme ve denetim planı uygulama sonuçları, ertesi yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanacaktır (Baykara,2010).

3.1.7. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VİDKK) Kurulması

6009 sayılı Kanun’un 26. maddesi ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’ye eklenen madde 33/B ile Maliye Bakanlığı sürekli kurulları arasında “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu” oluşturulmuştur. Düzenleme yayımı tarihi olan, 01.08.2010 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Maddenin birinci fıkrasında Kurul’un görevleri;

- Bakanlığın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek,
- Vergi inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak,
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
- Vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek,
- Bakanlığın vergi inceleme ve denetim birimlerinin uygulayacağı yıllık vergi inceleme ve denetim planını hazırlamak ve uygulamayı izlemek, olarak belirlenmiştir.

3.1.8. Rapor Değerlendirme Komisyonları ile Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu’nun Kurulması

Rapor değerlendirme komisyonları vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler (Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı) nezdinde meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişiden oluşacaktır. Her bir inceleme biriminde oluşturulan bu komisyonların görevi vergi incelemeleri sonucunda hazırlanan raporların işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğunun değerlendirilmesi olacaktır. Raporları vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygun bulunması halinde inceleme raporları ilgili vergi dairesine tevdi edilerek işleme konulacaktır (Yetkiner,2011;31).

Ancak inceleme elemanı ile komisyon üyelerinin arasında uyumsuzluk olması halinde vergi inceleme raporları Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'na (MRDK) yeniden değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu bir anlamda üst rapor değerlendirme mercii olarak düzenlenmiştir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üye olmak üzere dokuz kişiden oluşacaktır (Yetkiner,2011;31).

3.2. Mükellef Hakları İle İlgili Yeni Düzenlemeler

Mükellefin, devlet karşısında etkin olmasını sağlayacak hukuki düzenlemelerin genel adı “mükellef hakları”dır. Vergilemenin pasif süjesi olan mükellefin, aktif vergi süjesi olan Devlet karşısındaki hakları, en az yükümlülükleri kadar önemlidir.

Birçok kanuna yönelik düzenlemelerin yer aldığı 6009 sayılı kanunda mükellef haklarına yönelik de önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

3.2.1. YMM Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi

6009 sayılı Yasa'nın 10. maddesi ile VUK'un 227. maddesine eklenen 3. bent uyarınca; vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

3.2.2. İncelemeye Alınan Mükelleflerin Dava Açabilmeleri

Vergi incelemelerinin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, yıllık vergi inceleme ve denetim planına uygun olarak yerine getirilmesi zorunludur. Bu yüzden, vergi incelemelerinin yapılmasına dair usul ve esaslar Gelir İdaresi Başkanlığı risk analiz sistemi üzerinden yapılan analizler de dikkate alınarak gerekçeleriyle birlikte yıllık vergi inceleme ve denetim planında belirtilecek ve bu plan Maliye Bakanı'nın onayı ile yürürlüğe girecektir.

Risk analiz sistemi sonuçlarına göre incelemeye alacağı mükellefi seçmek durumunda olan idare, mükellefe analiz ayrıntılarını içerecek şekilde bilgi vermek zorundadır. Bu bilgi kaçınılmaz olarak aynı sektördeki diğer tüm mükelleflerin analiz sonuçlarını da içermelidir ki, mükellef idarenin diğer mükellefleri değil de kendisini objektif kriterlere göre incelemeye aldığı konusunda ikna olabilsin. Aksi halde mükellef risk analiz sistemi sonuçlarına göre kendisinden daha riskli mükellefler olduğu halde kendisinin incelemeye alındığı ya da aynı sonuçlara göre kendisiyle aynı risk sonucu taşıyan diğer mükelleflerin incelemeye alınmadığı gerekçeleriyle (ve isterse yürütmenin durdurulması talebiyle) dava açarak incelemeyi iptal ettirebilecektir (Ozansoy,2010;62).

3.2.3. Elektronik Tebliğ

Tebliğat, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hukuki olarak hüküm doğuran hususlarda mükellefin, vergi sorumlusunun ve ceza muhatabının bilgi edinmesinin bir aracıdır. Bu yönden tebliğat, idare açısından bir görev iken, mükellefler bakımından bir hak durumundadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğler esas olarak posta yoluyla yapılmaktadır. 6009 sayılı Yasa'nın 7. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen 107/A maddesiyle vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılabilmesine olanak tanınmaktadır. Tebliğ'in elverişli

elektronik bir adrese yapılması suretiyle, veri güvenliği ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından Tebliğ'den haberdar olması sağlanmaktadır.

Elektronik tebliğ, doğru ve etkin kullanıldığında mükelleflerin hukuki sonuç doğuran konularda etkin ve süratli bilgi edinmelerine yardımcı olacak bir düzenlemedir.

3.2.4. Takdir Komisyonlarına Sevk ve Komisyon Kararlarına Zamanaşımı Süre Kısıtı Getirilmesi

6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde yapılan değişiklikle vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durdurması bir yıl ile sınırlandırılmıştır. Böylece, idare açısından zamanaşımı süresinin bitmesine yakın takdir komisyona sevk etmek yoluyla zamanaşımını süresiz olarak durdurmak olanağı kalmamıştır. Düzenleme, hem zamanaşımı müessesesinin hukuktaki varoluş amacına uygundur, hem de idarenin bu hükmü kullanmak yoluyla yapması gereken işleri çok uzun süre ilgilenmemesini engelleyecek nitelikte olumlu bir düzenlemedir (Ozansoy,2010:62).

3.2.5. Mükellefler İnceleme Süresinin Uzatılmasına Karşı Dava Açabilmeleri

İncelemenin zamanında bitirilememe nedenlerinden tatmin olmayan mükellefler, hakkında yapılan vergi incelemesinin hukuken geçerli bir neden olmaksızın uzatıldığı iddiasıyla dava yoluna başvurabilecek, hatta yürütmenin durdurulmasını talep ederek incelemenin dava sonuçlanana kadar devam ettirilmesini de engelleyebilecektir.

3.2.6. Yatırım İndirimi Hakkı

Anayasa Mahkemesi'nin, Kararı ile 5479 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanuna eklenen geçici 69. maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresi, geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının, hukuki istikrar ve güvenlik ilkesi gözetilmeden kısıtlanmasının hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağı gerekçesiyle iptal edilmiştir. 6009 sayılı Yasa'nın 5. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 69. maddesinde yapılan düzenlemeyle, Anayasa Mahkemesi'nin konu ile ilgili iptal gerekçeleri dikkate alınarak, GVK'nın geçici 69. maddesi uyarınca hesaplanan; ancak, kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen ve sonraki dönemlere devreden yatırım indirimi istisnasından yıl sınırlaması olmaksızın yararlanılmaya devam edilmesi sağlanmakta; vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın ise, ilgili kazanç tutarının %25'ini aşmaması ölçütü benimsenmektedir. Böylece, yatırım indirimi tutarının süre sınırlamasına tabi tutulmadan ilgili kazançtan indirilmesine olanak tanınmaktadır (Erol,2010;20).

3.2.7. Yanlış Özelgeye Göre İşlem Yapan Mükelleflerin Vergi Cezası Yanında Gecikme Zammı Karşısında Durumu

6009 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle değiştirilmeden önce Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesine göre hatalı özelgeye göre işlem yapan mükelleflere vergi cezası kesilemiyor ancak vergi aslı ve gecikme zammı istenebiliyor idi. Yapılan değişiklikle bu durumdaki mükelleflerden vergi cezası yanında gecikme zammı da istenemeyecek, yalnız vergi aslı talep edilebilecektir. Her ne kadar gecikme zammı ceza olmayıp, paranın kullanma bedelini karşılamak amacıyla ihdas edilmiş bir müessese olsa da, zam oranının piyasa faiz hadlerinin üzerinde tespit edilmesi yoluyla zaman zaman ceza niteliği de kazanabilmektedir. Bu bakımdan idare tarafından yanıtılan mükelleflerden gecikme zammı istenmemesi yerinde bir düzenleme olmuştur (Ozansoy,2010;62).

4. Sonuç

Ülkemizde vergi matrahının belirlenmesinde temel yöntem beyan usulüdür. Mükellefler genel kural olarak, vergiye tabi işlemleri ile ilgili bütün bilgileri beyanname ile vergi dairesine bildirmektedirler. Beyan edilen kazanç veya işlemlerin yanlış olduğuna yönelik bir tespit yapılmadığı sürece, bu beyan doğru olarak kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Buna göre vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak envanter ve araştırmalardan elde edilecek bilgilerin uygunluğunun incelenmesi ve doğruluğunun saptanmasıdır.

Diğer taraftan vergi incelenmesinin, mükellefin gelirini doğru beyan etmesi sürecinde öğretici olma özelliği de vardır. Bu nedenle vergi inceleme sürecinin tam olarak bilinmesi, sağlıklı bir vergi incelemesi için mükellef ile gelir idaresi arasındaki iletişimi arttıracaktır

6009 Sayılı Kanun ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda tarhiyat işleminin n işlemi niteliğinde olan vergi incelemesi konusunda önemli değişiklikler getirilmiştir.

6009 Sayılı Kanun ile VUK'da vergi incelemesi konusunda yapılan ve yukarıda bahsedilen düzenlemelerin genel olarak mükellef haklarının korunması açısından yararlı olduğu sonucuna varmak mmkndr.

Extended Summary

Taxes, authorized by the government or the institutions, natural and legal persons, the extent of revenue based on the law, the monetary values that violence and gratuitous manner. Taxes, assessed as a result of power has the sovereignty of states.

Plays an important role in the financing of public spending as a major problem in tax revenue loss and leakage attention. States that this is a problem in the front has to pass the legislation on taxes and regulations. It is seen that the measures under assessment in particular. Which has an important place in the tax calculation method based on self-assessment process generally accepted assessment. However, on its own initiative based on self-administration and the next assessments, additional assessment placed in the system for control purposes. At this point, based on self-control to assessments, on its own initiative, the administration and realization of the tax inspection additional assessments is in the forefront of the institution.

Mission and vision of the institution of the tax inspection, the tax asset in ensuring the effective and ethical work as well as play an important role in protecting the rights of the taxpayer. Tax audits, inventory is needed to do the actual polling or search results will be taken from the books and documents, and information from the research and findings, including the taxpayer's books, documents, accounts and examination of the records, was to determine the accuracy of the taxes to be paid by the taxpayer. Examination of the purpose of the tax, to investigate the accuracy of the taxes to be paid, to identify and provide.

Tax audits, Tax Procedural Code and the limits stipulated by the provisions of the law is a legal drawn. Therefore, neither the taxpayer nor the process of examination of the element to create, personalize, and there are areas of special susceptibility. Neutral, objective, and on both sides of a legal examination of the legal and effectively manage this process is essential. Communication and governance process is not one-sided. However, the review of the taxpayer's particular to be restless, anxious, tense as a result of their relationship to create and to be commonplace. However, this process creates an unusual tension involved in the study using the power of the State. Carefully examine the process and hence the stronger is the maker of this process, the need to manage grace in him. The taxpayer, the review element to it, to those employed by the institution and attentive and had a right to be treated kindly. Element act accordingly, on examination, the taxpayer may apply to the petition is attached to the unit.

In the study with the Income Tax Law No. 6009 Amending Certain Laws and Decrees with the fund about changes to the tax, the taxpayer examined the effects of general principles of law and the establishment and ideas and suggestions about the beneficial aspects of the law were issued.

This is in line with the Law on Tax Procedure Law numbered 6009, the assessment of the arrangements made in the tax assessments were found to be of a nature to protect the rights of taxpayers in general. Regulation, if deemed necessary during the examination held on taxpayers Any objections to the minutes of the review, commentary, and opinions have been entitled to be written.

Unlawful will not be taxed under the principle of legal evidence, the existence of a fair tax system, tax losses and will play an active role in the prevention of leaks. In this context, the rights of the taxpayer protection act No. 6009, said to have a fair structure.

Kaynaka

Akarca, Akif ve Mehmet şafak, Vergi incelemesi hakkında bilinmesi gerekenler, http://www.duranyagmurlu.com/makaleler/haber_oku.php?haber_id=4, E.T.1.11.2011.

Arpacı, A. Ömer. (2004). Vergi incelemesi ve incelemeyle ilgili olarak mükellefe ve denetim elemanın yükümlülükleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 194,s. 40- 41.

Baykara, Bekir. (2007). Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları, www.baykaraymm.com/.../vergi_incelemesi_sirasinda_mukellefin_haklari.doc, E.T. 01. 11.2011.

Baykara, Bekir. (2010). Vergi incelemesinde 6009 sayılı kanun'dan önceki ve sonraki durum ve değerlendirilmesi-II, *Yaklaşım Dergisi*, S.215, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20101118009.htm> , E.T. 01.11.2011.

Ceylan, Murat. Vergi incelemesi hakkında bilinmesi gerekenler', http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm, E.T.01.11.2011.

Çetin, Rızkullah. (2011). Vergi incelemesinde yeni düzenlemeler ve özellikli durumlar'', *E-Yaklaşım*, S.221, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readframe.asp?file_name=20110519276.htm

Demirci, Azmi. (1999). Vergi incelemesi ve kapsamı, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 211, ss. 41-53.

Demirci, Azmi. (2010). Vergi incelemesine başlaması ve sona ermesi, *Yaklaşım Dergisi*, S.215, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20101118052.htm>, E.T. 01.11.2011.

Erol, Ahmet. (2010). Vergi incelemesi sırasında mükellef hakları-I, *Yaklaşım Dergisi*, S.207, ss. 17-20.

Erol, Ahmet. (2010), Vergi incelemesi sırasında mükellef hakları-II, *Yaklaşım Dergisi*, S.208, ss. 30-34.

Erol, Ahmet. (2010). Mükellef hakları yönünden 6009 sayılı yasa ile getirilen hükümlerin değerlendirilmesi-i, *Yaklaşım Dergisi*, S.216, ss. 19-23.

Gündüz, Fatih. (2011). Vergi incelemelerinde uyulacak esaslara ilişkin yeni düzenleme, *Mali Çözüm Dergisi*, (Mart-Nisan), ss. 171-176.

Karaman, Vacide. (2011). Vergi incelemelerinde mükellef hakları, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 228, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20111220604.htm, E.T. 01.11.2011.

Ozansoy, Ahmet (2010). 6009 sayılı kanunla getirilen mükellef hakları, *Yaklaşım Dergisi*, S. 213, ss. 62-67.

Özdoğan, Onur. Vergi incelemesi hakkında, http://www.turkhukuk sitesi.com/ makale _ 415.htm, E.T.01.11.2011.

Öztürk, Nadir. (2011), Vergi incelemesi ve denetimi ile ilgili yeni düzenlemeler-III, *Yaklaşım Dergisi*, S.221, ss. 54-62.

Saraç, Osman. (2005). Vergi incelemesi-1, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, S. 434, ss. 112-115.

Şeker, Nezih. (1994). Hukuksal yapısıyla vergi incelemesi, Beta Yayınları, İstanbul.

Toprak, Mehmet Burak. (2011). Tam ve sınırlı inceleme, *E-Yaklaşım*, S. 219, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318877.htm , E.T. 01.11.2011.

Yetkiner, Erkan. (2011). 6009 Sayılı kanun ile vergi incelemelerine uyulacak esaslara ilişkin yapılan yeni düzenlemeler, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.359, ss. 28-32.