VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI

TAXPAYER RIGHTS DURING TAX EXAMINATION PROCESS



Yasin SELVİ*

ÖZ

Günümüzde devletlerin gelirlerinin temelini vergiler oluşturmakta olup özellikle devletler kamu harcamalarının finansmanı amacıyla vergi toplamaktadır. Ülkemizde de bilindiği üzere beyan esası geçerli olup devlet bir yandan bu beyanlar doğrultusunda vergi toplamakta diğer yandan ise denetim mekanizması ile bu beyanları kontrol etmektedir. Devletin vergi toplama sürecinde beyanların doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek bakımından en etkili mekanizması vergi incelemesi olup mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi açısından da en kritik süreç vergi inceleme sürecidir. Çalışmanın amacı, vergi inceleme sürecinde mükellef haklarını ortaya koyarak, bu hakların yasal mevzuat boyutuyla incelenmesi olup bu amaç doğrultusunda bazı sonuç ve öneriler ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları, Mükelleflerin Bilinçlendirilmesi, İnceleme Süresi

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, K10, H20

ABSTRACT

Today, taxes establish the very core of public revenues, and states collect taxes in order to finance public expenditures. As is known, declaration principle is valid in our country, the state therefore collect taxes according to tax returns on one hand, and also uses its tax audit mechanism on the other hand. Tax examination has a key role in both the verification of the correctness of taxes and in the protection of taxpayers' rights. The aim of this study is to explore the taxpayers' rights during tax examination process, and accordingly to draw some conclusions and to make some recommendations.

Keywords: Tax examination, taxpayer rights, duration of examination, awareness-raising of taxpayers

JEL Classification Codes: K34, K10, H20

* Yasin Selvi, Vergi Müfettiş Yardımcısı , Hazine ve Maliye Bakanlığı, yasinselvi001@gmail.com, Orcid ID: 0000-0003-1287-0452
Selvi, Y. (Ocak 2019). Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları, *Vergi Raporu, 232,* (204-218).

M.G.T.: ***07.12.2018*** */ M.K.T.:* ***26.12.2018***

GİRİŞ

II. Dünya Savaşı'ndan sonra gerek insan hakları hareketlerinin yoğunlaşması gerekse demokrasi kavramının gelişmesi mükellef hakları kavramını da beraberinde getirmiştir. Genel olarak bu haklar, hem mükellefin vergiye gönüllü uyumunu hem de idarenin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı doğrultusunda bakmasını sağlayan anayasal ve yasal haklar olarak tanımlanabilecektir.

Ülkemiz için geçerli olan mükellef haklarının araştırması yapıldığında mükellef hakları, genel haklar ve özel haklar olmak üzere iki başlık altında toplanabilir.[1] Genel haklar, mükelleflerin genel kanunlara dayanarak vatandaşlıktan ileri gelen hakları olarak tanımlanırken özel haklar ise mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemler ile ilgili olarak sahip oldukları haklardır.

Genel haklar bilgi edinme, başvuru yapma, vergilemede belirlilik, mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği, dilekçe verme, kamu denetçisine başvurma, dava açma, adil muamele görme, temsilci kullanma hakları olarak sınıflandırmak mümkünken, özel hakları vergi tahsili aşamasında, vergi ihtilaflarının çözümü aşamasında ve vergi denetimi aşamasında olmak üzere üç grupta toplamak mümkündür.[2]

Makalemizin konusunu vergi denetimi aşamasındaki mükellef haklarından yalnızca vergi incelemesi sırasındaki haklar oluşturmakta olup makalenin geri kalan kısmında bu konu üzerinde durulacak ve gerek genel haklara gerekse vergi incelemesi sırasındakiler dışındaki özel haklara değinilmeyecektir.

1- VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDAKİ HAKLAR

1.1- Genel Olarak Vergi İnceleme Süreci

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmıştır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik[3] ile vergi inceleme sürecine ilişkin açıklamalar yapılmış olup buna göre inceleme süreci, incelemeye başlama tutanağının alınmasından vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmesine kadar geçen süreci kapsamaktadır. Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde tanzim olunacak İncelemeye Başlama Tutanağı ile başlanır ve incelemeye başlama tarihi tutanak tarihidir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilecektir. İncelemeye başlandığı tarihten itibaren mümkün olan en kısa sürede inceleme tamamlanır. Tam incelemelerde bu süre 1 yıl, sınırlı incelemelerde ise 6 aydır. İnceleme elemanına, süre bitiminden 10 gün önce talebi üzerine en fazla 6 ay ek süre verilebilir. Bu sürecin hukuki bir süreç olduğu ve sınırların hukuk kurallarıyla belirlendiği göz önüne alındığında tarafların bu kurallara uygun davranmasının sağlanması gerekmektedir.

1.2- İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Temel Hakları

İnceleme sürecinin hangi dönemi kapsadığı bir önceki bölümde açıklanmış olup bu süreç içerisinde mükelleflerin yükümlülükleri ve hakları

[1] D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, Vergi Hukuku, 2012, 3. Baskı, Ekin Kitabevi, s.107

[2] Mehmet Timur, Mustafa Uysal, Zafer Çağlayan, Adnan Gerçek ve İ.Halil Bağdanlı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazım Paneli, Gelirler Kontrolörleri Derneği, (Kasım-2005), s.20.

[3] 31.10.2011 Tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete

bulunmaktadır. İnceleme sürecinde mükelleflerin haklarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.[4]

1.2.1- Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 136'ncı maddesine göre; vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.

1.2.2- İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesine göre; vergi incelemesi yapanlar, incelemenin konusunu henüz işe başlamadan önce ilgililere izah ederler.

1.2.3- İncelemenin Mükellefin İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesine göre; vergi incelemeleri esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır.

1.2.4- Zorunlu Sebepler Nedeniyle İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesine göre; iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin mükellefin işyerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

1.2.5- Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesine göre; zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerine ilişkin ödevlerini yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin 1 katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere mühlet verilebilecektir. Buna istinaden zor durumda kalması nedeniyle defter ve belgelerini istenen sürede ibraz edemeyenler, ek süre verilmesini isteme hakkına sahiptir.

1.2.6- Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı

Vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyeceği Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde hüküm altına alınmış olup bu madde gereği mükellefler, düzenlenecek vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olmasını isteme hakkına sahiptir.

1.2.7- İşyerinde Yapılan İncelemelerde Resmi Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesine göre; vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında, 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

[4] Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri Rehberi, Nisan 2014, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf, (13.11.2018), s.9-10

şekilde yapılır) Bu madde gereğince mükellefler istisnai durumlar dışında resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkına sahip olmaktadır.

1.2.8- İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesine göre; inceleme esnasında tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması işlemleri, işletmenin faaliyetlerini sekteye uğratmamalıdır.

1.2.9- İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı

Mükellefler inceleme süreci hakkında öğrenmek istedikleri bilgileri incelemenin her safhasında, inceleme elemanından isteyebilirler[5]

1.2.10- İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun (AATUHK) 9'uncu maddesi uyarınca, vergi ziyaı cezasının kesilmesini gerektirir durumlar ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir kamu alacağının mükellefe tarh edilmesi ile ilgili işlemlere başlanmış olduğu takdirde, vergi inceleme elemanlarınca yapılacak ilk hesaplamalara göre belirtilen tutarlar üzerinden tahsil dairesince mükelleften teminat istenir. Bununla birlikte mezkûr kanunun 15'inci maddesinde haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanların vergi mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebileceği belirtilmiş olup buna istinaden mükelleflerin kendilerine tatbik edilmiş olunan ihtiyati haciz sebebine itiraz etme hakları mevcuttur.

1.2.11- Fiili Envanterin Yapılmasının Gerektirdiği Giderlerin Kendisine Ödenmesini İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde inceleme yapmaya yetkili olanların gerek görmesi halinde, işletmeye ait iktisadi kıymetlerin fiili envanterini yapabileceği, fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderlerin Hazinece mükellefe ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

1.2.12- El Konulmuş Defter ve Vesikalardan Faydalanma Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesi uyarınca mükellefler, ilgili memurun huzuriyle, aramalı incelemede muhafaza altına alınmış olan defter ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

1.2.13- Süresi Gelen Beyannamelerini Verebilmek İçin Muhafaza Altındaki Defter ve Belgelerini İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesine göre mükelleflerin defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellefler beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan ilgili memurun huzuriyle, çıkarabilir.

1.2.14- İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı

Mükellef vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler veya avukatların

[5] Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü, Ocak 2016, s.9, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FVergi%20%C4%B0ncelemelerinde%20M%C3%BCkellef%20Hak%20ve%20Y%C3%BCk%C3%BCml%C3%BCl%C3%BCkleri%20Bro%C5%9F%C3%BCr%C3%BC.pdf (Erişim Tarihi: 16 Kasım 2018)

kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahip bulunmaktadır. (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.)[6]

1.2.15- İncelemenin Kanunda Belirtilen Sürelerde Bitirilmesini İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesine göre 01/01/2019 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak incelemelerde uygulanmak üzere, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

1.2.16- Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesine 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.

1.2.17- Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme ve Kayıtlarını Yeniden Tasdik Ettireceği Bir Deftere veya İade Edilen Defterine İşleme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 146'ncı maddesine göre; mükellef arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtlarını, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilir. Ayrıca mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.

1.2.18- Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazıyı İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu 140'ıncı maddesine göre inceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılana verilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

1.2.19- Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 5'nci maddesinde, bu maddede yazılı olan kimselerin görevleri dolayısiyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzımgelen diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamayacakları hüküm altına alınmıştır.

---

[6] Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü, Ocak 2016, s.3, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVergi%20%C4%B0ncelemelerinde%20M%C3%BCkellef%20Hak%20ve%20Y%C3%BCk%C3%BCml%C3%BCl%C3%BCkleri%20Bro%C5%9F%C3%BCr%C3%BC.pdf , (Erişim Tarihi: 24 Kasım 2018)

1.2.20- Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesine 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. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

1.2.21- Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesi Hakkı

Rapor Değerlendirme Komisyonları gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler. Mükellefler, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından dinlenmek için taleplerini, vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilecekleri gibi taleplerini içeren bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıkları'na da başvurabilirler.[7]

1.2.22- Uzlaşma Hakkı

Vergi Usul Kanunu Ek 1'inci maddesi gereğince mükellef, ikmalen, res'en veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilecektir.

1.2.23- Dava Açma Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesine göre mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

1.2.24- Yeni Gelen Diğer Haklar

Yukarıda yer alan haklar dışında 25 Ekim 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ve "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile bir takım düzenlemeler yapılmış olup bu düzenlemeler neticesinde mükelleflere verilen yeni haklar ise aşağıdaki gibidir.

1.2.24.1- İnceleme Konusu ile İlgili Olmayan Hususlara İlişkin Bilgi ve Belge Talebinde Bulunulmamasını İsteme Hakkı

Mükelleflerden, inceleme konusu ile ilgili olmayan hususlara ilişkin bilgi ve belge talebinde bulunulmamasını sağlamak amacıyla Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Vergi inceleme görevinin verilmesi" başlıklı 6. Maddesinde değişiklik yapılmış olup söz konusu yeni düzenlemeyle vergi incelemesinin, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılacağı, inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacağı hükme bağlanmıştır.

1.2.24.2- Defter ve Belgelerin İstenmesine İlişkin Yazıda, On Beş Günden Az Olmamak Üzere İbraz Süresinin Bildirilmesini İsteme Hakkı

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Defter ve bel-

[7] Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü, Ocak 2016, s.4, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVergi%20%C4%B0ncelemelerinde%20M%C3%BCkellef%20Hak%20ve%20Y%C3%BCk%C3%BCml%C3%BCl%C3%BCkleri%20Bro%C5%9F%C3%BCr%C3%BC.pdf, (Erişim Tarihi: 24 Kasım 2018)

gelerin alınması" başlıklı 12. maddesinde yapılan değişiklikle mükelleflere, defter ve belgelerin istenmesine ilişkin yazıda, on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine ilişkin sürenin bildirilmesini isteme hakkı tanınmıştır.

1.2.24.3- İnceleme Tutanağının Taslağını İsteme Hakkı

Mükelleflere itiraz ve açıklamalarını tutanağa geçirmeden önce tutanakları inceleme imkânı sağlamak üzere Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "İnceleme tutanakları" başlıklı 16. Maddesinde değişiklik yapılmış olup söz konusu düzenlemeye ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebileceği, bu tutanakların taslaklarının, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulacağı hüküm altına alınmıştır.

1.2.24.4- Rapor Özetini İsteme Hakkı

Rapor Değerlendirme Komisyonlarına dinlenmek üzere giden mükelleflerin raporlarda yer alan eleştiri konularına hâkim olarak daha hazırlıklı gitmesini temin etmek amacıyla Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "Mükellef ve inceleme elemanının dinlenmesi" başlıklı 14. Maddesinde değişiklik yapılmış olup bu değişiklikle, hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerden dinlenme talep edenlere, dinlenmeden önce, raporda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetinin verilmesi öngörülmüştür.

1.2.24.5- Taslak Tutanağın Mükellefin Bilgisine Sunulup Sunulmadığına ve Mükellefin Dinlenme Talebinin Olup Olmadığına İlişkin Hususların Tutanakta Yer Almasını İsteme Hakkı

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17. maddesinde yapılan değişiklikle, taslak tutanağın mükellef bilgisine sunulduğunun ve dinlenme talebi olup olmadığına ilişkin mükellef kararının inceleme tutanaklarında yer alması öngörülmüştür.

1.2.24.6- Eleştiriyi Gerektirecek Herhangi Bir Hususun Tespit Edilemediği Durumda, Bu Durumun Yazı ile Bildirilmesini İsteme Hakkı

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi" başlıklı 19. maddesinde yapılan değişiklikle; yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durumun ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirileceği öngörülmüştür.

1.3- Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Değerlendirme, Tavsiye ve Çözüm Önerileri

Vergi incelemesi, mükellef-vergi idaresi ilişkisinin en hassas olduğu alanlardan birisi olup mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi açısından da en kritik sürecin vergi inceleme süreci olduğu söylenebilir.[8] Bu süreçte mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi konusundaki duyarlılığı artırmak da hukuki bir zemine oturmuş vergi incelemesi ile mümkündür. Bunun sağlanması içinde tarafların yükümlülüklerini

[8] Hasan Aykın, "Vergi İncelemesi "Gerçek Anlamda" Ne Zaman Biter? Mükellef Hakları Odaklı Değerlendirme", Vergi Dosyası İnternet Sitesi, https://vergidosyasi.com/2017/05/29/vergi-incelemesi-gercek-anlamda-ne-zaman-biter-mukellef-haklari-odakli-degerlendirme/ (26.11.2018)

tam anlamıyla yerine getirmeleri ve sahip olunan hak ve yetkilere uygun davranmaları gerekmektedir. Bu konuda en büyük yükümlülük vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ile bunların bağlı bulunduğu idari birimlere düşmekte olup bunların vergi inceleme sürecince tarafsız, nazik, ölçülü, saygılı ve meslek ilkelerine uygun hareket etmesi gerekmektedir.

1.3.1- Hakların Uygulanmasına Yönelik Eleştiri ve Çözüm Önerileri

Mükellef hakları konusunda en temel eksik bu hakların uygulaması aşamasındadır. Vergi incelemesi aşamasında mükelleflere verilen ve önceki bölümlerde belirtilen haklar uygulanması en basit haklar olup öncelik bu hakların ihlalinin önüne geçmek olmalıdır.

Mükellefin vergi inceleme elemanın kimliğini görme ve inceleme konusu ve kapsamını öğrenme hakkı uygulanabilecek en kolay hak olmasına rağmen bazı zamanlar inceleme elemanı ile mükellef arasında yaşanan anlaşmazlıktan dolayı bu haklar dahi ihlale uğramaktadır. Bunun önüne geçebilmek adına vergi incelemesine başlanılmadan evvel vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın buna dair kimliği, mükellefe ve diğer ilgililere göstermesi ayrıca incelemeye başlanılmadan önce incelemenin konusu ve kapsamını hakkında mükellefe bilgi verilerek hak ve yükümlülüklerinin hatırlatılması yerinde olacaktır.

Uygulanmadan kaynaklı diğer bir hak ihlali incelemenin nerede yapılacağına ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda incelemenin esas itibariyle mükellefin işyerinde yapılacağı hususu hüküm altına alınmışken uygulamada inceleme genellikle dairede yapılmaktadır. Bunun temel nedenlerinden bir tanesi mükellefin tam olarak bu hakkını bilmemesi, vergi incelemesine yetkili olanların ise incelemeyi daha çok dairede yapmak istemesinden kaynaklanmaktadır. Bu ihlalin önüne geçebilmek için incelemenin yapılacağı yerin mükellef ile kararlaştırılmak suretiyle tutanakta belirtilmesi gerekmektedir. Şayet inceleme mükellefin iş yerinde yapılacaksa mükellefin bir başka hakkı olan incelemenin işyeri faaliyetlerini engellememesi ve resmi mesai saatleri dışında çalışılmaması haklarının da göz önünde bulundurularak işyeri faaliyet düzeni bozulmamaya ve istisnalar hariç mesai saatleri dışında işyerinde kalınmamaya özen gösterilmelidir.

Uygulaması basit ama mükellefçe bilinmeyen haklar hakkında mükelleflerin bilgilendirilmesi ve bilinmeyen hususların ifade edilmesi de en temel hak ihlallerinin önüne geçebilecektir. Mükellefçe bilinmeyen ve ifade edilmesi en kolay haklardan biri mükelleflerin inceleme sürecinde yanlarında muhasebeci, avukat ve yeminli mali müşavir bulundurabilecek olması bir diğeri ise incelemeye ibraz edilen defter ve belgelerden her aşamada kayıt ve suret çıkarabilmesidir. Bu ve buna benzer hususlar hakkında mükelleflerin bilgilendirilmesi de basit ama en temel mükellef haklarının ihlalinin önüne geçebilecektir.

Yine uygulamada çokça karşılaşılan hak ihlallerinden bir diğeri de mükelleflerden ya da mükellefle ilişkide bulananlardan defter ve belgelerin ya da bilgilerin usulsüz olarak istenmesidir. Uygulamada kimi zaman defter, belge veya bilgiler yazı ile değil sözlü olarak istenmektedir. Yine bu taleplerin usulüne uygun şekilde yazı ile yapılması çok basit bir işlem olup temel bir hak ihlalini de ortadan kaldırmış olacaktır.

Vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması da mükellefin inceleme sürecindeki hakları arasında sayılmış olup uygulamada zaman zaman söz konusu hakkın ihlali olabilmektedir. Özellikle defter ve belgeler teslim alınırken tutanak düzenlenmemesi, söz konusu defter ve belgelerin kaybolduğu durumlarda mükellefler ile vergi incelemesine yetkili olanlar arasında çatışmalara yol açmaktadır. Gerek bu olayların önüne geçebilmek gerekse mükelleflerin hakkına saygı gös-

termek açısından tutanak düzenlenmesi ve bir nüshasının mükellefe verilmesi yerinde olacaktır ki yine söz konusu işlem hem basit hem de uygulanması kolay bir eylemdir.

1.3.2- Mükellef Hakları Bildirgesinin Kanunlaştırılması

Mükellef hakları konusu ile ilgili olarak OECD Vergi İdaresi ve Politikası Merkezi tarafından bir rapor hazırlanarak üye ülkelere duyurulmuştur. Üye ülkelerden bir kısmı (Kanada, İngiltere, Fransa, ABD, Avustralya) 1985 ila 1997 yılları arasında söz konusu raporu örnek alarak mükellef haklarını kanun olarak, idari bir belge niteliğinde veya mükellefin şikâyetleriyle ilgilenen özel bir yapılanma şeklinde hazırlamışlardır.[9]

2006 yılında dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye'de Mükellef Hakları Bildirgesi hazırlanmış olup bildirgede yer alan maddeler şu şekildedir:

- Açık, güvenilir, zamanında, yeterli bilgi ile hizmet edeceğiz;
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz;
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla, basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız;
- Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından, anında öğrenmiş olacaksınız;
- Şahsi, gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız, kullanmayacağız;
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız;
- Yaptığımız işlemlerde, gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız, rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız;
- Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız, tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz;
- Şikayetlerinizi gerçek kimlik, iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.

İdare ve mükellef arasında samimi bir iletişimi sağlama amacı ile düzenlenen bu bildirge ile vergi idaresi, klasik çalışma anlayışının dışına çıkmış ve Türkiye bildirgeye sahip olan OECD üyesi ülkeler arasında yerini almıştır. Bu bildirge ile mükellef hakları konusunda çok önemli bir adım atılmakla birlikte bu bildirgenin en büyük eksikliği hukuki açıdan herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamasıdır. Bu noktada bu bildirgenin anayasal ilkelere uygun biçimde geliştirilerek, yasal güvence altına alınması gerekmektedir.[10]

1.3.3- Haklar Konusunda Mükelleflerin Bilgilendirilmesi ve Bilinçlendirilmesi

Bir önceki bölümde de açıklandığı üzere mükelleflerin incelemenin her aşamasında bilgilendirilmesi gerekliliği Mükellef Hakları Bildirgesi'nde yerini almıştır. Ancak haklarla ilgili birçok mükellefin bilgisi bulunmamaktadır. Haklarını bilmeyen mükelleflerin bu hakları uygulamada kullanması da mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla mükellef haklarıyla ilgili en temel sorun mükelleflerin hakları konusunda bilgilendirilmesi ve bilinçlendirilmesidir. Bu durumun aşılması için zaman zaman Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bazı çalışmalar yapılmakta ancak bunlarda yeterli olmamaktadır.

[9] Dr. Hülya Tamzok, "Mükellef Hakları Bildirgesi", Vergi Algı Web Sitesi, https://vergialgi.net/mukellef-haklari/mukellef-haklari-bildirgesi/ (30.11.2018)

[10] Dr. Hülya TAMZOK, "Mükellef Hakları Bildirgesi", Vergi Algı Web Sitesi, https://vergialgi.net/mukellef-haklari/mukellef-haklari-bildirgesi/ (30.11.2018)

İncelemeye başlama tutanaklarında mükellefin ''rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talebi de dâhil olmak üzere, incelemenin kapsamı, mahiyeti, dönemi, incelemeye ilişkin hak ve yükümlülükleri ile bu bilgilere erişim yolları hakkında bilgilendirildiği'' ifadesi yer almaktadır. Söz konusu ifadeden anlaşılacağı üzere hak ve yükümlülükler tek tek sayılmamış sadece bilgilendirildiği belirtilmiştir. İncelemeye başlama esnasında inceleme elemanları tarafından da bu hakların uygulanması konusunda mükellefe bilgi verilmemektedir. Nitekim hakların fazla olduğu düşünüldüğünde incelemeye başlama esnasında inceleme elemanlarınca bu hususların tek tek izah edilmesi mümkünde bulunmamaktadır. Bize göre incelemeye başlama tutanaklarının ekinde mükelleflerin inceleme sürecindeki hakları sade bir dille açıklanmalı ve mükellef incelemeye başlama ile birlikte hakları konusunda bilgilendirilmelidir.

Hem mükellef hakları konusunda hem de incelemenin her aşamasında mükelleflerin bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) tarafından mükellef portalı oluşturulmuştur. Bu portal aracılığıyla mükellefleri bilgilendirmeye yönelik olarak inceleme durumunu sorgulama, tutanağın taslak halini görebilme, uzlaşma ve dinlenme talebinde bulunabilme açısından mükelleflere kolaylıklar sağlanmıştır. İncelemeye başlama tutanağının mükellef nüshasında da mükellef portalı üzerinden incelemenin takip edilebileceği belirtilmiştir.

Öte yandan incelemeye başlama tutanaklarının ekinde mükellef haklarına yer verilmiş olması veya mükellef portalı üzerinden mükelleflerin hakları konusunda bilgilendirilmesi durumlarında bile, mükelleflerin bu hakların uygulamasında sorun yaşayacağı veya tereddütte düşeceği konuların bulunacağı şüphesizdir. Ayrıca mükellefler tarafından hakların kullanılmasına ilişkin yanlış anlaşılmalar olabilir ve mükellef inceleme elamanı ile tartışmaya girebilir veya ihtilafa düşebilir. Bizce hakların kullanılmasına ilişkin açıklama yapma yükümlülüğü inceleme elamanına bırakılmamalıdır. Bu nedenle hakların uygulanmasında mükelleflere yardımcı olmak amacıyla çağrı merkezlerinin kurulması gerektiği kanaatindeyiz.

1.3.4- Vergi Afları (Matrah Artırımı) ve Mükellef Haklarına Etkileri

Vergi afları, devlete gelir sağlamak, vergi ile ilgili yargı aşamasındaki iş yükünü hafifletmek, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak gibi çeşitli amaçlarla çıkarılmaktadır.[11] Bu aflar, mükelleflerin ekonomik ve sosyal hayatlarına doğrudan etki etmekte olduğundan mükellefler üzerinde hem olumlu hem de olumsuz etkileri bulunmaktadır. Şöyle ki mükellefler vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken, başka bir mükellefin o vergiye karşı yükümlülüğünü yerine getirme şeklinden ya da yerine getirmemesinden etkilenebilirler. Şayet ödeme bakımından vergisini düzenli şekilde ödemeyen mükellef çıkan bir af kanunuyla vergilerini hem daha geç hem de daha az ödüyorsa zamanında, tam ve eksiksiz olarak vergisini veren mükellefler bu durumdan olumsuz yönde etkilenirler.[12]

Vergi aflarının vergi incelemesi sürecine en büyük etkisi matrah artırımı ile olmaktadır. Çıkarılan yapılandırma kanunlarından matrah artırımına ilişkin olan hükümler aşağı yukarı aynı şeyleri içermekte olup bu kanunlarda kısaca matrahlarını artıran mükelleflerin matrahlarını

[11] Veli Kargı ve Cihan Yüksel, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, 2010, s.30-33.

[12] Güneş Çetin, Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa-2005, s.174.

artırdıkları yıllara ilişkin vergi incelemesine tabi tutulmayacağı ifade edilmektedir. Bu durumda isteyerek ya da istemeyerek vergi kaçırmış olan kişiler matrah artırmak suretiyle vergi incelemesine tabi tutulmayacak olup kaçırdığı her hangi bir vergisi olmayan dürüst mükellefin ise bu durumdan olumsuz etkilenmek suretiyle vergiye gönüllü uyum seviyesi düşecektir. Mükellef haklarına saygı göstermenin altında yatan temel nedenlerin başında vergiye gönüllü uyumu sağlamak geldiği düşünüldüğünde bu durum mükellef haklarının ihlal edilmesi sorununu gündeme getirecektir.

Türkiye'de vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik birçok anket yapılmış olup söz konusu anketlere göre vergi affı uygulamalarının, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlık olacağı ve bu durumun mükellefin vergiye olan uyumunu azaltacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bu afların Ülkemizde sıkça çıkarılması da vergisini düzenli ödeyen mükellefin gönüllü uyumunu düşüren bir uygulama olup bu nedenle vergi aflarına karşı tepkiler olumsuz yöndedir. Bu noktada çeşitli uygulamalarla af uygulamasına ihtiyacın azaltılması ve dürüst mükelleflerin mükâfatlandırılması ve böylece mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması gerekmektedir.[13] Vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak amacıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi" başlıklı mükerrer 121'nci maddesinde yapılan düzenleme bu yönden isabetli olmuştur. Yapılan düzenleme ile mezkûr maddede sayılan şartları sağlayan mükelleflerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebileceği ancak indirim tutarının, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Konuyla ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan 301 seri No.lu Gelir Vergisi Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

1.3.5- İnceleme Sürelerine İlişkin Eleştiri ve Çözüm Önerileri

İnceleme süresinin kanunda belirlenmesine karşılık, inceleme elemanlarınca iş yükü gerekçesi ile bazı incelemeler kanuni sürelerinde tamamlanamamaktadır. İncelemelerin kanuni süresinde tamamlamamasının ise kanunda herhangi bir yaptırımı bulunmamaktadır. İncelemenin süresinde bitirilememesinin mükellefe 4 farklı olumsuz etkisi olmaktadır. Bu etkilere aşağıda değinilmiştir.

1.3.5.1- Mükellef Tarafından Daha Fazla Gecikme Faizi Ödenmesi

İncelemenin süresinde bitirilememesinin ilk etkisi mükellefin daha fazla gecikme faizi ödemesidir. Bilindiği üzere gecikme faizi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinde düzenlenmiş olup maddede ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilere ilişkin ödenecek gecikme faizlerinin nasıl hesaplanacağı düzenlenmiştir. Mezkûr maddenin üçüncü fıkrasında;

- Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,
- Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar,

[13] Elif Tuay ve İnci Güvenç, "Türkiye'de Mükellefin Vergiye Bakışı", Gelir İdaresi Başkanlığı; Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, (Kasım-2007), s.140-141.

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı belirtilmiştir. 112'nci maddede belirtilen hükümler dikkate alındığında incelemenin süresinde bitirilmemesinin gecikme faizinin hesaplanacağı süreleri de uzattığı görülmektedir. Bir başka deyişle idarenin kanunda belirtilen inceleme sürelerine uymaması, inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre tarh edilecek vergilerin tahakkuk ve tebliğ zamanlarını uzatmaktadır. Uzayan süreler mükellefe gecikme faizi olarak yansımaktadır. İşlerin süresinde bitirilmemesinin sorumluluğunu mükellefe gecikme faizi olarak yüklemek doğru olmadığı gibi bu konuda inceleme elemanını da sorumlu tutmak doğru olmayacaktır. Çünkü incelemenin süresinde bitirilmemesi inceleme elemanlarının da istemediği bir durum olup genelde zorunlu nedenlerden dolayı işler süresinde bitirilememektedir. 112'nci maddede belirtilen gecikme faizinin hesaplanmasına ilişkin süreler birçok yönden eleştiriye açıktır. Ancak konuyu dağıtmamak için bu hususlara değinilmeyecektir. Bize göre süresinden bitirilemeyen incelemelerin sonucunda düzenlenecek vergi raporlarına göre tarh edilecek vergiler için hesaplanacak gecikme faizinin hesaplanacağı en son tarih incelemenin kanuni süresinin bitiş tarihi olmalıdır. Bu sayede idarenin işlerinin yoğunluğu nedeniyle süresinde bitirilemeyen işlerin sorumluluğu mükelleflere yüklenmemiş olacaktır.

2.3.5.2- Mükellefe İadesi Gereken Vergiler Yönünden

Bilindiği üzere KDV ve Kurumlar Vergisi iade sistemimizde mükelleflerin bazı nakden iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir. Vergi inceleme raporunun sonucu beklenmeksizin teminat karşılığı da iade yapılmaktadır. İncelemelerin süresinde bitirilememesi mükelleflerin iade tutarlarını geç almasına veya teminat karşılığı alınmış ise daha fazla teminat ücreti ödemesine neden olmaktadır. Bu durumlar mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilediği gibi mükellefin vatandaş olarak devlete güvenini de sarsmaktadır. Nitekim belirtilen mağduriyetlerin giderilmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan KDV uygulama genel tebliğinde indirimli teminat uygulaması sistemi ve hızlandırılmış iade sistemi getirilmiştir. Ancak belirtilen sistemlerden mükelleflerin yararlanması için getirilen şartların zorluğu nedeniyle tüm mükellefleri kapsamamaktadır.

Nihayet KDV incelemelerindeki sürenin mükellef üzerindeki olumsuz etkisini kaldırmak amacıyla 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7104 sayılı Kanunun on dokuzuncu maddesi ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 140'ıncı maddesinin altıncı fıkrasında düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile 01.01.2019 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılacak incelemelerde uygulanmak üzere, katma değer vergisi iade incelemelerinin en geç 3 ay içinde tamamlanması gerektiği ek süre talep edilmesi halinde 2 ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği düzenlenerek katma değer vergisi iade incelemelerindeki süre kısaltılmıştır.

2.3.5.3- Özel Esaslar Uygulaması

Bilindiği üzere özel esaslar KDV uygulama genel tebliğinde düzenlenmiş olup mükelleflerin özel esaslara alındığı bazı durumlarda özel esaslardan çıkmasının bir yolu da vergi incelemesi sonucuna göre düzenlenen raporlardır. KDV iadesi alan mükellefler özel esaslara tabi olan mükelleflerden mal veya hizmet almamaya özen göstermektedir. Eğer mal veya hizmet aldıkları kişi özel esaslarda ise iade sürecinde sıkıntı yaşamamak için bunlardan mal veya hizmet almamaktadır. Dolayısıyla inceleme sonucunda düzenlenecek rapora göre özel esaslardan çıkarılacak bir mükellef hakkında yürütülen vergi incelemesinin süresinin uzaması mükellefin daha uzun süre

özel esaslarda kalmasını gerektirecektir. Bu durumda mükellefin KDV iadesi alan müşterileri, mükelleften mal veya hizmet almayacak ve mükellefin ticari faaliyetleri olumsuz etkilenecektir. Özel esas uygulaması çok fazla tartışılan hatta yargı organlarının birçok kararında kabul edilmeyen bir uygulama olup uygulamanın mükellef haklarıyla uyuşmadığını söylemek mümkündür. Ancak özel esas uygulamasının mükellef haklarıyla birlikte değerlendirilmesi ayrı bir çalışma konusu olup konuyu dağıtmamak için derinlemesine işlenmeyecektir. Sadece süresinde bitirilemeyen incelemelerde en azından incelemenin kanuni bitiş tarihinden itibaren mükelleflerin özel esaslardan çıkartılması gerektiğine değinilmekle yetinilecektir.

2.3.5.4.- İncelemenin Mükellef Üzerinde Oluşturduğu Manevi Baskı

Vergi incelemesine girmek birçok mükellefin çekindiği stresli bir süreçtir. Yine inceleme sonucunda tarh edilecek vergilerin miktarının bilinmemesi mükelleflerin üzerlerinde bir manevi baskı oluşturmaktadır. İnceleme sonucuna göre tarh edilecek vergilerin bilinmemesi mükelleflerin yatırım kararlarını da etkilemektedir. Dolayısıyla incelemelerin kanuni süresinde bitirilmesi belirtilen hususlar yönünden önem arz etmektedir. Vergi incelemesinin oluşturduğu manevi baskıyı gidermek için, idare tarafından incelemeye alınacak mükelleflerin özenle seçilmesi gerekir. Yine izaha davet ve pişmanlık gibi müessesler yaygınlaştırılarak mükelleflerin eksik kalan vergisel işlemlerinin inceleme yapılmaksızın çözülmesi gerektiği kanaatindeyiz.

2.4- Yeni Bir Hak Olarak ''Rapor İtiraz Hakkı'' Önerisi

Vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme sonunda mükellef ile birlikte Vergi İnceleme Tutanakları düzenlenmektedir. Vergi inceleme tutanağı hem vergi incelemesi sonucunda yazılacak rapora dayanak teşkil etmekte hem de daha sonraki süreçlerde ispatlama vasıtası olarak kabul edilmektedir. Bir başka deyişle tutanakta yapılan tespitlere ilişkin mükellefler tarafından yapılan açıklama veya beyanların daha sonra aksi beyan edilse bile dikkate alınmayabilir. Nitekim tutanağın bu öneminden dolayı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde mükelleflere taslak tutanak talebinde bulunma hakkı getirilmiştir. Ancak taslak tutanak hakkı mükellefler tarafından çok bilinmediği gibi tutanağın hem inceleme sürecinde hem de yargı sürecinde ispat vasıtası olduğu konusu birçok mükellefçe bilinmemektedir.

Öte yandan tutanakta yer alan tespitlerin inceleme elemanlarınca düzenlenecek raporlarda ne şekilde işleneceği ve yapılan tespitler sonucunda tarh edilecek vergilerin miktarı da mükellef tarafından bilinmemektedir. Hem tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalar hakkında bilgi sahibi olunmasını sağlamak hem de mükellefin raporda yer alan hususlara olan itirazlarının dikkate alınmasını sağlamak amacıyla mükelleflere rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme hakkı verilmiştir. Rapor Değerlendirme Komisyonlarına dinlenmek üzere giden mükelleflerin raporlarda yer alan eleştiri konularına hâkim olarak daha hazırlıklı gitmesini temin etmek amacıyla da raporda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetinin mükellefe verilmesi öngörülmüştür. Ancak rapor özetlerinde tarh edilen vergilerin miktarları ve yasal dayanakları kısaca yer almasına rağmen inceleme elamanın yapılan tespitleri yasal mevzuat yönünden ne şekilde değerlendirdiğine ilişkin bilgiler yer almamaktadır. Dolayısıyla mükellefin raporda işlenen konuları ayrıntılı olarak değerlendirme ve bunlara itiraz etme hakkı bulunmaktadır.

Rapor değerlendirme komisyonundan çıkan raporlar artık işleme konulabilir hale gelmektedir. Bu aşamadan sonra mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmişse uzlaşmaya davet

tutanağının ekinde raporlarda mükellefe tebliğ edilmektedir. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmemiş ise vergi dairesince düzenlenen ihbarname ekinde raporlar mükellefe tebliğ edilmektedir. Görüleceği üzere raporların tam metninin mükelleflere tebliğ edilmesinden sonra mükelleflerin raporlara itiraz etme hakkı bulunmamaktadır. Yani raporlarda kanunlara aykırı olan işlemler veya kanunlara uygun olarak yorumlanmayan konular veya artık içtihat haline gelmiş yargı kararlarına aykırı hususlar var ise mükelleflerin bu hususlara itiraz etmesi ancak yargı yoluyla mümkün olmaktadır.

Ülkemizde yargının iş yükü nedeniyle adalet hizmetleri maalesef yavaş işlemektedir. Yani açılan davalar çok uzun sürelerde sonuçlanmaktadır. Yargı sürecinin uzaması; mükelleflerin daha fazla gecikme faizi ödemesine, mahkeme tarafından kaldırılacak tarhiyatlar ve onanacak tarhiyatlar bilinmediği için mükellefin geleceğe ilişkin yatırım kararlarının olumsuz etkilenmesine, mahkeme sürecinin mükellef üzerinde manevi baskı oluşturması gibi hususlar yönünden mükellefe olumsuz etkileri olmaktadır.

Bizce inceleme sonucunda düzenlenecek raporların yargı aşamasına gitmeden çözülmesi vergi idaresinin önceliği olmalıdır. Bunun sağlanması içinde vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarından çıkmasından sonra raporlar mükellefe tebliğ edilmeli ve belli süre içerisinde mükellefe raporda yer alan konulara itiraz etme hakkı verilmelidir. Bu sayede raporların tamamını gören mükelleflerin yargı aşamasında itiraz edecekleri hususlar ayrıntılı olarak idareye bildirilmiş ve düzeltilmesi talep edilmiş olacaktır. İtirazlar için idarece özel komisyonlar oluşturulmalıdır. Söz konusu komisyonlarda vergi konusunda uzman kişilerin yanı sıra hukuk konusunda uzmanlaşmış kişilerde kesinlikle yer almalıdır. Özellikle hukuk konusundaki uzman kişilerin seçimine dikkat edilmelidir. Bu kapsamda üniversite hocaları, emekli hâkimler veya tecrübeli avukatlar bu komisyonlarda yer almalı ve olayın sadece vergi kanunları yönünden değil genel hukuk kaideleri yönünden de değerlendirilmesi yapılmalıdır.

Komisyonların mükellefin iddialarını haklı bulması durumunda, konu hakkında komisyonun vereceği ara kararla birlikte mükellefin itirazları inceleme elemanına bildirilmeli ve inceleme elamanının da konu hakkındaki görüş ve açıklamaları alınmalıdır. İnceleme elemanının da görüş ve açıklamaları alındıktan sonra komisyon nihai kararını vermeli ve raporda önerilen tarhiyatlar komisyon kararına istinaden kısmen veya tamamen kaldırılmalı ve sonuç inceleme elemanı ile mükellefe bildirilmelidir. Komisyon kararına istinaden rapordaki onanan tarhiyatlar için ise uzlaşma ve dava açma süreleri mevcut düzenlemedeki şekilde devam etmelidir.

Öte yandan yukarıda izah ettiğimiz şekilde mükellefe itiraz hakkı tanınması halinde rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talebi ve rapor özeti uygulamasına ihtiyaç kalmayacağı için bu haklar kaldırılmalıdır.

SONUÇ

Ülkemiz vergi sisteminde beyan esası geçerli olup mükellefler vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir ve bu kazanç üzerinden vergilendirilirler. Ancak mükelleflerin beyanlarında bildirdikleri bilgilerin doğruluğu bir karine olup bunun aksi ise vergi incelemeleri ile ortaya konulmaktadır. Bu kapsamda vergi incelemelerinin amacı VUK'un 134'üncü maddesi hükmüne göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Vergi inceleme süreci mükellefler açısından sancılı bir süreç olarak bilinmekle birlikte bu sürecin hukuki zemine oturmuş bir şekilde yapılması ise vergi incelemelerinin bu olumsuz etkisini nispeten azaltmakta hatta bu sistemin mükellef haklarına saygılı bir biçimde gerçekleştirilmesi bu etkiyi tersine çevirerek mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması gibi olumlu bir hale sokmaktadır.

Çalışmamızda da açıklandığı üzere, mükellef hakları çeşitli enstrümanlarla ilan edilmiş ancak özellikle bunların uygulanmasında, kanunlaşmasında, hakları konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesinde ve inceleme sürelerinde çeşitli sıkıntılar yaşanmakta olup bu sıkıntıların giderilmesi hem mükellefin vergi bilincini artıracak hem de mükellef ile idare arasındaki çatışmaları en aza indirecektir.

Sonuç olarak vergi inceleme aşamasındaki uygulama eksikliklerini gidermek suretiyle vergi incelemelerinde mükellef haklarına gereken hassasiyetin gösterilmesi bir yandan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırırken bir yandan da vergi incelemelerinden daha etkin ve verimli neticeler alınmasını sağlayacaktır. Ayrıca yapılacak kanuni düzenlemelerde mükelleflerin haklarının yanı sıra inceleme elemanlarının çalışma usul ve esasları ile iş yoğunlukları da göz önünde tutulmalıdır. Çünkü fiili durum ile uyuşmayan veya uygulanabilirliği bulunmayan hakların getirilip bunları uygulanmaması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyecektir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- AYKIN, H. "Vergi İncelemesi "Gerçek Anlamda" Ne Zaman Biter? Mükellef Hakları Odaklı Değerlendirme", Vergi Dosyası İnternet Sitesi, https://vergidosyasi.com/2017/05/29/vergi-incelemesi-gercek-anlamda-ne-zaman-biter-mukellef-haklari-odakli-degerlendirme/ (26.11.2018)
- ÇETİN, G. Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa-2005
- Dr. TAMZOK, H. "Mükellef Hakları Bildirgesi", Vergi Algı Web Sitesi, https://vergialgi.net/mukellef-haklari/mukellef-haklari-bildirgesi/ (30.11.2018)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri Rehberi, Nisan 2014, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf, (13.11.2018)
- KARGI V., YÜKSEL, C. "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, 2010,
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. Vergi Hukuku, 2012, 3. Baskı, Ekin Kitabevİ
- TİMUR, M., UYSAL, M., ÇAĞLAYAN, Z., GERÇEK A., BAĞDANLI, İ. H. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazım Paneli, Gelirler Kontrolörleri Derneği, (Kasım-2005)
- TUAY E., GÜVENÇ, İ. "Türkiye'de Mükellefin Vergiye Bakışı", Gelir İdaresi Başkanlığı; Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, (Kasım-2007),
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü, Ocak 2016, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FVergi%20%C4%B0ncelemelerinde%20M%C3%BCkellef%20Hak%20ve%20Y%C3%BCk%C3%BCml%C3%BCl%C3%BCkleri%20Bro%C5%9F%C3%BCr%C3%BC.pdf (Erişim Tarihi: 16 Kasım 2018)