

TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİNDE MÜKELLEF HAKLARI ve BU HAKLARIN GELİŞTİRİLMESİ AMACIYLA YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

TAXPAYER RIGHTS DURING TAX INSPECTIONS IN TURKEY AND REGULATIONS MADE IN ORDER TO IMPROVE THESE RIGHTS



Özlem SÖKMEN GÜRÇAM*



Ahmet TEKİN*

ÖZ

Vergi incelemeleri genellikle mükellef açısından zorlu bir süreç olup geçmişte bu incelemeler sırasında mükellef haklarının çok fazla önemsenmediği gözlemlenmiştir. Ancak günümüzde mükelleflere olan anlayışın değişmesi ile “mükellefe rağmen” anlayışının değişerek mükellef odaklı olarak kabul edilen “mükellefle birlikte” anlayışı vergi hukukunda hakim olmaktadır. Özellikle son yıllarda mükellef odaklı bir anlayışın benimsenmesi ile vergi incelemeleri konusunda yasal düzenlemelere gidilmektedir. Bu düzenlemeler içerisinde en son yapılan düzenlemelerle hem vergi incelemesi hem de mükellef hakları konularında iyileştirmeler yapılmaktadır. Türkiye’de 31 Ekim 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ve 25 Ekim 2016 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair

ABSTRACT

Tax inspections are generally a challenging processes for taxpayers and in the past, it was observed that taxpayers’ rights were not considered much during these investigations. But nowadays, with the change in the understanding of the taxpayers, the comprehension of “to the contrary of taxpayer” has changed and the concept of “together with taxpayer” which is considered as taxpayer-oriented, is dominated in the tax law. With the adoption of a taxpayer-oriented approach in recent years, legal regulations have been made on tax inspections. Within these regulations, improvements are made both in tax review and taxpayer rights with the latest regulations. “Regulations On The Rights Principles And Procedures To Be Followed On The Tax Audit” published on 31 October 2011 in the Official Gazette in Turkey and “Regulation Changes On The Regulations About The Rights Principles And Procedures To Be Followed On The Tax Audit”

* Dr., Öğr. Üyesi, Iğdır Üniversitesi, İktisat Bölümü, osokmengurcam@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-2372-7355

** Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Maliye Bölümü, atekin@ogu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-6675-6500

Sökmen Gürçam, Ö., Tekin, A. (Şubat 2019). Türkiye’de Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları ve Bu Hakların Geliştirilmesi Amacıyla Yapılan Yasal Düzenlemeler, *Vergi Raporu*, 233, (89-103).

Yönetmelik” vergi incelemesi sırasında mükellef haklarını korumak amacıyla çıkarılan son yasal düzenlemeler olmaktadır. Çalışmada vergi incelemeleri sırasında mükellef hakları konusu 2011 ve 2016 yıllarında çıkarılmış olan yönetmelikler kıyaslanarak açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları, Mükellef Odaklı Anlayış.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, M42

GİRİŞ

Mükellef hakları kavramı 1215 Magna Carta’ dan günümüze kadar önemini yitirmeden gelen bir kavram olup özellikle son zamanlarda vergi incelemeleri sırasında mükellef haklarının önemi daha da artmaktadır. Vergi incelemeleri mükellef nezdinde düşünüldüğünde sancılı ve zor bir süreç olarak görülse de mükellefler haklarını bildikleri takdirde vergi incelemelerinde daha rahat olmaktadır. Vergi incelemeleri ile görevlendirilen kişiler inceleme sırasında mükelleflere nazik olmak zorundadırlar. Aynı şekilde mükellefler de vergi inceleme elemanlarına kibar davranmak zorundadırlar. Vergi inceleme elemanının vergi incelemesi sırasında uymak zorunda olduğu kurallar “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik” de düzenlenmiş olup bu yönetmeliğin daha çok iyileştirilmesi açısından 25 Ekim 2016 tarihinde düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenlemeler arasında vergi inceleme elemanlarına vergi incelemesi görevinin verilmesi, mükelleften defter ve belgelerin alınması, inceleme tutanakları, inceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar, vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi ve yetki konularında olmuştur. Yapılan değişikliklerle vergi incelemesinde mükellef hakları genişletilmiş olup vergi inceleme

published on 25 October 2016 in the Official Gazette are the latest regulations which are issued in order to protect the taxpayers’ rights during a tax audit. In the study, the taxpayers’ rights during tax inspections are analysed by comparing to the regulations issued in 2011 and 2016.

Keywords: Tax inspection, taxpayer rights, taxpayer-focused understanding

JEL Classification Codes: K34, M42

süreciyle ilgili de yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmada eski var olan düzenlemeler ile 25 Ekim 2016 tarihinde yapılan düzenlemeler karşılaştırma yapılarak anlatılmaya çalışılmış ve yeni düzenlemeler ile eski düzenlemelerde var olan kanun boşluklarının doldurulmaya çalışıldığına vurgu yapılmıştır.

1- VERGİ İNCELEMESİ KAVRAMI ve VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA MÜKELLEF HAKLARI

Vergi incelemeleri mükelleflerin sunmuş oldukları beyanlardaki hesabın gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırmaktadır.¹ Türkiye’de vergi incelemeleri ile ilgili temel hükümler, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK’ un) 134-141. maddeleri arasında yer almaktadır. Vergi Usul Kanununun 134. maddesine göre “*vergi idareleri tarafından yapılan vergi incelemesi yalnızca vergi kayıp ve kaçığının tespit etmek için değil aynı zamanda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesi amacıyla yapıldığı*” ifade edilmektedir. Bu ifadeye göre vergi idareleri tarafından yapılan vergi incelemesinin asıl amacı, mükellef beyanlarının doğru olup olmadığının denetlenmesidir.² Yapılan vergi incelemesinin asıl amacının yanında vergi ödeyen mükellef ile vergi

¹ Abdurrahman Kızılay, “Vergi İncelemesi ve Türleri”, <https://vergiolgi.net/vergi/vergi-incelemesi-ve-turleri/>, (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).

² Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, AÜHFD, 61, 2012, s. 1307-1336, ss: 1309.

ödemeyen mükellef arasında oluşabilecek haksız rekabeti önlemek yani adaleti sağlamak, vergi gelirlerinin yasalara uygun olarak toplanmasıyla ekonomik istikrarı sağlamak, devlet otoritesini korumak, mükellefleri gönüllü uyuma yönelterek vergi kaybını önlemek ve böylece ek gelir sağlamak, yapılması muhtemel olan hatalar konusunda mükellefi bilgilendirmek, mükelleflerin daha yüksek beyanda bulunmasına teşvik etmek gibi amaçları da bulunmaktadır.³ Vergi incelemesi vergi denetim uygulamaları arasında en kapsamlı denetim türü olmaktadır. Bu yönüyle vergi incelemesi üst düzeyde gerçekleştirilen bir vergi denetim uygulaması olarak kabul edilmektedir.⁴

Vergi incelemesi, incelemenin kapsamı ve süresi bakımından genel olarak tam inceleme ve sınırlı inceleme olarak yapılmaktadır. Ancak literatürde vergi incelemesi tam inceleme, sınırlı inceleme ve kısa inceleme olarak açıklanmaktadır.⁵

- **Tam inceleme:** Bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının mükellefin tabi olduğu vergiler yönünden incelenmesidir. Başka bir ifadeyle bir mükellef bir ya da daha fazla vergilendirme dönemi içerisinde tabi tutulduğu vergi türüne ilişkin tam inceleme geçirecekse, mükellef matrah unsurlarının tümüyle incelenerek mükellefin ödemesi gerektiği vergilerin doğruluğunun sağlanması ve yapmış olduğu faaliyetlerin kanunlara uygunluğu yönünden araştırılması zorunlu kılınmaktadır. Tam inceleme bu özelliği ile vergi incelemesinin en akılcı ve en gelişmiş şekli olarak görülebilir. Tam incelemenin süresi 1 yıl olarak belirlenmektedir.

- **Sınırlı inceleme:** Mükellefin bir vergilendirme döneminde ilgili olunan vergi türüne ilişkin ve belirli bir konu ile sınırlı inceleme yapılmasıdır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere sınırlı inceleme, mükellefin her türlü iş ve işlemine ilişkin olmamakta ve bir ya da bir kısım iş ve işlemlerine ilişkin olmaktadır. Sınırlı incelemenin süresi de 6 ay olmaktadır.

- **Kısa inceleme:** Bir vergilendirme döneminde mükellefin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının incelenmesi durumudur. Hem ticari hem de zirai kazancı olan yükümlünün yalnızca ticari faaliyetlerinin incelenmesi kısa inceleme olmaktadır.

Vergi incelemesinin önleyici, eğitici ve yakalayıcı olmak üzere 3 farklı fonksiyonu bulunmaktadır. Vergi incelemesi, oransal etkinliği ve incelemenin niteliğine bağlı olarak önleyici fonksiyona sahiptir. Etkin sayıda ve düzeyde gerçekleştirilen vergi incelemesi, mükelleflerin suç girişimlerinin önünü almak ve onları caydırmak bakımından büyük önem taşımaktadır. Vergi incelemesi sırasında mükelleflerin yapmış oldukları hatalı vergi işlemleri konusunda uyarılmaları, doğru işlemin nasıl olması gerektiği konusunda bilgilendirilmeleri ve yasal açıklamalarda bulunulması gibi durumlar vergi incelemesinin eğitici fonksiyonunu oluşturmaktadır. Vergi incelemesinin yakalayıcı fonksiyonu ise, suç işleyen mükelleflerin suçlarının belirlenmesi amacıyla haklarında yasal işlem yapılmasını mümkün kılmaktadır.⁶

Vergi incelemelerinde muhatap defter ve hesap tutmak, belgeleri saklamak ve sunmak zo-

³ İmdat Türkay, "Vergi İncelemesinin Kapsamı", <https://vergialgi.net/vergi/vergi-incelemesinin-kapsami/>, (Erişim Tarihi: 22.10.2018); Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005), ss:186

⁴ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2013), ss:106

⁵ Fazıl Tekin - Ali Çelikkaya, a. g. e., ss:193-194; Hande Emiroğlu, Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, ss: 7-9.

⁶ Abdurrahman Akdoğan, a. g. e., ss:107.

runluluğunda olan gerçek veya tüzel kişi mükellefleri olmaktadır.⁷ Bu nedenle de vergi incelemesi, vergiye tabi mükellef ile vergi daireleri ilişkilerinde en hassas ve en duyarlı noktayı oluşturmaktadır.⁸ Vergi incelemesi yalnızca vergi hukuk ve tekniği ile ilgili olmamakta aynı zamanda sosyal ve psikolojik konularla da ilgili olmaktadır. Bu durum vergi incelemesi konusunun mükellefler nezdinde çok önemli bir boyutunun olduğunu göstermektedir. Mükellefler açısından düşünüldüğünde vergi incelemeleri genellikle tahrip edici bir özellikte olmakta ve yıkıcı sonuçlar doğurmaktadır. Vergi incelemesi, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişinin mükellef ile temasa geçmesi ile başlamaktadır. Mükellef ile temasa geçme mükellefin defter ve belgelerinin ibrazını isteme gibi normal yollarla olabileceği gibi VUK'un 142. maddesinde de belirtildiği üzere mahkmeden alınabilecek bir arama kararı ile de olabilmektedir.⁹ Vergi incelemesi içinde bulunulan yılı da içermek üzere beş yıllık tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar mükellefe daha öncesinde bilgi verilmeden her daim yapılabilir.¹⁰ Bu bağlamda düşünüldüğüne vergi incelemesi geçiren bir mükellefin haklarını bilmesi zaruri bir ihtiyaç olmakta ve aynı zamanda bu hakların korunması da önemli olmaktadır. Bu hakların korunması vergi incelemesi yapan vergi idaresi ça-

lışınının da mükellef karşısında sorumluluğunu oluşturmaktadır.¹¹ Bu sebeple de Türkiye'de 2000 yılında vergi idarelerinde yeniden bir yapılandırılmaya gidilmiş ve "mükellefe rağmen" değil "mükellef ile birlikte" bir yaklaşım benimsenmiştir. Bu yaklaşım ile mükellefe daha iyi hizmet sunulması ve cezai yaptırımlardan ziyade vergiye gönüllü uyumun arttırılması amaçlanmıştır.¹² 2005 yılında yeniden yapılandırılan Gelir İdaresi Başkanlığı ile birlikte "mükellef odaklı" hizmet anlayışı önem kazanmıştır. Mükellef odaklı hizmet anlayışına göre, gelir idaresi mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu arttırmayı ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamayı misyon edinmiştir.¹² 2006 yılı Şubat ayında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan "Mükellef Hakları Bildirgesi" ile Türkiye'de mükellef hakları hızlı bir gelişim sürecine dahil olmuştur. Mükellef hakları, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin geliştirilmesi açısından önemli olmakla birlikte bu konudaki düzenlemeler mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu da sağlamaktadır.¹⁴ Mükellef haklarının belirlenmesiyle vergileme işlemlerine mükellef nezdinde yaklaşımları ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin yapılması hedeflenmektedir.¹⁵ Mükellef hakları ise genel olarak vergilendirme

⁷ Abdurrahman Akdoğan, a. g. s., ss:107.

⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, "Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Mükellef Hakları", http://www.asmo.org.tr/ckfinder/userfiles/files/20170309_seminer_sunum.pdf, (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).

⁹ Refik Yaşar Durusoy, "Vergi İnceleme Süreci Nasıl Yönetilmelidir", <https://www.verginet.net/dtt/4/vergiincelemeyonetimi.aspx> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).

¹⁰ VUK, "Madde 138: İnceleme Zamanı", <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>, (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf, (Erişim: 25 Ekim 2018).

¹² Mine Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef Ve İdare Açısından Sonuçları Ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 17(2), 2012, ss: 485-508, s: 503.

¹³ M. Yavuz Öner, "Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü", <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-yavuz-oner.pdf>, (Erişim Tarihi: 25 Ekim 2018).

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Mükellef Hakları", <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari>, (Erişim Tarihi: 25.10.2018); Duncan Bentley, "The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities", Law Papers, 2002, Bond University, pp: 23.

¹⁵ Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı: 209, Şubat, ss. 121-149, s: 122.

ilişkisinden kaynaklanan devlet ile mükellefler arasındaki hukuki ilişkilerde mükelleflere tanıyan haklar olarak ifade edilmektedir.¹⁶ Türkiye’de mükellef hakları genel olarak genel haklar ve özel haklara ya da vergi incelemesi sırasında ve vergi incelemesi sonrasında mükellef hakları olarak incelenmektedir. Ancak yapılan bu çalış-

mada mükellef hakları konusunda son yıllarda yapılan kanuni düzenlemelere yer verildiğinden vergi incelemesinde mükellef hakları konusu incelenmektedir. Tablo 1’de de görüldüğü gibi vergi incelemesi sırasında mükellef hakları, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 26 madde de sıralanmıştır.¹⁷

Tablo 1: Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları

1. Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Gör.	14. Hakkında Yapılan İhbarın Doğru Çıkmaması Sonucunda Muhbirin Adını İsteme Hakkı
2. İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı	15. Süresi Gelen Beyannamelerini Verebilmek İçin Muhafaza Altındaki Defter ve Belgelerini İsteme Hakkı
3. İncelemenin Mükellefin İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı	16. İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı
4. Zorunlu Sebepler Nedeniyle İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı	17. İncelemenin Kanunda Belirtilen Sürelerde Bitirilmesini İsteme Hakkı
5. Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı	18. Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı
6. Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı	19. Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı
7. İşyerinde Yapılan İncelemelerde Resmi Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı	20. Kayıtlarını Yeniden Tasdik Ettireceği Bir Deftere veya İade Edilen Defterine İşleme Hakkı
8. İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı	21. Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazıyı İsteme Hakkı
9. İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı	22. Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı
10. İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı	23. Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı
11. Fiili Envanterin Yapılmasının Gerektirdiği Giderlerin Kendisine Ödenmesini İsteme Hakkı	24. Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesi
12. El Konulmuş Defter ve Vesikalardan Faydalanma Hakkı	25. Uzlaşma Hakkı
13. Arama Kararının Gösterilmesini İsteme H.	26. Dava Açma Hakkı

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi, 2014, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>, (Erişim: 25 Ekim 2018).

¹⁶ Doğan Gökbel, Mükellef hakları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, ss: 9.

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hakları”, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari>, (Erişim Tarihi: 25 Ekim 2018).

- **Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı:** Mükellefler, vergi incelemesi amacıyla gelen görevlilerden kim olduklarına dair ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik gösterilmesini isteme hakkına sahiptir.¹⁸ Bu hak VUK'un 129 ve 136. Maddelerinde belirtilmektedir. Vergi inceleme elemanları ve yoklama memurları kendilerinden kimlik gösterilmesini isteyen yükümlülere karşı saygılı ve özenli davranmak zorundadırlar. Çünkü kimlik gösterilmesini isteme kanuni bir zorunluluk içermektedir. Bu konularda kişisel kaprisler ve alınganlıklar olmaması gerekir.¹⁹ Bu hak, mükellefin denetim elemanına güven duyması sağlamakta ve defter ve belgeleri sadece bu kişilere vermeleri amaçlanmaktadır. Dolayısıyla mükellef vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme ve gösterilmemesi durumunda defter ve belgeleri ibraz etmeme hakkına sahiptir.²⁰
- **İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı:** VUK md. 140/1'e göre vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında; incelemeye tabi olana bunun mevzuunu (konusunu) işleme başlamadan önce açık olarak izah etmek zorundadır. Bu hak devletin temel amaç ve görevleri içerisinde yer alan kişinin huzurunun sağlanması yönünden önemlidir.²¹ Vergi incelemesinin konusunu öğrenme hakkının

içeriğinde; incelemenin resmi dayanağı, vergiler itibariyle kapsamı, hangi yılı kapsadığı, birden fazla yıl incelenecek ise birden fazla yılın incelenme sebebi, incelemenin türünün ne olduğu (tam inceleme--sınırlı inceleme), incelemenin nedeni gibi konular bulunmaktadır.²² Mükellefin hangi sebeplerle incelemeye alındığını öğrenmesi en doğal hakkıdır. Ancak bu hak yalnızca aramalı vergi incelemesi halinde bir muhbir söz konusu olduğunda muhbirin adına yer verilmemesi durumunda eksik yerine getirilmektedir.²³

- **İncelemenin Mükellefin İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı:** VUK md. 139'a göre vergi incelemesi esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin uygun olması durumunda vergi inceleme elemanının buna karşı çıkma hak ve yetkisi yoktur. Hukuken vergi incelemesi, mükellefin iş yerinde yapılır. İşyerinin uygun olmaması, ölüm, işi terk gibi zorunlu durumlarda vergi incelemesi, vergi inceleme elemanının dairesinde yapılır. Eğer vergi incelemesi mükellefin iş yerinde yapılıyorsa, mükellefe defter ve belgelerin teslimi için yazı yazmaya ve süre verilmesine gerek yoktur. İncelemenin vergi inceleme elemanının dairesinde yapılması durumunda mükellefe resmi yazı yazılarak defter ve belgelerin ibrazı istenmeli ve bu belgelerin ibrazı için süre verilmelidir.²⁴

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdaresinin Yükümlülükleri, 2007, ss: 10, www.gib.gov.tr, (22.10.2018).

¹⁹ Ahmet Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İSMMO, ss: 114.

²⁰ Haluk Egeli –Mehmet Dağ, Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı:163, 2012, ss: 140.

²¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde 5: Devletin Temel Amaç Ve Görevleri, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, (Erişim: 22 Ekim 2018).

²² Bekir Baykara, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları", Vergi Dünyası Dergisi, 2007: s: 12-22, ss: 14.

²³ Övül Çölgezen Batun, Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları – I, Yaklaşım Dergisi, 2013, Sayı: 49, s:50-56, ss: 51.

²⁴ Ahmet Erol, a.g.e, ss:114.

- **İşyerinde Yapılan İncelemelerde Resmi Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı:** VUK' un 140/3 maddesine göre, nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez. Mükelleflerin inceleme elemanına buna uygun davranmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Ancak tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması, bu hükmün dışında kalmaktadır. Bu gibi tedbirler, inceleme yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır.²⁵
- **El Konulmuş Defter ve Vesikalardan Faydalanma Hakkı:** VUK madde 144'e göre inceleme nedeniyle alınan veya işyerinde inceleme elemanının kullanımında olan yasal defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan kayıtlar çıkarmaya ya da mükellef beyannamelerini düzenlemek gibi gerek duyulan durumlarda mükellefler inceleme elemanının gözetim ve denetiminde defter ve vesikalardan yararlanılabilir. Mükellefin bu isteği idarece hemen yerine getirilir.²⁶
- **İncelemenin Öncelikle Bitirilmesini İsteme Hakkı:** Aramalı vergi incelemesi, mükellefi zan altında bırakmakta ve mükellef nezdinde ağır sonuçlar doğurmaktadır.²⁷ Bu nedenle de mükellef aramalı yapılan vergi incelemesinde inceleme hemen bitirilmesini inceleme elemanından isteyebilme hakkına sahiptir.²⁸
- **İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı:** Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili müşavirlerin (Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirleri) ya da avukatların mükelleflerle birlikte katılım hakkı vardır.²⁹ Bu durum mükelleflerin hukukunun korunması yönünden önemli bir durumdur. İnceleme elemanlarının mükelleflerin bu isteklerine olumsuz olarak cevap verme hakları ve yetkileri bulunmamaktadır.³⁰
- **Uzlaşma Talebinde Bulunma, İndirimden Yararlanma ve Dava Açma Hakkı:** Mükellef hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada bulunabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna; vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir.³¹ Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, vergi incelemesi yapılan kimsenin başvurusu ile ya da mükellefe noterin tayin etmiş olduğu vekili aracılığıyla yapılmaktadır.³² Mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmak isterse düzenlenen vergi inceleme raporu "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu" na gönderilmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaş-

²⁵ VUK, Madde 140/3 İncelemede Uyulacak Esaslar, 1961, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Ekim 2018

²⁶ VUK, Madde 144 İncelemede Usul, 1961, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 25 Ekim 2018; Ahmet Erol, a.g.e, ss: 118.

²⁷ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, a.g.e., ss: 234.

²⁸ Ahmet Erol, a.g.e, 122.

²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), a.g.e, ss: 12.

³⁰ Ahmet Erol, a.g.e., ss:124.

³¹ Nihat Edizdoğan – Metin Taş – Ali Çelikkaya, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007), ss: 228.

³² Nihat Edizdoğan, Metin Taş – Ali Çelikkaya, a.g.e., ss: 232.

ma Komisyonu mükellefe, uzlaşma günü ile birlikte vergi inceleme raporunun bir örneğini tebliğ etmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma gerçekleşirse, komisyon tarafından uzlaşma tutanağı ve vergi inceleme raporları gerekli tarhiyatın yapılması için mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmektedir. Mükellef süresi içinde (uzlaşma tutanağının tebellüğünden itibaren 1 ay) vergi ve cezayı öder ve işlemler sonlandırılır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma sağlanamadığı takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir.³³ Mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmadan da yararlanma hakkı isteyebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir durum olması sebebiyle bu ad verilmiştir.³⁴ Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmada yararlanma hakkında bulunabilmesinin ilk koşulu cezada indirim imkanından yararlanmak için başvuruda bulunmamış olmasıdır. Yani mükellefin aynı anda hem cezada indirim hem de uzlaşma imkânından yararlanması mümkün değildir.³⁵ Tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı komisyon, vergi/ceza ihbarnamesinde yer alan vergi miktarına göre belirlenir. Birden fazla vergi/ceza ihbarnamesinin bulunması durumunda yetki sınırı belirlenirken en yüksek vergi miktarını içeren ihbarnameye göre belirlenir.³⁶ Tarhiyat sonrası uzlaşma-

nın tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayrılan en önemli özelliği vergi dairelerinin kendilerine gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi ve ceza ihbarnamesi düzenlemesi ve bunu mükellefe tebliğ etmesidir. Bu ihbarnamelerin mükelleflere ya da ceza sorumlularına tebliğ edilmesiyle birlikte tarhiyat sonrası uzlaşma süreci de başlamış olur.³⁷ Mükelleflere tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı sağlanarak idare ile mükellefler arasındaki sorunların yargı aşamasına geçmeden çözüme kavuşturulması imkanı oluşturulmaktadır.³⁸ VUK 376'ncı maddeye göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef ya da vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ya da 6183 sayılı kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilir. Kaçakçılık cezası VUK'un 376'ncı maddesinden yararlanamaz.³⁹ VUK'un 377. maddesine göre mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahiptirler. VUK'un 378. maddesine göre,

³³ Ahmet Erol, a.g.e., 129.

³⁴ Nihat Edizdoğan, Metin Taş – Ali Çelikkaya, a.g.e., ss: 240

³⁵ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Kitabevi, ss: 117.

³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, 2011, www.gib.gov.tr, (23.10.2018).

³⁷ Güneş Çetin Gerger, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Hukuk Kitapları Dizisi, ss: 214.

³⁸ Selçuk Buyrukoğlu, İrem Erasa, Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, Vergi Dünyası Dergisi, 2012, Sayı: 375, s: 116-127, ss: 120.

³⁹ VUK, Madde 376 Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirim, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018

vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir.⁴⁰ Anayasanın 36. maddesine göre de herkes dava açma hakkına sahiptir ve 125. maddesine göre de idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır.⁴¹

2- TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞTİRİLMESİ AMACIYLA YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

Türkiye'de mükellef hakları konusu Anayasa-da, Vergi Usul Kanunu'nda birçok mevzuatta yer almaktadır. Anayasanın 73. maddesinde *"herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu; maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ya da kaldırılacağı"* hükmüne yer verilmektedir.⁴² Herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olması, verginin genelliği ve adaletli dağıtımının kanunla konulması mükellef haklarının Türkiye'de anayasal olarak korunduğunu bir kanıttır. Türkiye'de her ne kadar anayasal ve yasal düzenlemelerle mü-

kellef haklarının korunduğu düşünülse de mükellef haklarının yeterli düzeyde korunmadığını söylemek mümkün olmaktadır. Bu nedenle de özellikle son yıllarda mükellef hakları konusunda pek çok değişiklik ve iyileştirme yapılmaktadır.

2011 yılında 6009 sayılı Kanunla yapılan mükellef hakları ve mükellef hukukunun korunması konusunda önemli adımlar atılmış ve gerekli düzenlemeler yapılarak uygulanmaya başlanmıştır. 6009 sayılı kanunla vergi incelemelerinde süre sınırlaması getirilerek incelemelerde tam (inceleme süresi 1 yıl) ve sınırlı inceleme (inceleme süresi 6 ay) ayrımı yapılmıştır. Kanuna göre inceleme elemanları, vergi yasaları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. 6009 sayılı kanun ile "Rapor Değerlendirme Komisyonları" kurulmuştur.⁴³ Bu komisyonların amacı, vergi inceleme raporları üzerine işlem yapılmadan önceki incelemenin ve inceleme raporunun hukuka uygunluğunu değerlendirmek ve hata ve eksiklikler varsa onların giderilmesini sağlamaktır. Komisyon gerekli gördüğü durumda ya da herhangi bir talep üzerine mükellefi ve inceleme elemanını dinleme yetkisine sahiptir. Rapor işleme sokulmadan mükellefin kendini ifade etmesi, savunması ve varsa yapılan hata ve eksiklikleri ifade etmesi mükellef açısından çok önemli olmaktadır.⁴⁴

25.10.2016 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik

⁴⁰ VUK, madde 377 Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar, Madde 378 Dava konusu <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018

⁴¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 36. Madde Hak arama Hürriyeti, 125. Madde Yargı Yolu, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018

⁴² Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Anayasa madde 73 Vergi Ödevi, 1982, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf, Erişim Tarihi: 28 Ekim 2018

⁴³ Burhan Düz, Vergi İncelemesinde Mükellef hakları, 2017, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/01022017/burhanduz.pdf>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018.

⁴⁴ KPMG, Vergi İncelemelerinde Yeni Mükellef Hakları, 2017, <https://home.kpmg.com/tr/tr/home/gorusler/2017/03/vergi-incelemelerinde-yeni-mukellef-haklari.html>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018.

Yapılmasına Dair Yönetmelik” vergi incelemesi sırasında mükellef haklarını korumak amacıyla çıkarılan son yasal düzenleme statüsünde olmaktadır. 2016 yılında yayımlanan yönetmelikte

31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğinin 6. maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmiştir.⁴⁵

Tablo 2: Vergi İncelemesinin Yapılmasında Gerekli Olan Unsur

Eski Hali	Yeni Hali
(3) Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusu veya döneminden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda, incelemeyi yapanın yazılı talebi üzerine bu konu veya dönemle ilgili olarak da görevlendirme yapılabilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez.	(3) Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez.

Kaynak: Ali Gümüş, 2017.⁴⁶

25 Ekim 2016 tarihinde yapılan düzenlemenin vergi incelemelerinin konusu ve dönemi ile sınırlandırılmış olması, inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan bilgi ve belge istenememesi mükellef hakları nezdinde düşünüldüğünde mükellefin lehine bir durum olarak değerlendirilmektedir.⁴⁷ 25 Ekim 2016 tarihinde vergi incelemelerinde mükellef

hakları ile ilgili bir diğer önemli düzenleme ise 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12’nci maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmesi veya etmemesi durumunda ceza verilmesi ile ilgili olmaktadır.⁴⁸

Tablo 3: Vergi İncelemelerinde Defter ve Belgelerin İbraz Süresi

Eski Hali	Yeni Hali
Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile ibraz süresi ve yeri, ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir	Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile 15 günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir.

Kaynak: Ali Gümüş, a.g.e, ss: 82.

⁴⁵ Resmi Gazete - Yönetmelik, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklikler Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2016, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/10/20161025-8.htm>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018

⁴⁶ Ali Gümüş, Vergi İnceleme Sürecinde Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi, 2017, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 429, s.80-84, ss:81.

⁴⁷ Ali Gümüş, a.g.e., ss: 81.

⁴⁸ Resmi Gazete, Yönetmelik, madde 2, 2016, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/10/20161025-8.htm>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018.

Defter ve Belgelerin ibraz süresi ile ilgili Vergi Usul Kanununun 14. Maddesinde 15 günlük süre tanınması gerekiyor ancak konu yönetmelikte açık bir şekilde ifade edilmemiştir. 25 Ekim 2016 tarihinde yapılmış olan yönetmelik değişikliği ile inceleme amacıyla defter ve belgelerin istenme-

sine ilişkin yazıda, 15 günden az olmamak şartıyla ibraz süresine ilişkin sürenin bildirilmesine yer verilmesi öngörülmektedir.⁴⁹ 25 Ekim 2016 yılında yayımlanan yönetmelikle 31 Ekim 2011 tarihinde yayımlanan yönetmeliğin 16. Maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesi değiştirilmiştir.

Tablo 4: İmza Öncesi Tutanak Taslağının Mükellefe Sunulması

Eski Hali	Yeni Hali
İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez.	Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur.

Kaynak: Resmi Gazete, 2011; Resmi Gazete, 2016.

Vergi inceleme tutanağında yer alan 2. fıkranın ilk cümlesindeki değişiklik ile tutanak taslakları mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Bu durum idare karşısında mükellefe önemli bir hak kazandırmış olmaktadır. Mükellefin talep etmesi durumunda iki gün önceden tutanak taslağı kendisine sunulacak ve bu sırada mükellef gerekli hazırlıklarını yaparak daha iyi bir savunma yapmış olacaktır.⁵⁰

31 Ekim 2011 tarihinde 28101 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17. maddesi inceleme tutanaklarında yer alacak unsurlara yer vermiştir. Bu unsurlara 31 Ekim 2016 yılında ek unsurlar getirilmiştir. Buna göre; tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, ilgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, vergilendirme ile ilgili olaylar ve/ve-

ya hesap durumları, varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özeldeleri, tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususuna ek olarak 2016 yılında tutanağın taslak halinin 16'ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu ve mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadelere de yer verilmiştir.⁵¹ Yapılan bu düzenlemeye mükellef hakları yönünden bakıldığında mükelleflere tutanak taslağının imzadan önce sunulduğu hususun, inceleme tutanaklarında yer alması gerektiği belirtilerek, bu hakkın mükellefe tanınmadan incelemenin so-

⁴⁹ Ali Gümüş, a.g.e, ss:82.

⁵⁰ Uğurcan Akyollu, Mehmet Uçar Danışman, Berivan Yüzen, Vergi İncelemesi İle ilgili Son Yönetmelik Değişikliği Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi Dünyası Dergisi, 2017, Sayı: 428, s: 159-165, ss: 163.

⁵¹ Resmi Gazete- Yönetmelik- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-10.htm>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018; Resmi Gazete - Yönetmelik, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklikler Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2016, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/10/20161025-8.htm>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018.

nuçlandırılmasının önüne geçilmesinin, rapor değerlendirme komisyonlarının da bu hususu dikate almasının sağlanması amaçlanmaktadır.⁵²

25.10.2016 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” vergi inceleme raporlarının düzeltilmesi başlıklı 19’uncu madde de değişiklikler yapılmıştır. Öncelikle maddeye 3. fıkra olarak eklenen düzenlemeyle vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından inceleme raporunda belirtilecek düzeltme önerileri ve farklı mükellefle ilgili durumlarda vergi idaresine bildirim getirilmiştir. Buna göre vergi incelemesine yetkili olanlar vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak ve eleştiri gerektiren bir hususun farkına vardıklarında bunun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini gerektirmesi halinde bu hususu vergi inceleme raporunda belirtmelidirler. Vergi inceleme raporunda belirtilecek bu husus yine aynı fıkroda düzeltme önerileri şeklinde açıklanmıştır. Düzeltme önerileri aynı mükellefle ilgili vergisel işlemler için getirilmiş iken farklı mükellefe yönelik vergisel işlemlerde durum farklılaşmaktadır. Farklı mükellef açısından vergisel işlemlerin düzeltilmesi yönünde vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa bu durumda vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından vergi idaresine bildirim yapılmalıdır. İkinci önemli durum ise vergi incelemesi sonucunda eleştirilecek herhangi bir durum saptanmaması halinde mükellefe bildirim yapılmasıdır. Buna göre vergi incelemesi sonucunda inceleme konusu ve dönemiyle ilgili eleştirilebilecek herhangi bir hususun bulunmaması durumunda bununla ilgili vergi de-

netim birimleri tarafından mükellefe yazı ile bildirim yapılmaktadır.⁵³ Vergi inceleme raporlarının düzeltilmesi başlıklı 19’uncu madde değişikliklerinin en sonuncusu ise vergi müfettişlerinin vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği başkanlıkça belirlenmiş olan rapor özetlerini, başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenlemesi ve bunların birer örneğini elektronik ortamda başkanlığa göndermesidir. Bu değişiklik ile birlikte ilk olarak daha önce yalnızca vergi inceleme raporlarının bilgi işlem sistemine uyumlu düzenlenmesini içeren hükme “vergi müfettişleri” tabirine de yer verilerek bu hükümdeki yetki ile alakalı belirsizlik giderilmiş olmaktadır.⁵⁴

SONUÇ

Günümüzde vergi incelemelerinin başarılı olabilmesi için vergi idarelerinin mükellefle birlikte iş birliği içinde olması zaruri bir durumdur. Ancak mükelleflerin vergi idareleri ile iş birliği içerisinde olmasının ön koşulu, vergi idaresi çalışanlarına güvenmektir. Bu güvenin var olması, mükelleflerin vergi incelemesi sırasındaki haklarını bilmesi ve bu hakların da vergi incelemesi sırasında mükellef tarafından kullanılabilmesi ile ilgilidir.

Mükellef hakları, vergilendirme ilişkisi neticesinde mükelleflerin ve devletin hukuki ilişkilerinde vergi mükellefine tanınan haklar olarak tanımlanmaktadır.⁵⁵ Dünyada mükellef hakkının ortaya çıkışı, ilk olarak 1215 Magna Carta’ya dayanmaktadır.⁵⁶ Türkiye’de ise mükellef hakları konusuna Anayasada yer verilmiş olup Anayasa madde 73 “herkesin kamu giderlerini karşılamak

⁵² Ali Gümüş, a.g.e, ss: 82-83.

⁵³ Uğurcan Akyollu, Mehmet Uçar Danışman, Berivan Yüzen, a.g.e., 2017, ss: 163.

⁵⁴ Uğurcan Akyollu, Mehmet Uçar Danışman, Berivan Yüzen, a.g.e., 2017, ss: 164.

⁵⁵ Doğan Gökbel, a.g.e., 2000, ss: 9.

⁵⁶ Oluwale Oke, Taxpayers Rights Protection In Nigeria, 2012, <http://internationaltaxpractice.com/download/Taxpayers-rights-protection-in-nigeria.pdf>, Erişim Tarihi: 26 Ekim 2018.

üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu; maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ya da kaldırılacağı” hükümlerine yer verilerek mükellef hakları konusunun önemi vurgulanmaktadır. Anayasa ile başlayan ve son olarak da 25 Ekim 2016 tarihinde yapılan düzenlemeler vergi hukukunda mükellef haklarının ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

25 Ekim 2016 tarihinde resmi gazetede yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklikler Yapılmasına Dair Yönetmelik, vergi incelemesi ile ilgili kanun hükümlerinde ve vergi incelemesinin yürütülmesine yönelik var olan kanun boşluklarını doldurmuştur. Ayrıca bu yönetmelik vergi incelemesi sırasında mükellef haklarının artırılması açısından da önemli bir kanuni düzenleme olarak kabul edilebilir. Bu yönetmelikle yapılan vergi incelemelerinde sadece görev yazılarında bildirilen konulara ve dönemlere göre yapılacaktır. Ayrıca yönetmelikle inceleme konusu ve inceleme dönemi dışında olan herhangi bir konu ya da dönemle ilgili bilgi ve belge talebinde bulunmanın önü kapatılmıştır. Mükellef ibraz etmek zorunda olduğu defter ve belgeleri 15 günden az olmamak üzere ibraz etme hakkına sahip olacaktır. Mükelleflerin talep etmesi durumunda vergi inceleme tutanak taslakları, iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulacaktır. Vergi inceleme tutanaklarının içeriğinde tutanak taslaklarının talep doğrultusunda mükellefe sunulup sunulmadığı ve mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin var olup olmadığı yer alacaktır. Vergi inceleme konusu ve dönemiyle alakalı eleştirilecek herhangi bir konu olmaması durumunda bununla yetkili inceleme birimlerince mükellefe yazı ile bildirim yapılacaktır. İnceleme yetkisine sahip olanlar inceleme görevleri ile alakalı olan ve tenkit oluşturan bir

husus fark ettiklerinde bu durum diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini gerekli kılıyorsa bu husus vergi inceleme raporunda belirtilecek ve ayrıca farklı mükellefler açısından vergisel işlemlerin düzeltilmesi hususunda vergi inceleme raporu düzenlemek gerekiyor ise bu durumda incelemeye yetkili olanlarca vergi idaresine bildirilecektir. Vergi inceleme raporları vergi müfettişlerince düzenlenerek elektronik ortamda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na gönderilecek ve ayrıca rapor özetleri de eklenecektir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN A. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi, 11. Baskı, 2013.
- AKYOLLU U., DANIŞMAN, M. U. YÜZEN B., Vergi İncelemesi İle ilgili Son Yönetmelik Değişikliği Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi Dünyası Dergisi, 2017, Sayı: 428, s: 159-165.
- BATUN, Ö. Ç., Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları – I, Yaklaşım Dergisi, 2013, Sayı: 49, s:50-56.
- BAYKARA B., “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, Vergi Dünyası Dergisi, 2007: Sayı: 314, s: 12-22.
- BENTLEY, D., Classifying Taxpayers’s Rights, Taxpayers’ Rights: An International Perspective,1998, Adelaide: Hyde Park Press.
- BİLİCİ, N., Vergi Hukuku, Ankara: Seçkin Kitapevi, 15. Baskı, 2007.
- BİNİŞ M., “Vergi Hatalarının Mükellef Ve İdare Açısından Sonuçları Ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 17(2), 2012, ss: 485-508.
- BUYRUKOĞLU, S. ve ERASA İ., Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, Vergi Dünyası Dergisi, 2012, Sayı: 375, s: 116-127.

- ÇETİN GERGER, G. Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, İstanbul: Legal Hukuk Kitapları Dizisi, Birinci Baskı, 2011.
- DURUSOY, R. Y. "Vergi İnceleme Süreci Nasıl Yönetilmelidir", <https://www.verginet.net/dtt/4/vergiincelemeyonetimi.aspx> (22.10.2018).
- DÜZ, B., Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları, 2017, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/01022017/burhanduz.pdf>, (26.10.2018).
- EDİZDOĞAN N.; TAŞ M. ve ÇELİKKAYA A., Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Birinci Baskı, 2007.
- EGELİ, H. ve DAĞ M. "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı 163, s: 130-146.
- EMİROĞLU, H., Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları, Yüksek Lisans Tezi, (Yayımlanmamış), T.C. Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- EROL, A., Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İstanbul: Tor Ofset Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, İSMMMO, Yayın No: 133, 2010.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (GİB), Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi, 2014, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>, (25.10.2018).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (GİB), Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 49, 2007, www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (GİB), Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, 2011, www.gib.gov.tr, (23.10.2018).
- GERÇEK, A. "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi ", Vergi Sorunları Dergisi, 2006, Sayı: 209, s: 7-18.
- GÖKBEL, D., Mükellef Hakları, Doktora Tezi, (Yayımlanmamış), T.C. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens., 2000.
- GÜMÜŞ, A. "Vergi İnceleme Sürecinde Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, 2017, Sayı: 429, s: 80-84.
- KIZILAY, A. Vergi İncelemesi ve Türleri, <https://vergialgi.net/vergi/vergi-incelemesi-ve-turleri/>, (22.10.2018).
- KPMG, Vergi İncelemelerinde Yeni Mükellef Hakları, 2017, <https://home.kpmg.com/tr/tr/home/gorusler/2017/03/vergi-incelemelerinde-yeni-mukellef-haklari.html>, (26.10.2018).
- NAS, A, "Türk Vergi Hukukunda, Vergi İncelemesi", AÜHFD, 61 (4), 2012, ss:1307-1336.
- OKE, O., "Taxpayers Rights Protection In Nigeria", 2012, <http://internationaltaxpractice.com/download/Taxpayers-rights-protection-in-nigeria.pdf>, (26.10.2018).
- ÖNER M. Y., "Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü", <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-yavuz-oner.pdf>, (25.10.2018).
- RESMİ GAZETE - Yönetmelik- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-10.htm>, (26.10.2018)
- RESMİ GAZETE - Yönetmelik, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklikler Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2016, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/10/20161025-8.htm>, (26.10.2018).

- TEKİN, F. ve A. ÇELİKKAYA, Vergi Denetimi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
- TÜRKEY, İ., Vergi İncelemesinin Kapsamı, <https://vergialgi.net/vergi/vergi-incelemesinin-kapsami/>, (22.10.2018).
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI, Madde 5: Devletin Temel Amaç Ve Görevleri, 1982, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, (22.10.2018).
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI, 36. Madde Hak arama Hürriyeti, 125. Madde Yargı Yolu, 1982, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf, (26.10.2018).
- VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI (VDK), Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Mükellef Hakları, http://www.asmo.org.tr/ckfinder/userfiles/files/20170309_seminer_sunum.pdf, (22.10.2018).
- VERGİ USUL KANUNU (VUK), Vergi İncelemesi - Mükellef Hakları (Madde 129, 134-141, 376-378), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, 1961, (26.10.2018).