

MÜKELLEF HAKLARI BAĞLAMINDA VERGİ İNCELEMELERİNDE DİLEKÇE HAKKININ KULLANIMI

USE OF APPLICATION RIGHT IN TAX EXAMINATIONS IN THE CONTEXT OF TAXPAYER RIGHTS



Hasan BAK*



Mahfuz BEDİR**

ÖZ

Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilen vergi incelemeleri mükelleflerle vergi idaresini karşı karşıya getirmektedir. Bu karşılaşmada vergi idaresi yetkilerini, mükellefler ise haklarını savunmaktadır. Çalışmamızda mükelleflerin vergi inceleme sürecinde haklı taleplerinin yerine getirilmesini sağlamanın bir aracı olan Dilekçe Hakkının hangi durumlarda ve ne şekilde kullanılabileceği ortaya konulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mükellef Hakları, Vergi İncelemesi, Dilekçe Hakkı

JEL Sınıflandırma Kodları: K10, K34, H29

ABSTRACT

The purpose of the tax investigation is to determine and ensure the correctness of the tax to be paid. The tax examinations carried out for this purpose bring taxpayers and tax administration against each other. In this match, the tax administration is defending their powers and the taxpayers are defending their rights. In our study, in which situations and how the right of petition, which is a means of ensuring the rightful demands of taxpayers to be fulfilled in the tax review process, can be used.

Keywords: Taxpayer rights, tax examination, right to petition

JEL Classification Codes: K10, K34, H29

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hasan.bak@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2016-7783.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mahfuz.bedir@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-3611-6147.

Bak, H., Bedir, M. (Ocak 2020). Mükellef Hakları Bağlamında Vergi İncelemelerinde Dilekçe Hakkının Kullanımı, *Vergi Raporu*, 244, (56-65).

M.G.T.: 08.11.2019 / M.K.T.: 12.12.2019

GİRİŞ

Günümüzde devlet ve vatandaş arasındaki ilişkiler yeniden şekillenmekte, geleneksel kamu yönetimi anlayışı yerine vatandaş odaklı bir yönetim anlayışı gelişmektedir. Geleneksel kamu yönetimi anlayışında devlet, katı hiyerarşik yapısı ve işleyişini düzenleyen karmaşık kuralları ile vatandaştan daha öncelikli ve üstün konumda görülürken, vatandaşla en çok özdeşirilen kavramlar ise vazife ve sorumluluk olmaktadır. Bu nedenle, kamu görevini yerine getirenler ile vatandaş arasında önemli bir mesafenin olduğu¹, vatandaşın devlet dairelerinde kapı kapı dolaşmak durumunda kaldığı, “bugün git yarın gel” anlayışının toplumsal hafızada yer edindiği dönemlere tanıklık edilmiştir.

Günümüzde devletin vatandaşla yönelik yaklaşımının değişmesi, vatandaş odaklı hizmet anlayışının ön plana çıkması ve teknolojik gelişmelerin sağladığı olanaklar, birçok açıdan vatandaşların devletle olan iş ve ilişkilerinde daha hızlı ve etkin bir hizmet alma imkânını getirmektedir. Öyle ki pek çok iş devlet dairesine gitmeden, devletin sağladığı internet platformları üzerinden gerçekleştirilebilmektedir. Ancak, vergi incelemesi gibi geniş bir zamana yayılan faaliyette, insan faktörünü devre dışı bırakacak bir teknolojik altyapı henüz bulunmadığından, vatandaş ile devlet görevlilerinin bir araya gelmesi zorunluluk arz etmektedir. Dolayısıyla teknolojiden ziyade insan faktörünün halen çok önemli olduğu vergi inceleme sürecinde, çeşitli hak kayıpları ve mağduriyetlerin önüne geçilmesi için idarenin aldığı tedbirlerin yanı sıra mükelleflerin de haklarını kullanabilmeleri önem arz etmektedir. Bu haklardan bir tanesi olan dilekçe hakkının vergi

inceleme sürecinde kullanımı bu çalışmanın konusunu teşkil etmektedir.

1- MÜKELLEF ODAKLI YAKLAŞIMIN GELİŞMESİ ve DİLEKÇE HAKKI

Yirminci yüzyılın sonunda doğru dünya genelinde insan hakları alanında önemli duyarlılıklar oluşmuş, pek çok ülkede insan haklarının iyileştirilmesi yönünde yasal ve idari düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte, 1980’lerden itibaren özellikle Batı ülkelerinde neoliberal ekonomi politikalarının ön plana çıkması ve sonrasında özel sektörün ekonomi içindeki ağırlığının giderek artması, devlet ve vatandaş ilişkilerinin farklı bir zeminde yeniden şekillenmesi sonucunu doğurmuştur. Özellikle ABD ve İngiltere öncülüğünde uygulamaya konmaya başlanan neoliberal politikalarla, devletin kalkınmanın asli unsuru olduğu anlayışı terk edilmiş; katı bir hiyerarşiye dayanan merkeziyetçi, kamusal mal ve hizmet üreten, uygulamalarında yasallık, tarafsızlık, kamu yararı, kamusal sorumluluk gibi nitelikleri gözetmek durumunda olan bir devlet anlayışı yerine, devletin küçüldüğü, ademi merkeziyetçiliğin ön plana çıktığı ve devletin işletmecisi tarafından özel sektöre devredildiği bir anlayış yaygınlık kazanmıştır.²

Bu değişim sonucunda devlet, ekonomik alanda üretici konumundan ziyade, düzenleyici ve denetleyici konuma geçerken, ekonomik alanda özel sektördeki iş anlayışı ve birey kavramı, kamu kurumlarının da işleyişini ve vatandaşla yönelik yaklaşımını etkilemeye başlamıştır. Öyle ki literatürde, devletle ilişkisinde vatandaş neredeyse müşteri konumunda değerlendirilmeye başlanmış, özel sektördeki müşteri odaklı yak-

¹ Fevzi KAYA, Kamu Yönetimi Kuramları Ve Vatandaş İlişkisi Üzerine Bir Analiz, MEA Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8, Sayı 17, 2016.

² Şengül Altan Arslan, Kamu Yönetimi Halkla İlişkiler Anlayışı: Neo Liberal Politikalar Açısından Bir Değerlendirme, (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/328639>).

laşım devletten beklenir hale gelmiştir.³ Ancak yirmi birinci yüzyılda gelişen yeni kamu yönetimi anlayışında, vatandaşın bir müşteri olarak görülmemesi gerektiği, bunun yerine vatandaşın devletin asli sahibi ve hizmet edilmesi gereken bir konumda olduğu anlayışı gelişmiştir. Dolayısıyla zaman içinde devlet ve vatandaş ilişkisinde roller değişmiş, vatandaş hizmet eden bir konumdan hizmet edilmesi gereken, kamu idarecileri de emredici konumdan hizmet eden konuma geçmeye başlamıştır.⁴

Yeni kamu yönetimi anlayışında devletler, insan hakları, demokratikleşme, ifade özgürlüğü konularında daha duyarlı olmaya başlamış ve vatandaş odaklı şeffaf bir yönetim modeli uygulamayı taahhüt etmişlerdir. Devletlerin vatandaşlarına yönelik benimsediği yeni yaklaşım modeli, vatandaşlık kavramının eski bir bileşeni olan vergi verme yükümlülüğüne de yansımıştır. Nitekim 1980'lerden itibaren vergi mükelleflerinin sahip oldukları hakların tanımlanması için düzenlemeler yapılmış, mükelleflerin haklarını koruyacak yasal veya idari düzenlemelere gidilmiştir. Bu bağlamda, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) Vergi İdaresi ve Politikası Merkezi tarafından mükellef hakları ile ilgili bir rapor hazırlayarak üye ülkelere duyurulurken, OECD üyesi Kanada 1985 yılında Mükellef Hakları Bildirisini (Declaration of Taxpayer's Rights), İngiltere 1986 yılında Mükellef Şartını (Taxpayers Charter – 1986), Fransa 1987'de Mükellef Tüzüğünü (Charte du Contribuable), ABD 1988 yılında Mükellef Hakları Bildirgesini (Taxpayers Bill Of Rights – 1988) ve Avusturalya da 1997 yılında Mükellef Şartını (Taxpayers Charter- 1997) hazırlamıştır. Hazırlanmış olan bu belgeler kanun, idari düzenleme veya mükelleflerin şikâyetleri ile ilgili-

lenen birimler şeklinde olmakla birlikte, hepsinin 1980'li yıllarda ve sonrasında gerçekleşmesi, mükellef hakları veya daha geniş bir bağlamda insan hakları alanındaki gelişmelerin bir sonucu olarak görülebilir.

Bir OECD üyesi olan ülkemizde de 24 Ocak 1980 kararları ile ekonomik yaşamda radikal bir paradigma değişimine gidilmiştir.⁵ Bu kararlar ile birlikte, kar maksimizasyonu ve rekabetçi fiyat politikalarına dayanan serbest piyasa ekonomisine geçilmiş ve özel teşebbüsün önündeki engeller kaldırılmaya çalışılmıştır. Devamındaki süreçte Türkiye, giderek liberal-kapitalist dünya ekonomisi ile eklemlenmiş, siyasi ve ekonomik politikalarında dünyadaki gelişmeleri de nazara almaya başlamıştır.

Bu gelişmelerin bir neticesi olarak devlet, uygulamalarından etkilenen vatandaşların bilgi edinme ve haklarını çeşitli yollarla arama kanallarını açmaya çalışmıştır. Nitekim Anayasanın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40. maddesinin ikinci fıkrasında, Devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğu belirtirken, "Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı" başlıklı 74. maddesinde *"vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir."* hükmüne yer verilmiştir. Bununla birlikte 74. maddenin ikinci fıkrasında dilekçe hakkını kullanan ilgili kişilere, başvurularının sonucunun "gecikmeksizin" yazılı olarak bildirileceği belirtilmiştir.

³ Özcan SEZER, Kamu Hizmetlerinde Müşteri (Vatandaş) Odaklılık: Türkiye'de Kamu Hizmeti Anlayışı Açısından Bir Değerlendirme, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 8, 2008, ss. 147-171

⁴ Fevzi KAYA, agm

⁵ (<https://www.dunyabulteni.net/haber-analiz/turkiye-ekonomisinin-kirilma-noktasi-24-ocak-istikrar-kararlari-h244303.html>).

Aynı anlayış doğrultusunda, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunda 2/1/2003 tarih ve 4778 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmiş ve vatandaşların Türkiye Büyük Millet Meclisi başta olmak üzere, bütün kamu kurum ve kuruluşlarına dilekçe haklarını kullanarak ulaşmalarının yolları gösterilmiştir. Söz konusu değişiklikte, vatandaşların talep ve şikâyetlerine yönelik TBMM ve kamu idarelerinin daha hassas davranmasının ve vatandaşların istek ve beklentilerinin ön plana alınmasının dikkate alındığı görülmektedir. Nitekim 3071 sayılı Kanunun 2/1/2003 tarih ve 4778 sayılı Kanun ile değişen 28. maddesinde, *“Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileri ve kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri konusunda yetkili makamlara yaptıkları başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verilir. İşlem safahatının duyurulması halinde alınan sonuç ayrıca bildirilir.”* hükmü yer almaktadır.

Aynı amaç doğrultusunda kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenleyen 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu 9/10/2003 tarihinde TBMM’de kabul edilmiştir. Söz konusu Kanununun “Bilgi verme yükümlülüğü” başlıklı 5. maddesinde, *“Kurum ve kuruluşlar, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.”* hükümlerine yer verilmiştir.

Sözü edilen kanunların uygulanmasına yönelik olarak, 25356 sayılı Resmi Gazetede Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılması konulu 2004/12 Başbakanlık Genelgesi yayımlanmıştır. Söz konusu Genelgede, “Bireylerin kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında idari makamlara başvuruda bulunmaları ve kendileri veya faaliyet alanlarıyla ilgili konularda bilgi edinme haklarını

kullanmaları, eşitlik tarafsızlık ve açıklık ilkele-ri temelinde demokratik ve şeffaf bir yönetimin gereği” olarak nitelendirilmiş ve “idare-birey ilişkisinde hukukun üstünlüğünü, demokratikleşmeyi ve saydamlığı sağlayabilmek için, idari faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bireysel hak ve özgürlüklere duyarlı davranılması”nın hukuk devletinin en temel niteliği olduğu belirtilmiştir. Müteakip süreçte Hükümetin açıkladığı Acil Eylem Planı’nda da, “Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde vatandaş odaklı yaklaşımların benimseneceği” ilkesinin Hükümetin politikalarının temelini oluşturacağı belirtilmiştir.

Vatandaşın devlet nezdindeki konumunda gelişen bu olumlu seyir, neredeyse kronolojik olarak takip edilebilmekte ve vatandaşların en önemli yükümlülüklerinden olan vergi verme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sürecine de yansıdığı görülmektedir. Nitekim 2005 yılında kuruluşunu tamamlayan Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006 Şubat ayında Mükellef Hakları Bildirgesini yayımlayarak, “vergi bilinci ve gönüllü uyumun artırılması, mükelleflerin vergi mevzuatından doğan hak ve ödevleri konusunda bilgilendirilmesi, hizmetler ile iletişim kanallarının hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi, mükellef haklarının korunması için gerekli alt yapının hazırlanması ve mükellef şikâyetlerini değerlendirerek bu konuda gerekli tedbirlerin alınması” amacını kamuoyuna duyurmuştur. Vergi mükelleflerine yönelik yeni uygulamalarda Gelir İdaresi, vatandaşları sadece vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhatabı olarak görmemekte; vatandaşın görüş ve önerilerini de dikkate alarak hizmet standardını geliştirmeyi taahhüt etmektedir. Bu bağlamda Mükellef Geri Bildirim Sistemi ve Vergi İletişim Merkezi (VIMER-189) vatandaşların vergi ile ilgili konularda öneri ve taleplerinin alınması için hizmete açılmış bulunmaktadır. Ayrıca Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi platformu da vatandaşların vergi ile ilgili konularda talep ve şikâyetlerini sunabilecekleri ve geri dönüş alabilecekleri bir imkân sunmaktadır.

2- VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARININ GELİŞİMİ

Devletin genel olarak vatandaş ve mükellef odaklı bir yaklaşım içine girmesi, yansımalarını vergi denetimini gerçekleştirmekten sorumlu kurum olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında da bulmuştur. Mükellef hakları konusunda oluşan duyarlılıkların ve şeffaf bir yönetim anlayışının bir yansıması olarak, mükelleflerin vergi inceleme süreçlerinde sahip oldukları hakların ve yükümlüklerin yer aldığı, haklarında yürütülen incelemelerin aşamalarını takip edebildikleri “Mükellef Portalı”nı faaliyete geçirilmiştir. Bununla birlikte Vergi Denetim Kurulunun internet sayfasında yer alan Vergi İnceleme Standartlarında, Vergi Müfettişinin, “Hazineci” yaklaşımdan uzak bir anlayışla ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarını gerçekleştireceği, inceleme faaliyetlerinde mükelleflerin yasal haklarına saygı göstereceği ve mükellefe karşı olan yasal yükümlülüklerini eksiksiz yerine getireceği belirtilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının başta gelen görevi “Vergi Usul Kanunu⁶ ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak”tır. Bu bağlamda Vergi Denetim Kurulunun mükelleflerle ilişkisi esasen vergi incelemesi üzerinden gerçekleşmektedir. Bu nedenle Vergi Denetim kurulunun mükelleflere yönelik yaklaşımı ve kanunları uygulama biçimi kadar vatandaşların hak ve yükümlülüklerinden haberdar olarak, yapıcı bir tutum göstermeleri haksızlık ve mağduriyetlerin oluşmaması açısından önem arz etmektedir.

Vergi inceleme süreçlerinde mükelleflerin itiraz ve mülahazaları genellikle tutanak aşamalarında kayıt altına alınmakta ve bu tutanaklar çoğu zaman mükelleflerin inceleme ile ilgili talep

ve görüşlerini dile getirme mecrası olarak kalmaktadır. Ancak, mükelleflerin uzun süren vergi incelemeleri zarfında, hak kaybına uğrama ve mağdur olma ihtimallerine karşı dilekçe haklarını kullanarak idareye taleplerini sunma imkânları mevcuttur. Aşağıda mükelleflerin inceleme sürecinde dilekçe haklarından yararlanabilecekleri durumlara yer verilmeye çalışılmıştır.

3- VERGİ İNCELEME SÜRECİ ve DİLEKÇE HAKKININ KULLANILABİLECEĞİ DURUMLAR

Vergi Usul Kanunu’nun 138. maddesine göre, vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi mecburi değildir. Yine aynı Kanun’un 139’uncu maddesine göre vergi incelemesi esas itibarıyla mükellefin iş yerinde yapılır, belli koşullarda müfettişin iş yeri adresinde yapılması mümkündür. Bu durumda da mükelleften defter ve belgelerini belli bir süre içinde daireye getirmesi istenir. Buna göre, bir mükellefin hiç beklemediği bir anda iş yerine vergi müfettişinin gelebileceği ya da uygulamada genellikle yapıldığı gibi, iş yeri veya ikametgâh adresine defter ve belge ibraz yazısının geldiğini görmesi mümkündür. Kanun koyucu bu hüküm ile mükelleflerin defter ve belgelerini her an incelemeye ibraz edebilecekleri şekilde hazır tutmaları gerektiği mesajını vermiştir. Ancak, fiili durumda özellikle kurumsal olmayan mükelleflerin vergi idaresi ile ilişkileri muhasebeci ve mali müşavirleri aracılığıyla gerçekleşmekte, doğrudan mümkün oldukça vergi idaresi ile karşılaşmamaya çalışmaktadırlar. Bu nedenle kurumsal olmayan mükelleflerin bazen defter ve belgeleri iş yerinde bulunmamakta, mali müşavirleri ile yaşanabilecek bir takım sorunlar nedeniyle bazen defter ve belgelerin temini mükellefler açısından bile zor olabilmektedir.

⁶ 19.01.1961 tarihli RG yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3.1- İncelemenin İş Yerinde Yapılmasını Talep Etme

Vergi incelemelerinin nerede yapılacağına ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinde detaylı bir açıklamaya yer verildiği görülmektedir. Buna göre vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir mühlet verilir.

Kanun'da yer verilen hükümlerden de anlaşıldığı üzere vergi incelemesinin incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılması esası benimsenmiştir. Fakat uygulamada çoğunlukla inceleme incelemeye başlama tutanaklarına istinaden vergi inceleme elemanının resmi dairesinde yapılmaktadır. Yasal defter ve belgelerin daireye getirilmesi istenmektedir.

Resmi dairede mükellef tarafından ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden yapılan incelemelerin hukuki sonuçlarının iş yerinde yapılan incelemeden bir farkı olmamakla birlikte bazen incelenen mükellef nezdinde külfete dönüşebilmektedir. Nitekim incelenen mükellefin yasal defter ve belgelerinin çokluğu, bilgi vermede yaşanan sorunlar, vergi inceleme elemanının bağlı olduğu resmi daire ile mükellef iş yeri arasındaki uzaklık ve fiziki birtakım imkânsızlıklar gibi sorunlar inceleme aşamasında mükellef açısından birçok soruna neden olabilmektedir.

Bu aşamada mükelleflerin inceleme elemanına gerekli çalışma koşullarını sağlamak suretiyle vergi inceleme elemanlarına veya bağlı bulundukları resmi daireye hitaben yazacakları dilekçeyle incelemenin iş yerinde yapılmasını talep etme hakları mevcuttur. Her ne kadar incelemeye başlama tutanağı dairede tutulmuş ve dairede incelemeye rıza gösterilmiş olsa bile incelemenin devam eden aşamalarında iş yerinin müsait olması koşuluyla incelemenin iş yerinde yapılması talep edilebileceği değerlendirilmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nda bu hususta herhangi bir kısıtlayıcı bir hüküm de bulunmamaktadır.

3.2- Yasal Defter ve Belgelerin İbrası İçin Ek Süre Talebi

Vergi Usul Kanunu'nun 254. maddesine göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar 232, 234 ve 235. maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırasıyla tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle muhafaza etmeye mecburdurlar. Basit usulde vergilendirilen mükellefler, vergiden muaf esnaf ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler defter tutmak zorunda değildirler. Fakat almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını beş yıl süreyle muhafaza etmek zorundadırlar.⁷

Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesine göre mükellefler, muhafaza yükümlüğü altında olan defter ve belgeleri yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Vergi incelemesi maksadıyla yasal defter ve belgelerin mükelleflerden inceleme elemanlarınca vergi incelemesi kapsamında resmi yazıyla istenildiği durumlarda yasal defter ve belgelerin hangi sürede incelemeye ibraz edileceği Vergi

⁷ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, S.146, (2016).

Usul Kanunu'nda ayrıca belirtilmemekle beraber aynı Kanun'un 14. maddesinde vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belirleneceği fakat kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak koşuluyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder. Daha kısa süre tayin edilmesi veya sadece sözlü olarak talep edilmesi durumlarında ibraz etmeme nedeniyle kaçakçılık suçunun oluşmasından bahsedilemeyeceği açıktır.

Defter ve belge ibraz etmesi istenen mükelleflerin mazeret göstererek ek süre talep etmesi durumunda, mazeretin haklı olup olmadığının takdirini inceleme elemanı yapacaktır. Ancak, VUK'un 139. maddesinde "*Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.*" amir hükmü, haklı mazeretin bulunması durumunda mühlet verilmesini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla inceleme elemanı haklı bir mazeretin bulunması durumunda 139'uncu madde uyarınca mükellefe münasip bir mühlet vermek zorundadır. Ancak verilecek olan mühletin on beş günden az olmaması gibi bir zorunluluk bulunmamakta, mazeretin niteliğine ve talep edilen ek süreye göre inceleme elemanınca 15 günden daha az veya çok bir ek süre verilebilecektir. Ancak tüm bu sürecin yazılı şekilde yapılmasının incelemenin iki tarafı açısından gerekli olduğu değerlendirilmektedir. Ek süre talebinin kabul edildiği ve ne kadar ek süre verildiği yazılı olarak mükellefe bildirilmelidir. Çünkü mükellefin verilen ek süreye rağmen ek sürenin sonunda da defter ve belge ibraz etmemesi durumunda VUK'un 359. maddesi uyarınca gizlemeden kaynaklı kaçakçılık fiili söz konusu olacaktır.⁸

Belirtilen hüküm ve değerlendirmelerden ha-

rekette mükelleflerin kendilerinden istenen yasal defter ve belgeleri ibrazı için gönderilen yazılara istinaden, haklı mazeretlerinin bulunması şartıyla inceleme elemanından ek süre talep edebileceklerdir. Bu kapsamda yazılı olarak bir dilekçe ile inceleme elemanına hitaben ya da bağlı olduğu idareye hitaben mazeretini ve ek süre talebini içeren bir dilekçenin yazılması gerektiği değerlendirilmektedir.

3.3- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Tarhiyat Öncesi uzlaşma verginin tarhı gerçekleşmeden ve bu vergiye ilişkin cezalar kesilmeden yapılan uzlaşmayı tanımlamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesi, Maliye Bakanlığına, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359. Maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme yetkisi vermiş ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin çıkarılacak bir yönetmelikte belirtileceğini hüküm altına almıştır. Maliye Bakanlığı tarafından konuya ilişkin olarak, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği⁹ yayımlanmıştır.

Vergi incelemelerinde tespit edilen hususların yer aldığı vergi inceleme tutanakları mükelleflerle birlikte tutulmakta ve mükellefin itiraz ve görüşlerine yer verilmektedir. Bu kapsamda incelemede tespiti yapılan hususların vergi inceleme tutanağına geçirilmesi esnasında mükellefin vergi incelemesi neticesinde çıkabilecek muhtemel vergi ve cezalara ilişkin olarak uzlaşma talebinin bulunup bulunmadığı sorulmaktadır. Muhtemel tarhiyat ve cezalara karşı tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen mükellefler söz konusu

⁸ (<https://vergidosyasi.com/2017/01/13/defter-ve-belge-ibraz-etmeme-hangi-durumlarda-gizleme-suretiyle-kacakcilik-sucunun-olustur/>). Erişim tarihi: 10 Ekim 2019.

⁹ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı li RG yayımlanan yönetmelik

vergi inceleme tutanaklarına istinaden (uzlaşma talep edilmeyerek tanzim edilen vergi inceleme tutanağı) tanzim edilen vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına girmesinden önce uzlaşma taleplerini ilgili idareye bildirmek suretiyle tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinden faydalanabilmektedirler. Daha önce vergi inceleme tutanağında uzlaşma talebinin olmadığını bildiren mükelleflerin söz konusu kararlarını, tarhiyat öncesi uzlaşma talebini içeren bir dilekçe ile vergi inceleme elemanına veya bağlı olduğu idareye bildirerek taleplerini iletebileceklerdir.

Yine Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde belirtilen esaslar çerçevesinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında uzlaşmanın temin edilmediği veya kısmi uzlaşma yapıldığı hallerde; görüşmeler sonucunda uzlaşamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır ve bu tutanaklarla vergi inceleme raporu vergi dairesine ulaştırılır. Mükellef dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvurabilir. Bu durumda, mükellefle başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

3.4- Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Dinlenme Talebi

6009 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesine eklenen metine dayalı olarak oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının süreç ve işleyişi "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹⁰" ile belirlenmiştir.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 14. maddesi uyarınca, Rapor De-

ğerlendirme Komisyonları; gerekli gördüğü durumlarda ya da mükelleflerin talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler.

Mükelleflerin incelemede karşılaşılan hususlarla ilgili olarak rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talebinde bulunması bir hakkın kullanımı mahiyetinde değerlendirilmektedir. Zira mükelleflerin inceleme sürecinde haklı olduklarını düşündükleri noktaları ya da inceleme elemanı ile farklı düşündükleri konuları Rapor Değerlendirme Komisyonlarına açıklama imkânı bulmaktadırlar.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebi genel olarak üç şekilde yapılmaktadır. Bunlardan ilki vergi inceleme tutanağına dinlenme talebinin geçirilmesi suretiyle olmaktadır. İkinci bir yöntem ise Vergi Denetim Kurulu tarafından oluşturulan ve internet sitesi üzerinden hizmet veren mükellef portalından mükellef bilgileri girilmek suretiyle dinlenme talebinin iletilmesidir. Üçüncü yöntem ise dinlenme talebini içeren bir dilekçe ile durumun vergi inceleme elemanın bağlı olduğu idareye bildirilmesi suretiyle gerçekleşmektedir.

Vergi inceleme sürecinde tutanağa geçirilmeyen ya da dinlenme talebi bulunmadığını belirten beyanların bulunması halinde, "dinlenme talebi" raporun Rapor Değerlendirme Komisyonunda değerlendirme süreci içerisinde verilecek bir dilekçeyle her zaman istenebilmektedir.

3.5- Muhafaza Altındaki Defter ve Belgeleri Talep Etme

Aramalı vergi incelemelerine ilişkin temel hükümler Vergi Usul Kanunu'nun "yoklama ve inceleme" başlığını taşıyan yedinci kısmının "ara-

¹⁰ 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı RG yayımlanan yönetmelik

ma” başlığını taşıyan üçüncü bölümünde bulunan 142 ila 147. maddelerinde yer almaktadır.¹¹

Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalara ilişkin yapılacak işlemler VUK’un 143. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, “*aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur. Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit olunması müfredatlı tespit demektir. Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kaplar içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin ve kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz’ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kaplar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.*

Bu işler;

Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaz’ından imtinai hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle,

Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte tamamlanır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kaplar içinde daireye nakledilmiş olan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere

sevk veya celp edilebilir. Yukarıdaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur.”¹²

Arama sırasında daireye getirilen torbalardan çıkıp müfredatlı bir tutanakla alıkonulan vesikalardan, vergi ile ilgisi olmayan şahsi veya özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Mükellefler inceleme elamanının yanında aramada el konulan defter ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya, bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. İncelemelerin devam ettiği sürede inceleme ile ilgisi olmadığı ve mükelleflerin özel veya şahsi evrakı olduğu anlaşılan belgeler de mükelleflere istekleri üzerine geri verilebilir.

Arama sırasında defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi galen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellefler beyannamelerini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan, Vergi Usul Kanunu’nun 144. maddesinin 3. fıkrası gereğince çıkarabilirler. Mükelleflerin bu husustaki yazılı istekleri derhal yerine getirilir.

Aramalı incelemelerde el konulan ve muhafaza altına alınmış bulunan yasal defter ve belgeler üzerinde mükelleflerin birtakım hakları bulunduğu yukarıda belirtilen yasal hükümlerden de anlaşılabacaktır. Buna göre yasal defter ve belgelere el konulması ve muhafaza altına alınması mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini kaldırmadığı belirtilmektedir. Buradan da anlaşılabacağı üzere mükelleflerin el konulan ve muhafaza altına alınan defter ve belgelerinden suretler çıkartıp üzerinde inceleme yapılabilmesi için yasal defter ve belgelerin muhafaza edildiği idareye yazılı dilekçeyle başvurma hakkının bulunduğu ortadadır.

¹¹ Yerci, C. , “Aramalı Vergi İncelemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2019.

¹² a.g.m

SONUÇ

Vergi denetiminde mükellef haklarının bir yansıması olarak karşımıza çıkan dilekçe hakkı çalışmamızda da yer verdiğimiz üzere vergi incelemelerinde birçok aşamada kullanılmaktadır. Bu hakkın kullanımı yazılı usulde başvuruyu esas alan, mükellef mağduriyetlerinin önüne geçmede bir araç vazifesi görmektedir.

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde vatandaş odaklı yaklaşımın esas olduğu günümüzde vergi incelemelerinde de mükelleflerin dilekçe ile başvurusu sonucu birçok uygulamadan faydalanabilmektedir. Çalışmamızla yasal defter ve belgelerin ibraz yazısının mükelleflere ulaşmasından, söz konusu vergi incelemesi sonucunda tanzim edilen raporların vergi dairesi kayıtlarına girdiği sürece kadara olan kısımda birçok uygulamadan ve haktan dilekçe hakkı kapsamında faydalanabileceği ortaya koyulmaktadır.

Mükelleflerin dilekçe ile ilgili vergi inceleme elemanına veya bağlı olduğu idareye başvurusu sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verilmesi esastır. Mevcut durumda söz konusu başvuruların yazılı yapılması mükelleflerin inceleme esnasında veya inceleme sonrası mahkeme aşamalarında gerçek durumun ortaya konulmasında önem teşkil etmektedir.

Vergi incelemeleri süreç itibarıyla hukuki bir zeminde olmakla birlikte uygulamada mükelleflerin hesap durumları veya bağlı olduğu sektörlerin yapısı gereği birçok husus mükellefle vergi inceleme elemanının arasındaki karşılık güven ve bilgi akışına göre ilerlemektedir. Belirtilen durumdan kaynaklanabilecek mağduriyetlerin önlenmesi açısından inceleme esnasında taleplerin dilekçe hakkı kapsamında yazılı hale dökülmesi yaşanabilecek olası mağduriyetlerin de önüne geçecektir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının internet ortamında oluşturduğu “mükellef portalı” mükelleflerin inceleme sürecine katılımı ve sürecin şeffaf ilerlemesi bakımından olumlu katkıları bu-

lunmaktadır. Çalışmamızda değinilen ve dilekçe hakkı kapsamında değerlendirilecek hususların mükellef portalına entegre edilmesi sürecin vergi idaresi ve mükellef bakımın kontrolünü kolaylaştıracaktır. Dilekçe hakkı kapsamındaki uygulamaların mükellef portalına talepler sekmesiyle eklenmesi ve bu sekme altında belirttiğimiz hususların eklenmesi gereksiz yazışmaların ve zaman kaybının önlenmesine katkıda bulunacağını düşünümekteyiz.

KAYNAKÇA

- KAYA, F. (2016). Kamu Yönetimi Kuramları Ve Vatandaş İlişkisi Üzerine Bir Analiz, MEA Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8, Sayı 17, 2016
- ARSLAN, Ş.A., Kamu Yönetimi Halkla İlişkiler Anlayışı: Neo Liberal Politikalar Açısından Bir Değerlendirme. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/328639>).
- SEZER, Ö. (2008). Kamu Hizmetlerinde Müşteri (Vatandaş) Odaklılık: Türkiye’de Kamu Hizmeti Anlayışı Açısından Bir Değerlendirme, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 8, ss. 147–171.
- (<https://www.dunyabulteni.net/haber-analiz/turkiye-ekonomisinin-kirilma-noktasi-24-ocak-istikrar-kararlari-h244303.html>).
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Muffetifleri Derneği Yayınları, S.146. (2016).
- (<https://vergidosyasi.com/2017/01/13/defter-ve-belge-ibraz-etmeme-hangi-durumlarda-gizleme-suretiyle-kacakcilik-sucunun-olustur/>). Erişim tarihi: 10 Ekim 2019.
- 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı li RG yayımlanan yönetmelik
- 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı RG yayımlanan yönetmelik
- YERCI, C. , “Aramalı Vergi İncelemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2019.
- 19.01.1961 tarihli RG yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.