

HAZIRLAYICI MAHİYETTE BİR ÖN İŞLEM: VERGİ İNCELEME TUTANAĞI ve VERGİ İNCELEMESİ SONUCUNDA DÜZENLENEN RAPORLAR¹

PREPARATIVE PRETREATMENT: TAX INSPECTION RECORD AND REPORTS COMPILED AS A RESULT OF TAX AUDIT



Mehmet BAYRAM*

ÖZ

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp, tespit edilip, sağlanması amacıyla yapılan vergi incelemesi, araştırma faaliyetleriyle başlayıp tespit edilen hususların tutanağa geçirilmesi ve akabinde de vergi mevzuatına göre yapılan değerlendirmeleri içeren raporların düzenlenmesi şeklinde işleyen bir süreçtir. Ancak düzenlenen inceleme raporlarının vergi idaresi tarafından nezdinde inceleme yapılan mükellefe tebliğ edilmediği durumlar da söz konusu olabilmektedir. İnceleme raporlarına istinaden tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalarda, yargılamaların esası ise çoğunlukla inceleme elemanlarının hazırladığı rapordaki tespit ve değerlendirmelerin hukuka uygun olup olmadığı üzerinden yapılmaktadır.

ABSTRACT

It is a process that operates in the form of a tax review conducted to investigate, determine, and ensure the correctness of the taxes to be paid, to record the issues determined by the research activities, and then to prepare reports that include assessments made in accordance with tax legislation. However, there may be occasions when the reports prepared by the tax administration are not communicated to the taxpayer under examination. In the cases filed against the tax and fines imposed based on the examination reports, the essence of the proceedings is mostly based on whether the determinations and evaluations in the report prepared by the examination staff comply with the law.

* Konya 2. Vergi Mahkemesi Hakimi, E. Vergi Müfettişi, mehmet.bayram48@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0001-9020-9489. Bayram, M. (Ağustos 2020). Hazırlayıcı Mahiyette Bir Ön İşlem: Vergi İnceleme Tutanağı ve Vergi İncelemesi Sonucunda Düzenlenen Raporlar, *Vergi Raporu*, 251, (58-70).

¹ Bu çalışma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından 30.01.2020 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak kabul edilen Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi adlı yüksek lisans tezinin 107 ila 110. ve 118 ila 124. sayfalarında yapılan açıklamaların genişletilmiş halidir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 08.06.2020 / M.K.T.: 21.07.2020

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Vergi İnceleme Tutanağı, Vergi İnceleme Raporu, Tebliğ
Jel Sınıflandırma Kodları: K9, M32.

Keywords: Tax Examination, Tax Review Minutes, Tax Review Report, Notification
Jel Classification Codes: K9, M32.

GİRİŞ

Anayasa'nın 73. maddesinden dayanağını alan vergilendirme yetkisi, yürütme organı içerisinde yer alan vergi idaresi aracılığıyla ve belirli usul ve esaslara göre kullanılmaktadır. Devlete verilen vergilendirme ve vergi toplama yetkisi, vergi sisteminin sağlıklı işleyip işlemediğini denetleme ile ödenecek vergilerin doğruluğunu denetleme yetkisini de içermektedir. Günümüz vergi sisteminin esasları olan beyan sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesinde etkin olan vergi incelemesidir. Vergi inceleme tutanağı ve vergi inceleme raporları ise nihai işlem olan tarh ve ceza kesme işlemlerine hazırlayıcı mahiyetteki belgelerdir.

Çalışmanın ilk iki bölümünde Vergi Usul Kanunu² ve tali mevzuata göre vergi inceleme tutanağı ile vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek inceleme raporları incelenecek; çalışmanın üçüncü ve dördüncü bölümlerinde inceleme raporlarının hukuki niteliği ile bu raporların mükelleflere tebliği meselesi incelenecek ve çalışmanın sonuç kısmında ise yapılan incelemelere ilişkin değerlendirme ve tavsiyeler yer alacaktır.

1- VERGİ İNCELEME TUTANAĞI

VUK'un 141. maddesinde inceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirileceği, bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme

yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu, ilgililerin tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikaların, nezdinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınacağı ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceği, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla ilgililerin her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilecekleri belirtilmiştir. Belirtilen hususlar ile tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmeyeceği hususu Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 16. maddesinde de ifade edilmiştir. Anılan yönetmeliğin 17. maddesinde ise vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; a) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, ç) Varsa ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri, d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, f) (Ek:RG-25/10/2016-29868) Tutanağın taslak halinin 16. maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu ve g) (Ek:RG-25/10/2016-29868) Mükelleflerin

² İlerleyen bölümlerde VUK olarak ifade edilecektir.

rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadenin yer alacağı belirtilmiştir.

İnceleme tutanakları; vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini saptamak için, inceleme sürecinde ortaya çıkan ve delil mahiyetinde olabilecek olay ve bilgiler üzerinde, nezdinde inceleme yapılanların mutabakatını ya da varsa itirazlarını yazılı hale getirmek suretiyle, incelemede ispat vasıtası olma niteliğine haiz çok önemli bir belgedir.³ Bu bakımdan vergi incelemesi sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatların hukuka uygun olması için vergi inceleme tutanağının da mevzuata uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme tutanakları, ispat mahiyetinde belgeler olduğundan inceleme sürecinde tespit edilen durumların (mümkünse nezdinde inceleme yapılanla birlikte imzalanarak) tutanak altına alınması son derece önemlidir.⁴ Ancak inceleme sırasında veya sonunda düzenlenen tutanakların nezdinde inceleme yapılan veya yetkilisince imzalanmamış olması, tarh edilen verginin iptalini gerektiren bir durum değildir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun⁵ kararları da bu yöndedir.⁶ Ayrıca inceleme sürecinde mükellefi temsil eden serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve avukat gibi kişilerin de tutanakları imzalamayabilmesi için noter nezdinde düzenlenecek vekâlet sözleşmesi ile özel olarak yetkilendirilmiş olması gerekmektedir.⁷

İnceleme sürecinde tespit edilen hususlar ile yapılacak değerlendirmede delil mahiyeti taşıyan

hususların tutanakla tespit edilmesi gerekmekte ve ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirilmesi gerekmektedir. İlgililerin tutanağa geçirilmesini istedikleri hususların açık ve net olması gerekmekte olup, tutanakta-ki tespitlerin doğru olmadığı anlamına gelecek genel bir ihtirazi kayıt konulması mümkün değildir. "Bu tutanaktaki hiçbir tespit ve açıklama-ya katılmıyoruz" gibi genel bir itiraza tutanakta yer verilemez.⁸ Uygulamada vergi inceleme tutanakları maddeler halinde düzenlenmekte, ilk maddelerde "bu tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu...", son maddelerinde ise "tutanakta yer alan hususlara ilişkin başkaca bir itiraz ve mülahazaları olup olmadığının sorulduğu" ifadelerine yer verilmektedir. VUK'un 141. maddesindeki "inceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği..." ifadesinden de inceleme sürecinde tutanak tutulmasının zorunlu olmadığı, ancak incelemeyi yürütenlerin tutanak düzenlenmesini gerekli görmesi halinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği anlaşılmaktadır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinde yapılan değişiklik ile tutanakların taslaklarının, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, talep etmesi durumunda iki gün önceden mükellef-

³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt*. Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı. İstanbul. 2011. s. 76.

⁴ Turgut CANDAN. Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma. Maliye ve Hukuk Yayınları. Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. baskı. Ankara. Temmuz 2006. s. 167.

⁵ İlerleyen bölümlerde VDDK olarak ifade edilecektir.

⁶ Danıştay VDDK 12/02/2010, E. 2009/184, K. 2010/56; Danıştay VDDK 21/11/2008, E. 2007/492, K. 2008/735 sayılı yayımlanmamış kararlar. www.uyap.gov.tr. Erişim tarihi: 03 Temmuz 2019.

⁷ Onur GÖK ve Coşkun ÇEKİCİLER. "Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 449. 2019. s. 114.

⁸ Yılmaz ÖZBALCI. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Oluş Yayınları. Ankara. Nisan 2006. s. 437-438; Tahir ERDEM. a.g.e. s. 108-109.

lerin bilgisine sunulacağı yönünde düzenleme yapılmıştır. Mükellefler, vergi inceleme tutanağının taslaklarını Vergi Denetim Kurulu⁹ mükellef portalı üzerinden görüntüleyebilecekleri gibi tutanak taslakları ayrıca mükelleflerin incelemeye başlama tutanağında yer alan elektronik posta adreslerine de gönderilecektir.¹⁰ Ayrıca mükellefler, VDK mükellef portalı üzerinden incelemeye başlama tutanağı üzerindeki sorgu numarasını kullanmak suretiyle yürütülen vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporların özetlerine ulaşabilecekleri gibi incelemenin gidişatı hakkında anlık bilgi alma hakkına da sahiptirler. Bu kapsamda VDK Başkanlığı tarafından mükelleflerin hizmetine sunulan ve Başkanlığın resmi web sitesi ve “<https://mukellefportalı.vdk.gov.tr/>” adresi üzerinden erişime açılan mükellef portalı uygulaması ile mükellefler; - Haklarında yürütülmekte olan incelemenin dönemi, türü, konusu ile inceleme görevinin sürdürüldüğü grup başkanlığı ve incelemeyi yürüten vergi müfettişine ait bilgilere, - Vergi inceleme tutanağı taslaklarına, - Vergi inceleme tutanaklarına, - Rapor özetlerine ulaşabilir.¹¹ Yönetmelikte yapılan değişiklikle, hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerden dinlenme talep edenlere, dinlenmeden önce, raporda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetinin verilmesi sağlanarak komisyona dinlenmek üzere giden mükellefin, rapordaki eleştiri konularını bilerek raporda eleştirilen konular hakkında hazırlık yapmaları ve görüşlerini sunma olanağı sağlanmıştır.¹²

Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerinde

25.10.2016 tarihinde yapılan değişiklikle “İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar” başlıklı 17. maddeye (g) bendi eklenerek, mükelleflerin rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade tutanakta yer alması gereken zorunlu unsurlardan birisi haline gelmiştir. Değişiklikten önce, mükelleflerin dinlenme talebi olup olmadığı vergi inceleme tutanaklarında yer alması gereken zorunlu unsurlardan birisi değildi. Bu husus ancak mükellefin bu yönde bir talebi olması halinde tutanaklara kaydedilmekteydi.¹³ Ayrıca mükellefler, mükellef portalı uygulaması ile de dinlenme talebinde bulunabilirler.¹⁴

Vergi inceleme sürecinde, gerek mükelleflerin inceleme konusu ve kapsamı hakkında bilgilendirilmesi gerekse de kendilerini en etkin şekilde ifade etmeleri büyük önem arz etmekte olup bu kapsamda mükelleflerin haklarının bilinciyle hareket etmesini sağlamak ve onlara tanınan hakların kullanılıp geliştirilmesi için pek çok düzenleme yapılmaktadır. Yapılan düzenlemelerin başında taslak tutanak, rapor özetleri ve dinlenme hakkına ilişkin düzenlemeler gelmektedir. Bu düzenlemeler mükelleflerin vergi incelemesi sürecinde kendilerini etkin bir şekilde ifade edebilmesi için getirilmiş önemli düzenlemelerdir. Bu yönüyle dinlenme hakkı, mükelleflerin hatalı tarhiyatlar ile karşı karşıya kalmaması için kontrol vazifesi de görmekte olup söz konusu hak, mükelleflerin savunma hakkını kullanması, işlemlerini her yönüyle açıklaması, inceleme sürecinde nadiren de olsa oluşabilecek olumsuz durumların önlenmesi için önemlidir.¹⁵ Taslak

⁹ İlerleyen bölümlerde VDK olarak ifade edilecektir.

¹⁰ Onur GÖK ve Coşkun ÇEKİCİLER. a.g.m. s. 114.

¹¹ Onur GÖK ve Coşkun ÇEKİCİLER. a.g.m. s. 115.

¹² Ali GÜMÜŞ. “Vergi inceleme Sürecine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 429. 2017. s. 84.

¹³ Onur GÖK ve Coşkun ÇEKİCİLER. a.g.m. s. 116.

¹⁴ Onur GÖK ve Coşkun ÇEKİCİLER. a.g.m. s. 115.

¹⁵ Uğurcan AKYOLLU ve Diğerleri. “Vergi İncelemesi ile İlgili Son Yönetmelik Değişikliği Üzerine Bir Değerlendirme”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 428. 2017. s. 163-164; Onur GÖK ve Coşkun ÇEKİCİLER. a.g.m. s. 117.

tutanağın mükellefin bilgisine sunulmasından amaç inceleme sonuçlanmadan söz konusu hakkın mükellefe tanınmasıdır. Mükelleflerin rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talebi olup olmadığına ilişkin mükellef kararının inceleme tutanaklarında yer almasından da rapor değerlendirme komisyonlarının da bu hususu dikkate almasının sağlanması amaçlanmaktadır.¹⁶

2- VERGİ İNCELEMESİ SONUCUNDA DÜZENLENEN RAPORLAR

VDK Yönetmeliği'nin 56. maddesinde vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre; vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, görüş ve öneri raporu, cevaplı rapor, genel kuruluş raporu, genel durum raporu, ön inceleme raporu, soruşturma raporu, disiplin soruşturması raporu, bilim raporu ve yazı ile tespit edecekleri, raporlarda yer verilen tespit, görüş ve önerilerin; duraksamaya neden olmayacak şekilde açık, anlaşılır ve yazım kurallarına uygun bir üslupla yazılmasına, ilgili mevzuata ve inceleme, araştırma, teftiş veya soruşturma sonucu ulaşılan delillere dayandırılmasına özen gösterileceği, 57. maddesinde de vergi inceleme raporlarının, VUK ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenleneceği, inceleme raporlarının; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenleneceği, yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla vergi tekniği raporu düzenlenebileceği, bu raporların, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı, (Ek:RG-25/10/2016-29868) sahte belge düzen-

leme fiili dolayısıyla düzenlenen vergi tekniği raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu vergi tekniği raporunun, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmayacağı, ancak sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 58. maddesinde ise 213 sayılı Kanun'un 359. maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanun'un 367. maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre vergi incelemesi sonucunda çeşitli rapor türleri düzenlenebileceği belirtilmiş ise de tarhiyat ya da vergi ziyai cezası önerileri vergi inceleme raporlarında yapılmaktadır.

VUK'un ilgili bölümlerinde yapılan vergi incelemesi sonucunda rapor düzenleme zorunluluğu olduğuna ilişkin ve düzenlenecek raporun şeklini belirten bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi incelemesi sonucuna dayanılarak re'sen vergi tarhı yapılabilmesinin rapor düzenlenmesi şartına bağlı olduğu ise VUK'un 30. maddesinin ilk fıkrası ile 35. maddesinin son fıkrasında kullanılan ifadelerden anlaşılmakta olup VUK'un 30. maddesinin ilk fıkrasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilmiş sayılacağı, 35. maddesinin son fıkrasında ise inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bakımdan vergi inceleme raporu düzenlenmeksizin, sadece inceleme tutanağındaki tespitlere dayanılarak ortaya çıkarılan matrah

¹⁶ Ali GÜMÜŞ. a.g.m. s. 82-83.

veya matrah farkının re'sen takdir edilmiş sayılması ve bu matrah veya matrah farkına istinaden tarhiyat yapılması mümkün değildir.¹⁷

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesine göre: "vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için takvim yılı aşılmamak koşuluyla, özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde tek bir rapor olarak düzenlenebilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca kendilerine verilmiş vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve birden fazla vergi türünde eleştiri gerektiren hususlara ilişkin raporlar ayrı ayrı düzenlenir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verilir. Ancak farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü ve tutanakta yer alan itiraz ve mülahalaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek

açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriye gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilir. Vergi müfettişleri, vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği Başkanlıkça belirlenmiş olan rapor özetlerini, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenler ve bunların birer örneğini elektronik ortamda Başkanlığa gönderirler."

İnceleme bitirildiğinde, inceleme elemanının tutanakla tespit edilen hususları, düzenlediği bir raporda değerlendirmesine rağmen herhangi bir tarhiyat/ceza kesilmesine ilişkin öneri getirmemesi durumunda (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19/5. maddesine göre) bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilir. Bu bağlamda ilgili denetim birimince mükellefe gönderilen yazı içeriğinde mükellefler bakımından incelemenin tamamlandığının ve incelenen hesap kayıt ve işlemlerin vergi kanunlarına uygun olduğunun bildirilmiş olması amaçlanmıştır.¹⁸ Öte yandan yapılan incelemede mükellef hakkında tarhiyat/ceza kesme işlemi tesis edilmesinin önerilmesi durumunda da bu husus raporun sonuç kısmında açık ve net olarak belirtilecek olup bu halde VUK'un 30. maddesine göre inceleme elemanı matrah farkını kendisi raporda tespit edebileceği gibi raporu ilgili birime göndererek matrahın takdir komisyonu tarafından takdir edilmesini de sağlayabilir.

VUK'un 140. maddesinde vergi incelemesi yapanların; vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkan kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecek-

¹⁷ Yusuf KARAKOÇ. Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı. Yetkin Yayınları. Ankara. 2017. s. 246-247; Turgut CANDAN. a.g.e. s. 169-170.

¹⁸ Ali GÜMÜŞ. a.g.m. s. 84.

leri belirtilmiş, ayrıca aynı kanun maddesinin devamında ise vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcılar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği, incelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarının üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarının ise doğrudan, VDK Başkanlığı bünyesinde bir başkan yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği ve incelemeyi yapanların, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi edecekleri belirtilmiştir. 6009 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile inceleme raporlarının vergi mevzuatına uygun olması gerekmekte olup bu husus da rapor değerlendirme komisyonları tarafından denetlenecektir.

İnceleme raporları, inceleme elemanı tarafından vergi dairesine gönderilir ve vergi dairesi tarafından rapordaki esaslara göre vergi tarh et-

me ve ceza kesme işlemleri yapılır. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlı olup, vergi dairesinin bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisi bulunmamaktadır.¹⁹

3- VERGİ İNCELEMESİ SONUCUNDA DÜZENLENEN RAPORLARIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi incelemelerinde düzenlenen raporlar, inceleme sürecindeki araştırmaların, tespitlerin, ulaşılan sonuçların bir bütün olarak belirtildiği ve inceleme elemanının değerlendirme ve önerilerini ifade eden hazırlayıcı mahiyetteki idari işlemi belirten yazılı bir metindir.²⁰ Bu metin; vergi idaresi adına düzenlenen ve nezdinde inceleme yapılan hakkında yapılması gereken işlemleri belirten, tek başına icrai niteliği olmayan, icrai nitelikteki tarhiyat ya da ceza kesme işlemlerine dayanak mahiyetinde bir ön işlemdir.²¹ Vergi inceleme raporlarında incelemenin sebebi, içeriği, konusu ve değerlendirmeler ile ulaşılan sonuç ve öneriler açık olarak belirtilir.

Mükellef adına cezalı tarhiyat yapılmasının önerildiği inceleme raporları; idari işlem tasnifinde hazırlık işlemi olduğundan, rapor olarak kaldığı sürece mükellef adına kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem oluşturmaları mümkün değildir. Bu sebeple de söz konusu raporlar dava konusu edilemez. Ancak bu raporlara istinaden mükellef adına cezalı tarhiyat yapılarak vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi durumunda cezalı tarhiyat dava konusu edilerek cezalı tarhiyat ile birlikte dayanağını oluşturan raporun da iptali is-

¹⁹ Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s. 247; Başar SOYDAN. Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. XII Levha Yayınevi. İstanbul. 2015. s. 235.

²⁰ Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s. 247; Turgut CANDAN. a.g.e. s. 170; Tahir ERDEM. a.g.e. s. 109-110.

²¹ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA. Vergi Denetimi. Seçkin Yayınları. Ankara. Mart 2018. s. 203; Yusuf KARAKOÇ. a.g.e. s. 247; Turgut CANDAN. a.g.e. s. 170; Adil NAS. "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 61. Sayı 4. 2012. s. 1312.

tenilebilir.²² Burada her ne kadar inceleme raporlarının iptalinin de istenilebileceği belirtilmekte ise de raporların iptali gibi bir durum söz konusu olmayıp cezalı tarhiyata dayanak teşkil eden rapordaki tespit ve eleştiriler yargı organları tarafından değerlendirilerek cezalı tarhiyat hakkında karar verilecektir.

Vergi inceleme raporu vergi idaresinin bir iç işlemi olup kesin nitelikteki bir idari işlem olmadığından, tarhiyat ya da cezadan bağımsız olarak, raporun tek başına idari davaya konu edilmesi mümkün olmamakla birlikte²³, mükellefin gelecekteki muhtemel vergi sorumluluklarını etkiler mahiyetteki vergi inceleme raporları ise idari davaya konu olabilecektir. Nitekim vergi yargısının kararları da bu yöndedir.²⁴ Bu halde vergi inceleme raporu icrai bir mahiyete bürünmektedir.²⁵ Yukarıda da belirtildiği gibi burada her ne kadar inceleme raporlarının dava konusu edilebileceği belirtilmekte ise de raporların iptali gibi bir durum söz konusu olmayıp raporların içeriğindeki (devreden katma değer vergisinin azaltılması gibi) mükellefin gelecekteki muhtemel vergi sorumluluklarını etkiler mahiyetteki işlemlere da-

yanak teşkil eden rapordaki tespit ve eleştiriler yargı organları tarafından değerlendirilerek bu işlemler hakkında karar verilecektir.

VDK Yönetmeliği'nin 57. maddesindeki tanımlamada vergi tekniği raporunun; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla düzenlenen bir rapor türü olduğu belirtilmiştir. Vergi tekniği raporu; tarhiyat önerisinin yer almadığı, mükellef hakkındaki tarhiyat önerisi içeren rapora dayanak teşkil eden bir rapor türü olup²⁶, düzenlenen vergi tekniği raporları da tek başına mükelleflerin menfaatlerini etkilememektedir.²⁷

İnceleme raporlarına istinaden tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ile mükellefin gelecekteki muhtemel vergi sorumluluklarını etkiler mahiyetteki işlemlere karşı açılan davalarda, yargılamaların esası çoğunlukla inceleme elemanlarının hazırladığı rapordaki tespit ve değerlendirmele- rin hukuka uygun olup olmadığı üzerinden yapı-

²² Bumin DOĞRUSÖZ. "İnceleme Raporları ve Dava Hakkı». Referans Gazetesi. 25.06.2009; Hayrettin YILDIZ. "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi". Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt XVII. Sayı 3-4. 2013. s. 133.

²³ Turgut CANDAN. a.g.e. s. 170.

²⁴ Danıştay 9. Dairesi 16/04/2019, E. 2016/11294, K. 2019/1656 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay VDDK 18/10/2006, E. 2006/109, K. 2006/290; Danıştay VDDK 23/12/2005, E. 2005/201, K. 2005/308; Konya 2. Vergi Mahkemesi 17/04/2019, E. 2018/425, K. 2019/310; Konya 2. Vergi Mahkemesi 26/06/2018, E. 2017/463, K. 2018/473; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 08/02/2019, E. 2018/880, K. 2019/145; Konya 2. Vergi Mahkemesi 08/02/2017, E. 2016/765, K. 2017/62; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28/02/2018, E. 2017/1053, K. 2018/499; Konya 1. Vergi Mahkemesi 28/09/2018, E. 2018/87, K. 2018/712; Konya 1. Vergi Mahkemesi 28/09/2018, E. 2018/86, K. 2018/711 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim Tarihi: 13.07.2019.

²⁵ Hayrettin YILDIZ. a.g.m. s. 149.

²⁶ Bumin DOĞRUSÖZ. "Vergi Tekniği Raporu". Referans Gazetesi. 16.04.2015.

²⁷ Danıştay 9. Dairesi 29/12/2017, E. 2016/9357, K. 2017/11161 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Konya 2. Vergi Mahkemesi 29/12/2015, E. 2016/665, K. 2017/177; Konya 2. Vergi Mahkemesi 23/06/2016, E. 2016/105, K. 2016/824; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 08/12/2017, E. 2016/2665, K. 2017/2772; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 08/12/2017, E. 2016/2660, K. 2017/2776 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim Tarihi: 13.07.2019.

maktadır. Fakat gerek vergi idaresinde gerekse de vergi inceleme birimlerinde geri dönüşü sağlayacak bir sistem olmadığından yapılan yargılama sonucunda hangi raporun hangi gerekçeyle hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğu konusunda inceleme raporunu düzenleyen vergi inceleme elemanı bilgi sahibi olamamaktadır.²⁸ Dava konusu edilen raporlara istinaden yapılan işlemlerin hangi sebeple hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğunu belirten gerekçeli mahkeme kararlarının grup başkanlıklarına gönderilmesi halinde gelen mahkeme kararları doğrultusunda inceleme elemanları bilgilendirilmek suretiyle vergi incelemesinin hem etkin hem de verimli olmasına önemli bir katkı sağlanmış olacaktır.²⁹ Bize göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıkların hukuk birimleri, vergi daireleri ve inceleme birimleri arasında gerekli iletişim sağlanarak raporu düzenleyen inceleme elemanının raporuna istinaden yapılan işlemlerin dava konusu yapılması halinde ilgili inceleme elemanının daha sonra bu raporun hangi sebeple hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğunu incelemesine imkan verecek bir sistemin kurulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu konuda idari yargıdaki uygulamaya benzer (ilgili mahkemede verilen kararın istinaf ya da temyize konu olması halinde anılan aşamalarda verilen

kararların ilk mahkemeye geri dönmesi) bir uygulama yapılabilir.

4- VERGİ İNCELEMESİ SONUCUNDA DÜZENLENEN RAPORLARIN MÜKELLEFLERE TEBLİĞ EDİLME(ME) MESELESİ

VUK'a göre vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında söz konusu Kanun'un tebligat hükümleri esas tutulmuş olup³⁰ inceleme sonucunda düzenlenen raporlara ya da takdir komisyonu kararlarına istinaden ikmalen ya da re'sen tarh edilen vergiler ile kesilen cezaların tebliğ edildiği vergi/ceza ihbarnameleri ile anılan işlemlere dayanak teşkil eden inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının da VUK'un 93. maddesi esaslarına göre tebliğ edilmesi gerekmektedir.³¹ İdari işlemin usul ve şekil unsuruna yönelik hataların esasa etkili olması, adına işlem tesis edilen kişinin hukukunu etkilediği nispette söz konusu işlemin sıhhatini etkilemektedir. Vergi incelemesinin amacının da her iki tarafın hukukunu göz önüne alarak sonuca varmak olduğu dikkate alındığında, yükümlü haklarına etkili olan her türlü usul ve şekil unsurundaki hukuka aykırılık, işlemin geçerliliğini etkileyecektir.³² Bu anlamda vergi inceleme raporunun ilgiliye tebliğ edilmemesi esasa etkili bir hata olup bu hata, cezalı tarhiyatın iptaline sebep olmaktadır. Nitekim

²⁸ Recep YÜCEDOĞRU ve Diğerleri. "Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu ile Tartışmak: Teori, Uygulama ve Yargı". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 232. 2019. s. 320.

²⁹ Recep YÜCEDOĞRU ve Diğerleri. a.g.m. s. 321.

³⁰ Mualla ÖNCEL ve Diğerleri. Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi. Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı. Ankara. Eylül 2018. s. 107.

³¹ Ahmet TOK. "Bilinen Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Hakkında, İlanen Tebliğ Yolu Kullanılarak Defter Belge İbraz Etmeme Fiili İsnad Edilebilir Mi?". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 118.2009. s. 53.

³² Burak PINAR. "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler". Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi. Cilt 1. Sayı 1-2016. 2016. s. 30.

vergi yargısında bu yönde verilen bir çok karar bulunmaktadır.³³

Öte yandan mükellef adına tarh edilen cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerle birlikte düzenlenen raporların tebliğ edilmediği durumlarda söz konusu vergi ve cezaların dava konusu edilmesi halinde idare tarafından mahkemeye gönderilen savunma ekinde raporun sunulduğu ya da mahkeme tarafından istenilip bu eksikliğin giderildiği (giderilmesi gerektiğinin belirtildiği hallerde) hallerde mükellefin ulaşmak istediği halde ulaşamadığını belirttiği bir belgenin veya bilginin olduğundan bahsedilemeyeceğine ilişkin yargı kararları da bulunmaktadır.³⁴ Adına tesis edilen tarh işleminin sebeplerinin belirtildiği inceleme raporunun ilgisine tebliğ edilmesinin hakkında işlem tesis edilen kişinin bir hakkı olduğu düşünüldüğünde söz konusu hakkın idare tarafından ihlalinin yargı organınca değerlendirilmesi gerekirken yargı organı tarafından giderilmesi durumunda dava yoluna gitmeyen/gidemeyen yükümlüler

bu haktan yararlanamayacak olup bu bakımdan yukarıda gerekçeleri belirtilen yargı kararlarına katılmak mümkün değildir. Ayrıca inceleme raporunun idare tarafından ilgisine tebliğ edilmemesi durumunda mükellef tarhiyatın sebebini bilmediği için uzlaşma, cezada indirim gibi idari çözüm yollarına başvurmayacak ve böylece mükellefin işlemin sebebini öğrenmesi için dava açmak dışında bir yolu kalmayacaktır. Öte yandan bu durumun dava dışı alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının yaygınlaştırılıp geliştirilmesine de katkı sağlamayacağı düşünülmektedir.

VUK'un 366. maddesinden yola çıkılarak, uygulamada vergi inceleme raporları mükelleflere tebliğ edilmesine rağmen, vergi tekniği raporları vergi mahremiyeti gerekçesiyle mükelleflere tebliğ edilmemektedir. Mükellefler tarafından adlarına yapılan tarhiyatın dayanağını oluşturan sebeplerin anlaşılmasının zor olduğu ve mükelleflerin dava açması halinde dahi kendisini etkin bir şekilde savunamayacağı dikkate alındığında,

³³ Danıştay 9. Dairesi 26/11/2018, E. 2018/3430, K. 2018/8310 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 9. Dairesi 14/12/2017, E. 2016/15853, K. 2017/9477; Danıştay 7. Dairesi 10/10/2017, E. 2016/255, K. 2017/5573; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 27/02/2020, E. 2019/562, K. 2020/71; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 25/05/2017, E. 2017/1196, K. 2017/1563; Konya 2. Vergi Mahkemesi 20/06/2018, E. 2018/193, K. 2018/423; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 22/06/2017, E. 2016/2942, K. 2017/2820; İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 26/04/2017, E. 2016/1936, K. 2017/818; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 31/10/2017, E. 2017/4348, K. 2017/5448; İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 26/04/2017, E. 2016/1935, K. 2017/817; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 31/10/2017, E. 2017/4349, K. 2017/5428; İzmir 2. Vergi Mahkemesi 08/03/2017, E. 2016/1656, K. 2017/160; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 20/06/2017, E. 2017/1892, K. 2017/1957; Konya 2. Vergi Mahkemesi 01/02/2017, E. 2016/645, K. 2017/51; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28/12/2017, E. 2017/976, K. 2017/3009; Danıştay 9. Dairesi 17/12/2018, E. 2018/2783, K. 2018/10194; Konya 2. Vergi Mahkemesi 01/02/2017, E. 2016/646, K. 2017/52; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28/12/2017, E. 2017/977, K. 2017/3010; Konya 2. Vergi Mahkemesi 25/03/2016, E. 2015/527, K. 2016/41; Danıştay 9. Dairesi 14/12/2017, E. 2016/15842, K. 2017/9485; Danıştay 9. Dairesi 26/11/2018, E. 2018/3503, K. 2018/8313; Diyarbakır Vergi Mahkemesi 08/03/2017, E. 2016/565, K. 2017/146; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 30/06/2017, E. 2017/1028, K. 2017/1084; İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 10/03/2016, E. 2014/1053, K. 2016/609 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim Tarihi: 07.06.2020.

³⁴ Danıştay VDDK 19/02/2020, E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 4. Dairesi 19/06/2019, E. 2014/8073, K. 2019/4664; Danıştay 4. Dairesi 24/01/2018, E. 2015/5453, K. 2018/681; Danıştay 4. Dairesi 27/06/2019, E. 2015/1734, K. 2019/4990; Danıştay 4. Dairesi 07/05/2019, E. 2017/179, K. 2019/3474; Danıştay 3. Dairesi 29/12/2017, E. 2017/3266, K. 2017/11344; Danıştay 3. Dairesi 29/12/2017, E. 2017/3693, K. 2017/11349; Danıştay 7. Daire 04/03/2019, E. 2018/1781, K. 2019/948; Danıştay VDDK 10/02/2016, E. 2016/91, K. 2016/91; Danıştay VDDK 08/05/2019, E. 2019/334, K. 2019/338; Danıştay VDDK 08/05/2019, E. 2019/338, K. 2019/339; Danıştay VDDK 03/07/2019, E. 2019/559, K. 2019/437; Danıştay VDDK 03/07/2019, E. 2019/570, K. 2019/467; Danıştay VDDK 25/12/2019, E. 2019/1339, K. 2019/1243 sayılı yayımlanmamış kararlar. (www.uyap.gov.tr). Erişim Tarihi: 06.06.2020.

vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek niteliğe sahip vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmesi gerekmektedir.³⁵ Bize göre de vergi idaresi tarafından, düzenlenen vergi tekniği raporlarında vergi mahremiyeti mahiyetinde olabilecek başka mükelleflerle ilgili bilgilerin ilgili raporlardan çıkarılarak bu raporların ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Vergi inceleme tutanağı, vergi inceleme sürecindeki en önemli ispat vasıtalarından biri olup bu bakımdan vergi incelemesi sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatların hukuka uygun olması için vergi inceleme tutanağının da mevzuata uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Cezalı tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarına istinaden tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ile mükellefin gelecekteki muhtemel vergi sorumluluklarını etkiler mahiyetteki öneriler içeren vergi inceleme raporlarına istinaden tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda, yargılamaların esası çoğunlukla inceleme elemanlarının hazırladığı rapordaki tespit ve değerlendirmelerin hukuka uygun olup olmadığı üzerinden yapılmaktadır. Ancak gerek vergi idaresinde gerekse de vergi inceleme birimlerinde, yapılan yargılama sonucunda hangi raporun hangi gerekçeyle hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğu konusunda inceleme raporunu düzenleyen vergi inceleme elemanının bilgi sahibi olabileceği geri dönüşü sağlayacak bir sistem bulunmamaktadır. Dava konusu edilen raporlara istinaden yapılan

işlemlerin hangi sebeple hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğunu belirten gerekçeli mahkeme kararlarının grup başkanlıklarına gönderilmesi halinde gelen mahkeme kararları doğrultusunda inceleme elemanları bilgilendirilmek suretiyle vergi incelemesinin hem etkin hem de verimli olmasına önemli bir katkı sağlanmış olacaktır. Bize göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıkların hukuk birimleri, vergi daireleri ve inceleme birimleri arasında gerekli iletişim sağlanarak raporu düzenleyen inceleme elemanının raporuna istinaden yapılan işlemlerin dava konusu yapılması halinde ilgili inceleme elemanının daha sonra bu raporun hangi sebeple hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğunu incelemesine imkan verecek bir sistemin kurulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu konuda idari yargıdaki uygulamaya benzer (ilgili mahkemede verilen kararın istinaf ya da temyize konu olması halinde anılan aşamalarda verilen kararların ilk mahkemeye geri dönmesi) bir uygulama yapılabilir.

Yükümlü haklarına etkili olan her türlü usul ve şekil unsurundaki hukuka aykırılık, işlemin geçerliliğini etkileyecek olup yargı kararlarında da belirtildiği üzere vergi inceleme raporunun ilgiliye tebliğ edilmemesi esasa etkili bir hata olup bu hata, cezalı tarhiyatın iptaline sebep olmaktadır. Öte yandan idare tarafından mahkemeye gönderilen savunma ekinde raporun sunulduğu ya da mahkeme tarafından istenilip bu eksikliğin giderildiği (giderilmesi gerektiğinin belirtildiği hallerde) hallerde mükellefin ulaşmak istediği

³⁵ Özkan AYAR. "Yargı Kararları Perspektifinde: Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ Edilme(me) Sorunsalı". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 441. 2018. s. 176; Danıştay VDDK 18/06/2014, E. 2014/304, K. 2014/563 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 11/10/2018, E. 2018/957, K. 2018/841; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 19/12/2017, E. 2017/1505, K. 2017/1874; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 28/02/2018, E. 2018/201, K. 2018/239; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 30/05/2017, E. 2017/857, K. 2017/919; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 31/05/2017, E. 2017/992, K. 2017/937; Danıştay VDDK 17/09/2014, E. 2014/508, K. 2014/761 sayılı yayımlanmamış karar. (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Haziran 2020.

halde ulaşamadığını belirttiği bir belgenin veya bilginin olduğundan bahsedilemeyeceğine ilişkin yargı kararları da bulunmakta ise de adına tesis edilen tarh işleminin sebeplerinin belirtildiği inceleme raporunun ilgisine tebliğ edilmesinin hakkında işlem tesis edilen kişinin bir hakkı olduğu düşünüldüğünde söz konusu hakkın idare tarafından ihlalinin yargı organınca değerlendirilmesi gerekirken yargı organı tarafından giderilmesi durumunda dava yoluna gitmeyen/gidemeyen yükümlüler bu haktan yararlanamayacak olup bu bakımdan bu yönde verilen yargı kararlarına katılmak mümkün değildir. Ayrıca inceleme raporunun idare tarafından ilgisine tebliğ edilmemesi durumunda mükellef tarhiyatın sebebini bilmediği için uzlaşma, cezada indirim gibi idari çözüm yollarına başvurmayacak ve böylece mükellefin işlemin sebebini öğrenmesi için dava açmak dışında bir yolu kalmayacaktır. Öte yandan bu durumun dava dışı alternatif uyumsuzluk çözüm yollarının yaygınlaştırılıp geliştirilmesine de katkı sağlamayacağı düşünülmektedir.

Mükellefler tarafından adlarına yapılan tarhiyatın dayanağını oluşturan sebeplerin anlaşılmasının zor olduğu ve mükelleflerin dava açması halinde dahi kendisini etkin bir şekilde savunamayacağı dikkate alındığında vergi idaresi tarafından düzenlenen vergi tekniği raporlarında vergi mahremiyeti mahiyetinde olabilecek başka mükelleflerle ilgili bilgilerin ilgili raporlardan çıkarılarak bu raporların ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AYAR, Ö. (2018). "Yargı Kararları Perspektifinde: Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ Edilme(me) Sorunsalı". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 441.
- AKYOLLU, U., DANIŞMAN U. M., YÜZEN B. (2017). "Vergi İncelemesi ile İlgili Son Yönetmelik Değişikliği Üzerine Bir Değerlendirme". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 428.
- CANDAN, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- DOĞRUSÖZ, B. "Vergi Tekniği Raporu". Referans Gazetesi. 16.04.2015.
- DOĞRUSÖZ, B. "İnceleme Raporları ve Dava Hakkı». Referans Gazetesi. 25.06.2009.
- ERDEM, T. (2011). *Vergi İncelemesi*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- GÖK, O. ve ÇEKİCİLER, C. (2019). "Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 449.
- GÜMÜŞ, A. (2017). "Vergi İnceleme Sürecine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 429.
- KARAKOÇ, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2011). *Denetim İlke ve Esasları*. 1. Cilt. İstanbul.
- NAS, A. (2012). "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 61. Sayı 4.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2018). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- ÖZBALCI, Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık. Ankara.
- PINAR, B. (2016). "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler". Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi. Cilt 1. Sayı 1-2016.
- SOYDAN, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. XII Levha Yayınevi. İstanbul.
- TEKİN, F. ve ÇELİKKAYA, A. (2018). *Vergi Denetimi*. Seçkin Yayınları. Ankara.
- TOK, A. "Bilinen Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Hakkında, İlanen Tebliğ Yolu Kullanılarak Defter Belge İbraz Etmeme Fikri İsnad Edilebilir Mi?". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 118.

- YILDIZ, H. (2013). “*Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi*”. Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt XVII. Sayı 3-4.
- YÜCEDOĞRU, R., SARIASLAN, O., KUŞTEPE A. (2019). “*Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu ile Tartışmak: Teori, Uygulama ve Yargı*”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 232.
- www.uyap.gov.tr