

VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ ve KAPSAMI

LEGAL NATURE AND SCOPE OF TAX INSPECTION



Mehmet BAYRAM*

ÖZ

İdari işlemin bütün unsurlarını bünyesinde barındıran vergi incelemesi idare hukuku bakımından, nihai işlem olan tarh ve ceza kesme işlemlerine hazırlayıcı bir işlem mahiyetindedir. Duruma göre kişilerin mülkiyet haklarına müdahale oluşturulabilecek bir sonuç doğuran vergi incelemesinin sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan kimlerin vergi incelemesine tabi olacağı, incelemenin hangi vergi türleri bakımından yapılacağı, hangi zaman aralıklarında yapılacağı, başlanılan bir incelemenin ne zaman bitirileceği, incelemenin nerede yapılabilceği gibi hususların önceden kanun hükümleriyle belirlenerek kişilere bu hususlarda güvence verilmelidir. Vergi incelemesine tabi olacak kişiler, konular, incelemenin yapılacağı yer, incelemenin yapılacağı zaman ve incelemenin türü gibi kısıtlar yönünden vergi inceleme müessesesinin kapsamı Vergi Usul Kanunu'nda¹ belirlenmiştir.

ABSTRACT

In terms of administrative law, the tax examination, which includes all the elements of the administrative process, is a preparatory process for the tax and fines which are final processes. Depending on the situation, it is necessary to define the limits of the tax examination which results in an interference with the property rights of individuals. In this respect, the persons who will be subject to tax inspection, in which tax types the inspection will be carried out, at what time intervals, when an inspection will be completed, where an inspection can be carried out should be determined in advance by the provisions of the law and the taxpayers must be assured in these matters. The scope of the tax inspection institution in terms of criteria such as persons, subjects to be subject to tax inspection, place of inspection, time of inspection and type of inspection are defined in the Tax Procedure Law.

* Konya 2. Vergi Mahkemesi Hakimi, E. Vergi Müfettişi, mehmet.bayram48@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0001-9020-9489. Bayram, M. (Ekim 2019). Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı, *Vergi Raporu*, 241, (95-111).

¹ İlerleyen bölümlerde VUK olarak ifade edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi, İdari İşlem, Kapsam.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, M42.

Keywords: Tax audit, tax inspection, administrative process, scope.

JEL Classification Codes: K34, M42.

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 esası olan beyan sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesinde en etkin olanı vergi incelemesidir. Tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar yoluyla kişilerin mülkiyet haklarına müdahale oluşturulabilecek bir sonuç doğuran vergi incelemesinin sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Hazırlayıcı mahiyette bir idari işlem olan vergi incelemesinin kapsamı farklı kıstaslar dikkate alınarak belirlenebilmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde idare hukuku yönünden vergi incelemesinin hukuki niteliği incelenecek; çalışmanın ikinci bölümünde incelemenin türüne göre, incelemeye tabi olan kişilere göre, incelemeye tabi olan konulara göre, coğrafi yetki bakımından ve incelemenin yürütüleceği yer bakımından, incelemenin yapılacağı zaman aralığı ve incelemenin süresinde bitirilmesi bakımından

vergi incelemesinin kapsamı incelenecek ve çalışmanın sonuç kısmında ise yapılan incelemelere ilişkin değerlendirme ve tavsiyeler yer alacaktır.

1- VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Duruma göre kişilerin özel mülkiyetinde yer alan varlıklarına el koyulduğu dikkate alındığında vergilendirme işlemi hukuk devletinin en hassas uygulamalarından biridir.² Vergi incelemesi ise usul kuralları yönünden kim tarafından ve ne şekilde yapılacağı ile kimleri kapsayacağı VUK tarafından belirlenmiş idari bir faaliyettir.³

İdari işlemlerin unsurları aynen ya da büyük ölçüde vergilendirme işlemleri için de geçerli olup⁴ gerek vergi hukukundaki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri gerekse de vergi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemesi birer idari işlemdir. Vergi incelemesi, bir idari işlemin bütün özelliklerini taşımakta olup idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olarak sayılan unsurları ve bu unsurlardaki hukuksal aykırılıklar vergi incelemesi için de geçerlidir.⁵ Ancak idare hukuku açısından vergi incelemesi nihai işlem olan tarh ve ceza kesme işlemlerine hazırlayıcı bir işlem mahiyetindedir.⁶ Vergi incelemesi hazırlayıcı bir işlem olmakla birlikte aynı

² Bekir BAYKARA, "Vergi İncelemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 313, 2007, Erişim tarihi: 17 Mart 2019.

³ Tahir ERDEM, Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2011, s. 57; Başar SOYDAN, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, XII Levha Yayınevi, İstanbul, 2015, s. 209.

⁴ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara, Eylül 2018, s. 5.

⁵ 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. 129.

⁶ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, s. 92; Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 42. Baskı, Ankara, Ekim 2017, s. 65; Hayrettin YILDIZ, s. 132; Tahir ERDEM, s. 58; İmdat TÜRKAY, "Vergi İncelemesinin Kapsamı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 413, 2016, s. 128.

zamanda birel, belirleyici, yükümlendirici ve açık bir idari işlemdir.⁷ Hazırlayıcı bir işlem mahiyetinde olan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen inceleme raporundaki önerilere istinaden icrai işlem mahiyetindeki tarhiyat veya ceza kesme işlemleri vergi dairesi tarafından yapılmakta olup vergi dairesinin inceleme raporlarını işleme koymama gibi bir yetkisi bulunmamaktadır.⁸

Öte yandan icrai işlem mahiyetindeki tarh ve ceza kesme işlemleri ile bu işlemlere dayanak teşkil eden ve hazırlayıcı bir işlem olan vergi incelemeleri ve inceleme sonucunda düzenlenen inceleme raporları arasındaki ilişki (belirli ve nihai bir sonucu doğurmak bakımından birbirini takip eden ve tamamlayıcı birer işlem olan⁹) zincir işlemlerin özelliğini göstermekte olup¹⁰ bu kapsamda vergi incelemesiyle başlayıp rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirmesi ve tarhiyatla devam eden işlemlerin zincir işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.¹¹

Ayrıca vergi incelemesi bir idari kolluk faaliyeti olarak da değerlendirilmektedir.¹² Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında da "Vergi idarelerince verilen para cezalarının, teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu... hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebileceği"¹³ belirtilerek vergi denetiminin idari kolluk olduğu ifade edilmektedir.

2- VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI

2.1- İncelemenin Türüne Göre

6009 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden

çkarılan yönetmelik hükümlerinde daha önce Türk vergi mevzuatında yer almayan iki vergi inceleme türü oluşturulmuştur.

2.1.1- Tam İnceleme

Tam inceleme, bir mükellefin geçmiş dönemlerine ait hesaplarının her türlü vergi bakımından matrahın tamamını oluşturan unsurları içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi olup vergi incelemesinin en gelişmiş şeklidir.¹⁴ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3/h maddesinde tam incelemenin, bir mükellef hakkında bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini ifade ettiği belirtilmiştir.

Örneğin; gelir vergisi matrahı gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancından oluşan bir gelir vergisi mükellefinin, 2017 ve 2018 takvim yıllarına ilişkin olarak hem serbest meslek kazancı hem de gayrimenkul sermaye iradı ya da farklı mükelleflerden emtia alımı satımı yapan bir firmanın 2017 ve 2018 yılı tüm iş ve işlemlerinin gerçek olup olmadığına yönelik sahte belge düzenleme yönünden KDV ve kurumlar vergisi ile ilgili inceleme yapılması durumunda tam vergi incelemesinden bahsedilebilecektir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6/2. maddesinde vergi inceleme görevini verenlerin, tam veya sınırlı inceleme olarak yapmış oldukları görevlendir-

⁷ Başar SOYDAN, s. 241.

⁸ Başar SOYDAN, s. 235.

⁹ Celal ERKUT, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları No: 51, Ankara, 2015, s. 148; Başar SOYDAN, s. 238.

¹⁰ Tahir ERDEM, s. 60.

¹¹ Tahir ERDEM, s. 61.

¹² Hayrettin YILDIZ, s. 134; Başar SOYDAN, s. 221.

¹³ Anayasa Mahkemesi 04/03/1998, E. 1990/29, K. 1991/37 sayılı kararı, 05.02.1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış, www.anayasa.gov.tr, Erişim tarihi: 13 Mayıs 2019.

¹⁴ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA, Vergi Denetimi, Seçkin Yayınları, Ankara, Mart 2018, s. 184.

menin mahiyetini değiştirmeye yetkili oldukları; incelemenin mahiyetinin değiştirilme nedeninin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, nezdinde inceleme yapılana bildirileceği; 11/1-b maddesine göre incelemenin türünün tam inceleme mi yoksa sınırlı inceleme mi olacağının incelemeye başlama tutanağında belirtileceği; 23. maddesinin ilgili bölümlerinde incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı; incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl içinde incelemenin bitirilmesinin esas olduğu; belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce ek süre talep edebilecekleri; ek süre talebinin ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek sürenin verilebileceği; bu durumda incelemenin bitirilememe nedeninin ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirileceği; ilgili birimlerin incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlü olduğu; inceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, incelemenin kalan süre içinde tamamlanacağı; sınırlı incelemenin sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresinin sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanacağı; ek süre dahil olmak üzere süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durumun, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirileceği; ilgili inceleme ve denetim biriminin, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilece-

ği de belirtilmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK'un 140. maddesinde de bu hususlar hükme bağlanmıştır.

6009 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden çıkarılan yönetmelik hükümleri ile yapılan düzenlemelerin gerek inceleme elemanı gerekse de nezdinde inceleme yapılanlar yönünden sonuçları bulunmaktadır. Tam incelemede; vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla bir sınırlama yapılmamış olup bir vergi türü itibarıyla birden fazla dönem ya da birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla dönem bütün iş ve işlemleri tüm matrah unsurlarını içerecek şekilde incelenebilecektir.

2.1.2- Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, tam inceleme dışındaki vergi incelemelerini ifade etmekte olup bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin vergi matrahını oluşturan unsurların bir kısmına ilişkin olarak ve belirli konularda yapılan vergi incelemeleridir.¹⁵ Vergi İncelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3/ğ maddesinde sınırlı incelemenin, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade ettiği belirtilmiş olup 213 sayılı VUK'un 140/6. maddesi ile yönetmeliğin 23/1. maddesinde de sınırlı incelemenin incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren en fazla altı ay içinde bitirilmesinin esas olacağı hükme bağlanmıştır.

Örneğin; gelir vergisi matrahı, gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancından oluşan bir gelir vergisi mükellefinin, 2018 takvim yılına ilişkin olarak sadece serbest meslek kazancına ilişkin mesleki giderleri yönünden ya da farklı mükelleflerden emtia alımı yapan bir firmanın sadece bir mükelleften aldığı emtiaların gerçek olup olmadığına; dolayısıyla bu emtianın KDV'sinin indirilip indirilemeyeceği (sahte belge

¹⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul, 2011, s. 65; Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA, s. 185.

kullanma) yönünden inceleme yapılması durumunda sınırlı vergi incelemesinden bahsedilebilecektir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükmündeki sınırlı inceleme ile ilgili yapılan tanımlama yetersiz olup sınırlı vergi incelemesinin, kapsam açısından bir vergi türü ile sınırlı tutulması gerekmektedir.¹⁶ 6009 sayılı Kanunun verdiği yetkiye istinaden yayımlanan yönetmelikteki tanımlamanın yeniden kaleme alınarak yoruma açık belirlemelerin daha net ve anlaşılır bir tarzla düzenlenmesi gerekmekte olup bu kapsamda sınırlı vergi incelemesi; vergi incelemesine tabi olanların belirli bir dönemdeki hesap ve işlemlerine ait belirli matrah unsurlarının veya bir matrah unsurunun yalnızca belli kısımlarının inceleme kapsamına alındığı incelemeler olarak tanımlanmalıdır.¹⁷

Uygulamada bir vergi dönemine ilişkin sınırlı inceleme görevi verildiği gibi birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin inceleme görevleri de verilmekte olup bu konuda bir netlik bulunmamaktadır.

Bize göre de yönetmelikteki sınırlı vergi incelemesi için yapılan tanımlama eksik olup yapılacak bir düzenleme ile sınırlı inceleme; bir mükellef hakkında bir vergi türü itibarıyla ve bir vergilendirme dönemine ilişkin belirli matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi olarak tanımlanmalı ve uygulamadaki karışıklıklar önlenmelidir.

2.2- İncelemeye Tabi Olan Kişilere Göre

VUK'un 137. maddesine göre VUK'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler. VUK'un 172. maddesi-

ne göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin defter tutmaya mecbur oldukları (iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler) dikkate alındığında maddede belirtilenlerin vergi incelemesine tabi olacakları anlaşılmaktadır. Ayrıca VUK'un 227. maddesine göre defter tutmak mecburiyetinde olmayan (VUK 173. maddeye göre gelir vergisinden muaf olan esnaf, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler) mükelleflerin vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecbur oldukları, 254. maddesine göre bu Kanun'a göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanların 232, 234 ve 235. maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdur oldukları ve 256. maddesine göre de geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların, muhafaza etmek zorunda oldukları bilgi ve belgeleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda oldukları dikkate alındığında anılan maddelerde belirtilenlerin de vergi incelemesine tabi olacakları anlaşılmaktadır. Yukarıda yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde VUK'un vergi incelemesine tâbi olma bakımından kişileri, oldukça geniş bir perspektifte ele aldığı anlaşılmaktadır.

¹⁶ Adil NAS, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 61, Sayı 4, 2012, s. 1311.

¹⁷ Murat DAYANÇ, "6009 Sayılı Kanun Çerçevesinde Tam ve Sınırlı İncelemenin Eleştirisi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 360, 2011, s. 64-68.

Ancak incelemeye tabi olanların belirtildiği kanun maddesinin lafzında bazı çelişkili hususlar bulunmaktadır:

- Çelişkilerden biri hem defter ve hesap tutmayan hem de evrak ve vesikaları da muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olmayan ancak yine de vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olan/olabilecek kişilerin, belki de istemeden, inceleme kapsamının dışına bırakılmış olmasıdır.¹⁸
- Diğer bir çelişki de defter veya hesap tutmak zorunda olmayan ancak evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanların vergi incelemesine tabi olup olmayacağına ilişkin olup kanun maddesinin lafzına göre iki mecburiyetten birine tabi olan gerçek veya tüzel kişiler incelemeye tabi olacaklardır.¹⁹

Öte yandan VUK kapsamında değil de diğer mevzuatlarda yer alan hükümler doğrultusunda defter tutanların, evrak ve vesikalarını muhafaza ve ibraz etmekle yükümlü olanların bu defter, evrak ve vesikalarını VUK'un 256. maddesine göre ibraz etme zorunluluklarının bulunup bulunmadığı da tartışma konusudur. Kanun'un 137. maddesinde VUK ve diğer kanunlara göre defter tutanlar belirtilerek kanun koyucunun sadece VUK'taki defterlerin değil, diğer kanunlara göre tutulan defter ve hesapların da incelenmesini isteyebileceği dikkate alındığında vergi incelemesine tabi olanların bunları ibraz mecburiyeti bulunmakta olup bu bakımdan VUK'un 256. maddesindeki mecburiyet sadece bu Kanun kapsamındaki defterleri değil, diğer kanunlara göre muhafazası zorunlu defter, kayıt ve belgeleri de kapsamaktadır.²⁰

VUK'un 137. maddesinde "... bu kanun veya diğer kanun" denilerek geniş kapsamlı bir belirleme yapıldığı göz önüne alındığında bize göre de VUK'un 256. maddesindeki mecburiyetin sadece VUK kapsamındaki defterleri değil, diğer kanunlara göre muhafazası zorunlu olan defter, kayıt ve belgeleri de kapsadığı düşünülmektedir.

Ayrıca risk analiz sistemi de bu bölümde incelenmesi gereken konulardandır. 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesindeki VDK'nın görevleri bölümü ile VDK Yönetmeliği'nde her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak risk analiz sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek kurulun görevleri arasında sayılmış olup risk analiz sisteminden elde edilen veriler doğrultusunda da mükellefler incelemeye sevk edilebilmektedirler.

2.3- İncelemeye Tabi Olan Konulara Göre

VUK (1. maddeye göre) hükümleri gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanmakta olup Kanun'un 134. maddesindeki vergi incelemesinin amacındaki ödenmesi gereken vergiden kastedilen Kanun'un 1. maddesinde belirtilen vergilerdir. Öte yandan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 102. maddesine göre tarh, tahakkuk ve tahsili belediyelere bırakılan vergi ve harçlarda inceleme yetkisi yine VUK'taki yetkililerde olup yoklama yetkisi ise belediye görevlilerindedir.²¹

¹⁸ Başar SOYDAN, s. 431.

¹⁹ Cenk Murat ARSLAN, "İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 386, 2013, s. 15; A. Naci ARIKAN, "Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesinde Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 382, 2013, s. 47.

²⁰ Cenk Murat ARSLAN, s. 16.

²¹ Bekir BAYKARA, "Vergi İncelemesi".

Her ne kadar genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar VUK'a göre vergi inceleme kapsamında ise de uygulamada il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harçlar ile genel bütçeye giren resim ve harçların incelenmesi pek mümkün olmamakta; incelemeler genellikle genel bütçeye giren vergiler üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Ayrıca vergi incelemeleri, "sahte belge incelemesi", "organize vergi suçları incelemesi", "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı incelemesi", "kurumların birleşme ve devirlerine ilişkin incelemeler", "kontrol edilen yabancı kurum incelemesi", "işkolu ve sektörel incelemeler", "yurt dışında elde edilen kazançların incelenmesi", "KDV alış ve/veya satışlarının incelenmesi" gibi spesifik konulara yoğunlaşarak; bunların ilişkili olduğu vergiler üzerinden de yürütülmektedir.²²

2.4- İnceleme Yerine Göre

2.4.1- Coğrafi Yetki Alanı Bakımından

Bu bölümdeki inceleme yerinden kasıt coğrafi yetki bakımından inceleme yeri olup vergi incelemesinin yapılacağı mükellefin iş yeri ya da inceleme yapacak kişinin iş yerine ilişkin açıklamalar bir sonraki bölümde yapılacaktır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın teşkilat yapısı ve VUK'un 135. maddesi dikkate alındığında vergi müfettişleri ülke çapında vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. Öte yandan vergi müfettişleri görevlendirildikleri grup başkanlıklarının yetki alanları ya da özel bir inceleme veya turne kapsamında görevlendirildikleri yetki alanları özelinde inceleme yapmaya yetkilidirler.

Tarihi süreçte ekonomik ve ticari faaliyetlerin gelişip genişlemesiyle birlikte devletlerin vergi-

sel işlemleri de bu duruma uyum sağlamış ve böylece vergi idareleri arasında bilgi değişimi ve yardımlaşma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaca binaen Birleşmiş Milletler, OECD ve AB gibi organizasyonlar çeşitli çalışmalar yürütmüş ve halen de yürütmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan model vergi anlaşmaları, vergi idareleri arasında bilgi değişimi ve bunların yardımlaşmalarına ilişkin çeşitli çerçeveler ortaya çıkarmıştır.²³ Bu kapsamda ihtiyaç duyulduğunda, yurt dışında vergi incelemesi yapmak ya da yürütülen bir vergi incelemesiyle ilgili yabancı bir devletten bilgi istemek de mümkündür. Ancak bunun için ilgili ülkenin de dâhil olduğu çok taraflı ya da iki taraflı bir vergi anlaşmasının tarafı olunması ve talebin de bu antlaşmanın şartları içinde olması gerekmektedir.²⁴

Yurt dışında vergi incelemeleri, bir bilgi talebi eşliğinde aşağıdaki hükümlerden birine göre yürütülmektedir.

- İki taraflı bir vergi anlaşmasının bilgi değişimine ilişkin maddeleri (gelir ve sermaye üzerinden alınan vergilere ilişkin OECD Model Vergi Anlaşması'nın 26. maddesi gibi),
- Avrupa/OECD Birleşik Konseyi Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardım Anlaşması'nın 9. maddesi,
- Vergisel Konularda Bilgi Değişimi hakkındaki OECD Model Anlaşması'nın 6. maddesi veya Vergi Bilgilerinin Değişimi Hakkındaki CIAT Model Anlaşması'nın 6. maddesine göre hazırlanan bilgi değişimi anlaşmalarının ilgili hükümleri.
- AB Konseyi'nin Karşılıklı Yardımlaşma hakkındaki 77/799/EEC sayılı direktifinin (2004/56/EC93/2003 sayılı direktif ile değişik) 6. maddesi,

²² Başar SOYDAN, s. 438.

²³ Başar SOYDAN, s. 439-440.

²⁴ Başar SOYDAN, s. 443-444.

- AB Konseyi'nin KDV Alanında İdari İşbirliği hakkındaki 1798/2003 sayılı düzenlemesinin 11-2. maddesi".²⁵ Belirtilen antlaşmalardan OECD Model Anlaşması'nın 26. maddesine göre akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, genel olarak bilgi değişiminin esas ve usullerinin düzenlemesine ve anlaşma hükümlerinin yürütülmesine yönelik olup anılan madde hükmü bir akit devletin diğerinden bilgi talep etmesine imkân vermektedir.²⁶ Uluslararası anlamda kullanılacak vergi inceleme tekniklerinden olan eş zamanlı vergi incelemesi ise, iki ya da daha çok tarafın, ortak ya da ilgili çıkarları bulunan, bir veya daha fazla kişiyi, ilgili bilgileri elde etmek maksadıyla, her biri kendi egemenlik alanında olmak üzere incelemesidir. Büyük çaplı vergi kaçaklarının çok uluslu şirketler vasıtasıyla ve uluslararası operasyonlar ile yapıldığı dikkate alındığında bu tür incelemelerin önemi ortaya çıkmaktadır. Ancak bu tür vergi incelemelerine katılıp katılmamak tarafların iradesinde olup burada bilgi alışverişindeki gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Yurt dışındaki vergi incelemesinde, bir inceleme elemanı ya da başka bir görevli yurt dışında başka bir ülkenin egemenlik alanında yürütülen bir vergi incelemesinde hazır bulunmaktadır. Bu tür incelemeler için birçok ülkenin yasal zemini bulunmamakla birlikte mükellefin itiraz etmemesi halinde bu tür bir katılım mümkün olabilecek olup bu konuda izin verip vermeme bakımından incelemenin yapılacağı tarafın takdir yetkisi vardır. Öte yandan herhangi bir taraf, bu tür incelemelere izin vermeyecekse OECD ya

da Avrupa Konseyi'ne bu durumu bir deklarasyon ile bildirmelidir.²⁷

Bu hususla ilgili olarak VUK'un 152/A maddesiyle "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanun'un 1'inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir." hükmü getirilmiştir.

2.4.2- İncelemenin Yürütüleceği Yer Bakımından

Bu bölümdeki incelemenin yapılacağı yerden kasıt vergi incelemesinin yapılacağı mükellefin iş yeri veya inceleme yapacak kişinin iş yeridir.

VUK'un 139. maddesinde vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılabileceği, bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak istenileceği belirtilmiş; ayrıca incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bunları ibraz etmemiş sayılacakları, haklı bir mazeret gösterenlere ise, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verileceği de belirtilmiştir. Anılan kurallar Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesinde de hüküm altına alınmıştır.

²⁵ Salim KARADENİZ, "Yurtdışında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 335, 2009, s. 24.

²⁶ Başar SOYDAN, s. 441.

²⁷ Hakan GÜRSOY, "OECD Model Vergi Anlaşması'nın 26'ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesi'nin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 377, 2013, s. 52.

VUK'ta incelemenin iş yerinde yapılması kuralı benimsenmiş olup bu kuraldan ancak iş yerinin müsait olmaması veya zorunlu sebeplerle iş yerinde incelemenin imkansız hale gelmesi durumunda vazgeçilecek ve bu durumlarda inceleme dairede yapılacaktır.²⁸ İncelemenin iş yerinde yapılması kural, dairede yapılması istisna olduğundan, nezdinde inceleme yapılan mükellef incelemenin iş yerinde yapılmasını istediğinde incelemenin iş yerinde yapılması gerekmekte olup kanunda bu konuda inceleme elemanına tanınmış bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. İstisnai durumlar sadece kanunda sayılan koşulların varlığına ve inceleme elemanı ile mutabık olunmasına bağlıdır.²⁹ İncelemenin yapılacağı yere ilişkin mevzuattaki düzenlemeler dikkate alındığında nezdinde inceleme yapılan iş yeri ya da daire dışında üçüncü bir yerde vergi incelemesi yapılmasına imkan yoktur.³⁰

İncelemenin esas olarak iş yerinde yapılması; öncelikle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasında sadece defter belgelerle sınırlı kalmadan her türlü yöntemden yararlanılmak suretiyle sonuca ulaşmak açısından; diğer yandan da inceleme sürecinde mükellefin her türlü izahatının alınmasının gerekli görülmesi durumunda iş yerinin her tarafının gezilip görülmesi, iş yerinin faaliyet alanı, çalışma sistemi, üretim kapasitesinin yerinde görülmesi suretiyle

vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin anlaşılması bakımından da son derece etkili olacaktır.³¹ Bir başka açıdan bakıldığında ise vergisel ödevlerini düzgün bir şekilde yerine getiren mükellefin bu ödevlerin denetimi için tekrar idareye giderek incelemeye alınması ve istisnai durumlar dışında inceleme sürecinde mükellefin iş yerinden koparılması, vergisel ödevlerini yerine getiren mükellefe ek külfet getirecek olup bu durum da hakkaniyete uygun düşmemektedir.³²

Kanun'da belirtilen incelemenin yapılacağı iş yerinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasına, tespit edilip sağlanmasına hizmet eden iş yeridir. Bu bakımdan inceleme, mükellefe ya da sorumluya ait herhangi bir iş yerinde değil, delillerin toplanacağı iş yerinde yapılır. Örneğin randıman incelemesi fabrikada, emtia sayımı depoda, gider ve maliyet incelemesi ise defter ve belgelerin olduğu yerde yapılmalıdır.³³ İş yeri VUK'un 156. maddesinde tanımlanmış olup³⁴ inceleme esnasında, gereken durumlarda maddede sayılan tüm yerlere gidilerek inceleme yapmaya engel bir durum yok ise de inceleme elemanının özellikle işin fiilen yapıldığı yerde incelemesini sürdürmesi doğru olacaktır.³⁵

Hangi durumlarda iş yerinin inceleme yapmaya müsait olmadığına ilişkin mevzuatta bir belirleme yapılmamış olup iş yerinin inceleme için müsait olup olmadığı her incelemede iş ye-

²⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 68.

²⁹ Başar SOYDAN, s. 487.

³⁰ Turgut CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Temmuz 2006, s. 165.

³¹ Tahir ERDEM, s. 95-96.

³² Tahir ERDEM, s. 96.

³³ Nadir GÜLHAN, Füsun TÜRKMEN, "Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 418, 2016, s. 93.

³⁴ VUK'un 156. maddesinde ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yerinin; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olduğu belirtilmiştir.

³⁵ Adnan ÇAVUŞ, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2006, s. 196.

rinin durumuna göre belirlenir. Ayrıca iş yerinde inceleme yapılmasını imkansız hale getirecek zaruri sebeplerle ilgili de mevzuatta bir sınırlama yapılmamış olup bu husus da her incelemede iş yerinin durumuna göre belirlenecektir. Örneğin gürültülü, tozlu, ayrı kilitli bir odası olmayan iş yeri inceleme için müsait değildir. Ayrıca yangın, sel, deprem gibi durumlarda da iş yerinde inceleme yapılması olanaksız hale gelecektir. Uyuşmazlık halinde, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumların varlığını ispat külfeti ise vergi idaresine aittir.³⁶

Ayrıca yükümlünün işini terk etmesi gibi sebeplerle inceleme yapılacak bir iş yerinin bulunmaması durumunda, incelemenin dairede yapılması gerekmekte olup bu halde ortada inceleme yapılabilecek bir iş yeri olmadığından işini terk eden yükümlüye ait defter ve belgeler dairede inceleme altına alınacaktır. Uygulamada inceleme elemanlarının üzerinde çok sayıda ve aynı anda yürütülen incelemeler bulunması gibi sebeplerden dolayı dairede inceleme kural, iş yerinde inceleme ise istisna olarak benimsenmiş durumdadır.³⁷

Kanunun lafzından kaynaklanan bir diğer sorun ise “veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir” ifadesinin bir talebe mi ya da rızaya mı işaret ettiğidir. Kanun hükmündeki bu ifadenin bir talep olarak değil aksine bir rıza açıklaması olarak anlaşılması gerekmektedir. Kanun maddesinin ilk fıkrası hem incelemeye tabi olanlar için hem de incelemeye yetkili olanlar için genel kuralın iş yerinde ince-

leme olduğunu belirtmiş, ikinci fıkrada ise bunun istisnalarını düzenlemiştir. Dolayısıyla mükellef ya da sorumlu istemese dahi incelemeye yetkili olanlar incelemeyi iş yerinde yapabilecektir. VUK’un 139/2. maddesinde yer alan “veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir” ifadesinin getiriliş amacı, incelemeye yetkili olanların incelemenin dairede yapılmasına yönelik talebine mükellef tarafından rıza gösterilip gösterilmeyeceğine ilişkindir.³⁸

VUK’un 140/5. maddesindeki vergi incelemesi yapanların, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hükmü ile yukarıda belirtilen 139. maddesindeki vergi incelemesinin yapılacağı yer ile ilgili hükümler birlikte değerlendirildiğinde, incelemenin yapılacağı yere ilişkin kurallara uygun davranmayan/davranamayan vergi idaresinin tesis etmiş olduğu işlem, diğer yönlerden doğru olsa bile, incelemenin yapılacağı yer ile ilgili kanun hükümlerine riayet edilmediğinden tesis edilen işlem hukuka aykırı olacak ve uyuşmazlığa konu olması halinde de iptal edilecektir.³⁹

Danıştay bazı kararlarında⁴⁰ incelenmek üzere istenen defter ve belgelerin VUK’un 256. maddesine göre ibrazının zorunlu olduğunu, bu bakımdan defter ve belgelerin belirtilen sürede ibraz edilmemesi ve davacının da incelemenin iş yerinde yapılması hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemde bulunmaması durumunu, mükellefin incelemenin dairede yapılmasını istediği şeklinde yorumlamakla bir-

³⁶ Turgut CANDAN, s. 165.

³⁷ Burak PINAR, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1-2016, 2016, s. 50.

³⁸ Nadir GÜLHAN, Füsün TÜRKMEN, s. 93.

³⁹ Burak PINAR, s. 50; Nadir GÜLHAN, Füsün TÜRKMEN, s. 101.

⁴⁰ Danıştay 4. Dairesi 29/04/2010, E. 2009/5837, K. 2010/2349; DVDDK 25/01/2002, E.2001/468, K. 2002/45; DVDDK 09/11/2001, E.2001/285, K. 2001/412; DVDDK 08/06/2001, E.2001/78, K. 2001/232 sayılı yayımlanmamış kararlar, (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 18 Haziran 2019.

likte, Danıştay'ın bazı kararlarında⁴¹ da kanun hükmünde öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşmadan dairede inceleme yapılmasının mümkün olmadığını belirtmiş olup konuya ilişkin Danıştay 4. Dairesi'nin güncel tarihli kararı⁴² da bu yöndedir.

VUK'un 359. maddesindeki işlenen suçlara ilişkin yapılan yargılamaların temyiz incelemesini yapan Yargıtay'ın ilgili daireleri ise kararlarında,⁴³ incelemenin dairede yapılmasına imkan veren VUK'un 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenmeden, yapılan tebligatın hukuki geçerliliğin bulunmayacağını, bu konudaki hükme aykırılığın, suçun unsurunu ortadan kaldıracağını belirtmektedir.

Danıştay ve Yargıtay'ın konuya ilişkin verdiği kararlar birlikte değerlendirildiğinde incelemelerin iş yerinde yapılması kural olmakla birlikte her incelemenin niteliğine bakılarak incelemenin iş yerinde yapılmasının zorunlu olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir. Örneğin elektronik defter, elektronik fatura ve hatta elektronik denetim kullanımının giderek yaygınlaştığı günümüzde mükellefin açıkça iş yerinde inceleme talebi olmadığı durumlarda sadece amortisman kayıtlarının incelenmesinden amortisman oranının hatalı uygulanması sebebiyle yapılan tarhiyatın ya da dövizli alacaklarını değerlemeye tabi tutmayan mükellef adına yapılan tarhiyatın sade-

ce incelemenin iş yerinde yapılmadığı gerekçeyle iptal edilmemesi gerekmektedir.⁴⁴

VUK, incelemenin yapılacağı yer konusunda katı bir kural getirmemekte, incelemenin dairede yapılması hususunda işin gereklerine göre esneklik tanımaktadır. Günümüz şartlarında inceleme faaliyetinin kendine özgü yöntem ve teknikleri ile defter ve belgelerin elektronik ortama taşınması gibi sebeplerden dolayı incelemelerin mahiyetine uygun olanlarının dairede yapılması daha uygun olabilecektir. Ayrıca incelemenin dairede yapılması durumunda dahi inceleme elemanının işyerini gezip görmesi, yapılan iş ve yürütülen işlemler hakkında bilgi edinmesi VUK'un 257. maddesine göre her zaman mümkün olduğundan inceleme yerinin tayini konusunda zorluk olmaması gerekmektedir.⁴⁵

Bize göre de her incelemenin durumuna göre incelemenin iş yerinde yapılmasının zorunlu olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir. Bu konuda yapılacak kanuni düzenleme ile VUK'un 139. maddesinde "İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya" ifadesinden sonra, "incelemenin mahiyetine göre iş yerinde inceleme yapmaya gerek olmadığına karar verilir veya" ifadesinin eklenmesinin sorunun çözümüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

⁴¹ Danıştay 4. Dairesi 17/04/2017, E. 2016/4935, K. 2017/3722; Danıştay 4. Dairesi 05/06/2013, E. 2010/9908, K. 2013/4152; Danıştay 4. Dairesi 15/03/2007, E. 2016/981, K. 2007/826 sayılı yayımlanmamış kararlar, (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 19 Haziran 2019.

⁴² Danıştay 4. Dairesi 17/04/2017, E. 2016/4935, K. 2017/3722 yayımlanmamış karar, (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 19 Haziran 2019.

⁴³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 21/02/2019, E. 2016/8316, K. 2019/1817; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 13/11/2018, E. 2016/4130, K. 2018/9075; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 06/11/2018, E. 2016/5071, K. 2018/8798; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 25/10/2018, E. 2016/3875, K. 2018/8407; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 18/10/2018, E. 2016/3887, K. 2018/8147; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 25/09/2018, E. 2016/4653, K. 2018/7248; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 22/01/2015, E. 2013/5314, K. 2015/960; Yargıtay 19. Ceza Dairesi 16/12/2015, E. 2015/14689, K. 2015/8676 sayılı yayımlanmamış kararlar, (www.uyap.gov.tr). Erişim tarihi: 19 Haziran 2019.

⁴⁴ Nadir GÜLHAN, Füsün TÜRKMEN, s. 98.

⁴⁵ Başar SOYDAN, s. 489-490.

213 sayılı VUK'un kabul edildiği 1960'lı yıllarda gerek incelenen mükelleflerin sayıca azlığı, gerek inceleme elemanlarının iş yüklerinin daha az olması, gerekse de incelenen mükelleflerin faaliyet alanlarının ve faaliyetlerinin nitelik ve niceliklerinin daha basit olması gibi sebeplerden dolayı incelemelerin iş yerinde yapılması kuralının uygulanması mümkündür. Ancak geçen sürede, inceleme elemanlarının iş yüklerinin artması ve faaliyet gösterilen iş alanlarının ve bu faaliyetlerin nitelik ve niceliklerinin karmaşıklaşarak artması gibi sebepler incelemelerin iş yerinde yapılmasını zorlayıcı birer faktör olarak ortaya çıkmıştır.⁴⁶ Öte yandan iş yerinde inceleme mükellef açısından olumlu bir durum ise de bu durum mükellefin faaliyetini sekteye uğratabileceği gibi gerek müşterileri nezdinde gerekse de personel nezdinde olumsuz psikolojik etki oluşturabilecektir.

Diğer taraftan, dairede inceleme yapılmasına açık ya da (defter ve belgelerin dairede ibraz edilmesi talebi karşısında açık olarak iş yerinde incelenmek istediğini belirtmeyerek) zımnî olarak rıza gösterildikten sonra incelemenin iş yerinde yapılmadığı gerekçesiyle de tarhiyatın iptal edilmemesi gerekmektedir.⁴⁷

2.5- İnceleme Zamanına Göre

2.5.1- İncelemenin Yapılacağı Zaman Aralığı

Bu bölümde vergi incelemesinin hangi zaman aralığında yapılabileceği açıklanacak olup başlanılan bir vergi incelemesinin tamamlanması için verilen süre ise daha sonraki bölümde ele alınacaktır.

VUK'un 138. maddesine göre vergi incele-

mesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi zorunlu tutulmamış olup bu konudaki yetki vergi inceleme elemanına bırakılmıştır.⁴⁸ Yükümlü tarafından inceleme için hazırlık yapılması, incelemenin yapılacağı yerin sağlanması gibi durumlarda ve önceden haber verme sakinliği değilse, zamanaşımı süresine uygun cari dönemle ilgili olmayan incelemelerde olduğu gibi nezdinde inceleme yapılacak kişiye haber verilebilir. Ancak ani, baskın şeklinde gerçekleştirilmesi gereken incelemelerde, ilgiliye haber verilmesi söz konusu olmayacaktır.⁴⁹

VUK'un 138. maddesinde evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmadığı ve incelemenin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği belirtilmiştir. Zamanaşımı VUK'un 113. maddesinde süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmış olup Kanun maddesinde zamanaşımının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği de belirtilmiş, VUK'un 114. maddesinde ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu beş yıllık sürede tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacak olup zamanaşımı süresinde her zaman inceleme yapılabilecek, zamanaşımı süresi geçmiş işlemlerin ise incelenmesi mümkün olmayacaktır. Zamanaşımının dolmasıyla birlikte vergi alacağı ortadan kalkacak ve bu durum mükellefin bu hususta bir

⁴⁶ Başar SOYDAN, s. 486.

⁴⁷ Nadir GÜLHAN, Füsün TÜRKMEN, s. 101.

⁴⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi İncelemesi, A.İ.T.İ.A.Y, Yayın No: 127, Ankara, 1979, s. 75; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 67.

⁴⁹ Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara, 2017, s. 114.

müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın re'sen dikkate alınacaktır. Bu durumda vergi incelemesine göre yapılan tarhiyatın yükümlüye inceleme raporu ile birlikte ihbarname içeriğinde tebliğ edildiği tarihte, zamanaşımı süresi dolmuşsa vergi alacağı kalkacağından tarhiyatın hukuken geçerliliği kalmayacak,⁵⁰ incelemenin belirtilen zaman diliminde gerçekleştirilmesi durumunda ise incelemeye bağlı hukuken geçerliliği olan sonuçlar ortaya çıkacaktır.⁵¹

Mevzuatta, tarh zamanaşımı bakımından vergi inceleme zamanını etkileyen çeşitli faktörler bulunmakta olup VUK'un 15. ve 114. maddelerindeki zamanaşımını durduran sebepler mükelleflerin aleyhine bir durum oluştururken, mali tatil ve resmi tatil günlerinde zamanaşımı işlemeye devam ettiği için mükelleflerin lehine bir durum oluşmaktadır.

Tarh zamanaşımı bakımından vergi inceleme zamanını etkileyen faktörlerden vergi incelemesinin amacına aykırı olan ve incelemenin hukukiliğini etkileyen uygulamadaki en yaygın sorun zamanaşımı süresince işletilmeyen inceleme sürecinin, zamanaşımı süresinin dolmasına yakın bir zamanda gerçekleştirilmeye çalışılmasıdır. Bu durum, kanuna uygun davranma sorumluluğu olan ve işlemleri hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idarenin "kanunu dolandığını sanarak" işlem tesis etmesi suretiyle sonuçlanmakta ve hukuk devleti ilkesinin en temel unsuru ihlâl edilmektedir. Hukuk devletinin açıkça ihlâl edildiği bu durumun kabulü mümkün olmamakla beraber incelemenin amacı da sağlanamamakta; dolayısıyla ödenecek vergilerin doğruluğu da sağlıklı olarak tespit edilememek-

tedir.⁵² VUK'un 30. maddesine göre kendisinin de takdir yetkisi bulunan vergi inceleme elemanlarının bu yetkilerini kullanmayıp sadece zamanaşımını kesmek amacıyla matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmaları doğru olmadığı gibi bunun yasal dayanağının da olmadığı; yapılan işlemin, kanunda öngörülmeden bir şekilde hakkın kötüye kullanılması olduğu ve hiçbir hukuk sisteminin böyle bir işlemi kabul etmeyeceği ve korumayacağı; kısaca söz konusu işlemin yasal bir dayanağı olmadığı için hukuki anlamda bir geçerliliğinin de bulunmadığı görüşü hakim olarak savunulmakta olup re'sen vergi matrahı takdir yetkisi olan inceleme elemanının kendisi gibi vergi matrahı takdir yetkisi bulunan takdir komisyonuna yetkisini devretmesi tamamen hukuka aykırıdır. Böyle bir işlem, hukuken mümkün olmayan takdirin takdiri anlamına gelmektedir.⁵³ Bu durumda zamanaşımı süresinin yakınlığı, takdir komisyonunun alanına giren resen takdir sebeplerinin olup olmadığı, sevk kararında resen takdir sebebinin olup olmadığı ve takdir komisyonuna sevk tarihinden itibaren incelemenin takdir komisyonu tarafından yapıp yapılmadığı gibi hususlara bakılarak karar verilmesi gerekmektedir. Bir vergi inceleme süreci devam ederken sadece zamanaşımı süresinin uzatılması amacıyla takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilmesi VUK'un zamanaşımına ilişkin hükümleri ve incelemeye ilişkin düzenlemelerinin getiriliş amacına ve Anayasa'da düzenleme altına alınan vergilerin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerine uygun değildir.⁵⁴ Konuya ilişkin gerek vergi mahkemelerinde, gerek bölge idare mahkemelerinin ilgili dairelerinde gerekse de Danıştay'ın ilgili da-

⁵⁰ Adnan ÇAVUŞ, s. 192.

⁵¹ Tahir ERDEM, s. 128.

⁵² Burak PINAR, s. 40.

⁵³ Mehmet YAŞAR, "İnceleme Sürecinde Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulmasının Zamanaşımı Sürecine Etkisi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 426, 2017, s. 52.

⁵⁴ Mehmet YAŞAR, s. 54.

irelerinde verilen kararlar da bu doğrultuda olup söz konusu kararlar yargı makamları nezdinde içtihat haline gelmiş bulunmaktadır.⁵⁵ Ayrıca vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıklar incelendiğinde zamanaşımı süresinin dolmasına yakın bir zamanda zamanaşımını kesmek amacıyla matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmuş ve bu sayede zamanaşımı süresi kesilmek suretiyle tarh edilen vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda görece azalma olduğu görülmüştür.

2.5.2- İncelemenin Süresinde Bitirilmesi

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23. maddesinin ilgili bölümlerinde incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı; incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl içinde, sınırlı incelemenin ise incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren en fazla altı ay içinde bitirilmesinin esas olduğu; belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce ek süre talep edebilecekleri; ek süre talebinin ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek sürenin verilebileceği; bu durumda incelemenin bitirilememe nedeninin ilgili birim tarafından nez-

dinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirileceği; ilgili birimlerin incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlü olduğu; inceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, incelemenin kalan süre içinde tamamlanacağı; sınırlı incelemenin sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresinin sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanacağı; ek süre dahil olmak üzere süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durumun, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirileceği; ilgili inceleme ve denetim biriminin, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabileceği de belirtilmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK'un 140. maddesinde de bu hususlar hükme bağlanmıştır. Öte yandan Yönetmelik'te 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi ile 5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun hükümlerinin saklı olduğu da belirtilmiştir.

Bu düzenlemelerden önce vergi incelemelerinin ne zaman bitirileceğine yönelik mevzuatta belirleme olmamasından dolayı tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar incelemelerin devam etmesi de söz konusu olmaktadır. Ancak bu durum hem idarenin etkinliği ve verimliliği

⁵⁵ Danıştay 9. Dairesi 22/05/2013, E. 2012/9726, K. 2013/5028 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 4. Dairesi 14/10/2014, E. 2013/3222, K. 2014/5621; İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 26/06/2013, E. 2012/3305, K. 2013/1542; Danıştay 9. Dairesi 19/12/2013, E. 2013/11706, K. 2013/12603; İstanbul 10. Vergi Mahkemesi 30/12/2014, E. 2014/2184, K. 2014/3002; Konya 2. Vergi Mahkemesi 31/05/2017, E. 2016/1145, K. 2017/463; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 29/05/2018, E. 2017/1566, K. 2018/1212; Danıştay 9. Dairesi 28/12/2018, E. 2018/5067, K. 2018/12044; Danıştay 9. Dairesi 22/04/2015, E. 2012/10021, K. 2015/3185; Konya 2. Vergi Mahkemesi 29/09/2017, E. 2016/1111, K. 2017/749; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 29/05/2018, E. 2018/61, K. 2018/1274; Danıştay 9. Dairesi 24/12/2018, E. 2018/4677, K. 2018/11101; Konya 2. Vergi Mahkemesi 09/05/2017, E. 2017/123, K. 2017/297; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 15/03/2018, E. 2017/1604, K. 2018/406; Danıştay 9. Dairesi 14/12/2018, E. 2018/3949, K. 2018/10094; Konya 2. Vergi Mahkemesi 09/05/2019, E. 2019/80, K. 2019/391; Konya 2. Vergi Mahkemesi 10/06/2019, E. 2018/808, K. 2019/485; Konya 2. Vergi Mahkemesi 06/06/2016, E. 2016/260, K. 2016/744; Danıştay 7. Dairesi 13/11/2018, E. 2016/10663, K. 2018/4985; DVDDK 24/05/2017, E.2017/215, K. 2017/288; DVDDK 05/07/2017, E. 2017/325, K. 2017/334 sayılı yayımlanmamış kararlar, www.uyap.gov.tr, Erişim tarihi: 11 Haziran 2019.

noktasında hem de mükellef hakları bakımından birtakım ekonomik (gecikme faizi gibi), sosyal ve psikolojik problemler oluşturmaktaydı.⁵⁶ Vergi incelemelerinin türlerine göre tamamlanmasının kanuni süreye bağlanması bu itibarla da nezdinde inceleme yapılanın incelemenin ne zaman biteceğini bilmesi, yasallık ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir gereğidir.⁵⁷ Ayrıca vergi incelemelerinin yapılmasında incelemenin başladığı tarihin açık olarak belirlenerek incelemenin öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması mükellef haklarının da vazgeçilmez unsurlarındandır.⁵⁸

İncelemelerin öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanmasına yönelik belirlenen sürelerle ilişkin; idarenin hızlı ve etkin çalışmasını sağlayacak mahiyette bir düzenleme olduğu, sürelerle uyulmamasının işlemi sakatlamayacağı, sadece disiplin yaptırımı gerekebileceği yönünde görüşler⁵⁹ olduğu gibi, VUK'un herkesi bağlayan özel idari usul kanunu olduğu ve bu sürelerle uyulmamasının sonucunda tesis edilecek idari işlemi şekil yönünden sakatlayacağı yönünde görüşler⁶⁰ de bulunmaktadır. Ayrıca bu konudaki üçüncü bir görüş de incelemelerin bitirilmesine ilişkin sürelerle riayet edilmemesinin sonucunda tesis edilecek idari işlemi sakatlayacak derecede bir yetki kuralı olmadığı ancak incelemenin mazeretsiz olarak uzaması sebebiyle nezdinde inceleme yapılanın da korunması gerektiği yönündedir.⁶¹

Bizce de incelemelerin belirli bir süre içerisinde tamamlanmasına yönelik belirlenen sürelerin mükellef haklarının bir parçası olduğu, bu düzenlemelerin sadece yönetmelik hükümleriy-

le getirilmediği, özel bir idari usul kanunu olan VUK'ta da düzenlendiği, vergi incelemesinin de idari işlemlerin bütün unsurlarını taşıması gerektiği ve incelemenin belirlenen sürelerde yapılması gerektiği, bu sürelerle riayet edilmemesi durumunda zaman yönünden yetkisizlik durumunun ortaya çıkacağı ve bu durumda yapılan işlemin de hukuka aykırı hale geleceği düşünülmektedir.

SONUÇ

Hazırlayıcı mahiyette idari bir işlem olan vergi incelemesinin hukuki niteliği ve kapsamına ilişkin yapılan bu çalışmada;

- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükmündeki sınırlı vergi incelemesi için yapılan tanımlamanın eksik olduğu ve yapılacak bir düzenleme ile sınırlı incelemenin; bir mükellef hakkında bir vergi türü itibarıyla ve bir vergilendirme dönemine ilişkin belirli matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi olarak tanımlanarak uygulamadaki karışıklıkların önlenmesi gerektiği,
- VUK'un vergi incelemesine tâbi olma bakımından kişileri oldukça geniş bir perspektifte ele aldığı; defter veya hesap tutmak zorunda olmayan ancak evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanların da incelemeye tabi olacakları; ancak incelemeye tabi olanların belirtildiği kanun maddesinin lafzında hem defter ve hesap tutmayan hem de evrak ve vesikaları da muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olma-

⁵⁶ Ersin NAZALI, Duygu KAPUCU, "Vergi İncelemesinde Süreler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 421, 2016, s. 128; Tahir ERDEM, s. 131.

⁵⁷ Başar SOYDAN, s. 424.

⁵⁸ 6009 Sayılı Kanun Gerekçesi, (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=83649&pkanunnumarasi=6009/>) Erişim tarihi:12 Nisan 2019.

⁵⁹ Tahir ERDEM, s. 140-141; Murat DAYANÇ, s. 90.

⁶⁰ Ersin NAZALI, Duygu KAPUCU, s. 129; Başar SOYDAN, s. 540; Burak PINAR, s. 49.

⁶¹ Tahir ERDEM, s. 141.

yan ancak yine de vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olan/olabilecek kişilerin, belki de istemeden, inceleme kapsamının dışın-da bırakılmış olduğu,

- VUK'un 256. maddesindeki ibraz mecburiyetinin sadece VUK kapsamındaki defterleri değil, diğer kanunlara göre muhafazası zorunlu olan defter, kayıt ve belgeleri de kapsadığı,
- VUK'a göre genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar vergi inceleme kapsamında olmasına rağmen uygulamada incelemelerin genellikle genel bütçeye giren vergiler ve spesifik konular üzerinde yoğunlaştığı,
- Vergi müfettişlerinin ülke çapında vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları; çok taraflı ya da iki taraflı bir vergi anlaşmasının tarafı olunması ve inceleme talebinin de bu antlaşmanın şartları içinde olması durumunda ihtiyaç anında yurt dışında vergi incelemesi yapılmasının da mümkün olduğu,
- İncelemelerin iş yerinde yapılması kural olmakla birlikte her incelemenin niteliğine bakılarak incelemenin iş yerinde yapılmasının zorunlu olup olmadığına karar verilmesi gerektiği; yargı kararlarının da bu yönde olduğu; örneğin elektronik defter, elektronik fatura ve hatta elektronik denetim kullanımının giderek yaygınlaştığı günümüzde mükellefin açıkça iş yerinde inceleme talebi olmadığı durumlarda sadece amortisman kayıtlarının incelenmesinden amortisman oranının hatalı uygulanması sebebiyle yapılan tarhiyatın ya da dövizli alacaklarını değerlemeye tabi tutmayan mükellef adına yapılan tarhiyatın sadece incelemenin iş yerinde yapılmadığı gerekçesiyle iptal edilmemesi gerektiği; bu kapsamda VUK'un 139. maddesinde yapılacak kanuni düzenleme ile "İş yerinin müsait olmaması, ölüm,

işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya" ifadesinden sonra, "incelemenin mahiyetine göre iş yerinde inceleme yapmaya gerek olmadığına karar verilir veya" ifadesinin eklenmesinin sorunun çözümü-ne katkı sağlayacağı,

- Bir vergi inceleme süreci devam ederken sadece zamanaşımı süresinin uzatılması amacıyla takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilmesinin VUK'un zamanaşımına ilişkin hükümleri ve incelemeye ilişkin düzenlemelerinin getiriliş amacına ve Anayasa'da düzenleme altına alınan vergilerin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerine uygun olmadığı ve yargı mercileri nezdinde verilen kararların da bu doğrultuda olduğu; söz konusu kararların yargı makamları nezdinde içtihat haline geldiği, ancak bu konuya ilişkin uyumsuzluklarda görece azalma olduğu,
- İncelemelerin belirli bir süre içerisinde tamamlanmasına yönelik belirlenen sürelerin mükellef haklarının bir parçası olduğu; bu düzenlemelerin sadece yönetmelik hükümleriyle getirilmediği; özel bir idari usul kanunu olan VUK'ta da düzenlendiği; vergi incelemesinin de idari işlemlerin bütün unsurlarını taşıması gerektiği ve incelemenin belirlenen sürelerde yapılması gerektiği; bu sürelere riayet edilmemesi durumunda zaman yönünden yetkisizlik durumunun ortaya çıkacağı ve bu durumda yapılan işlemin de hukuka aykırı hale geleceği, sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yeni dönemde yapılacak olan çalışmalarda yukarıda yapılan önerilerin dikkate alınarak düzenlemelerin buna uygun olarak yapılmasının hem bütçe hedeflerine hem de maliye politikasının etkinliğine olumlu yansıtacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (1979). Vergi İncelemesi, A.İ.T.İ.A.Y, Yayın No: 127, Ankara.
- AKDOĞAN, A. (2017). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- ARIKAN, A. N. (2013). Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesinde Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 382, s. 45-55.
- ARSLAN, C. M. (2013). İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 386, s. 14-18.
- BAYKARA, B. (2007). "Vergi İncelemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 313, Erişim Tarihi: 17.03.2019.
- BİLİCİ, N. (2017). Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara.
- CANDAN, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÇAVUŞ, A. (2006). Vergi İdaresinin Yükümlülüğü Denetim Yolları, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- DAYANÇ, M. (2011). 6009 Sayılı Kanun Çerçevesinde Tam ve Sınırlı İncelemenin Eleştirisi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 360, s. 63-69.
- ERDEM, T. (2011). Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- ERKUT, C. (2015). İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları No: 51, Ankara.
- GÜLHAN, N., TÜRKMEN, F. (2016). Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 418, s. 92-101.
- GÜRSOY, H. (2013). OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ıncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 377, s. 47-53.
- KARADENİZ, S. (2009). Yurtdışında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 335, s. 23-26.
- 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, s. 1307-1336.
- NAZALI, E., KAPUCU, D. (2016). Vergi İncelemesinde Süreler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 421, s. 127-130.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2018). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- PINAR, B. (2016). Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler, Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1-2016, s. 23-60.
- SOYDAN, B. (2015). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, XII Levha Yayınevi, İstanbul.
- TEKİN, F. ve ÇELİKKAYA, A. (2018). Vergi Denetimi, Seçkin Yayınları, Ankara.
- TÜRKAY, İ. (2016). Vergi İncelemesinin Kapsamı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 413, s. 127-137.
- YAŞAR, M. (2017). İnceleme Sürecinde Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulmasının Zamanaşımı Sürecine Etkisi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 426, s. 49-54.
- YILDIZ, H. (2013). Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XVII, Sayı 3-4, 2013, s. 129-154.
- 6009 Sayılı Kanun Gerekçesi, (<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanun-maddeleri?pkanunlarno=83649&pkanun-numarasi=6009/>) Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.
- www.anayasa.gov.tr
- www.uyap.gov.tr