

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/341607390>

Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi Sürecinin Değerlendirilmesi

Article · May 2020

CITATIONS
0

READS
773

1 author:



Mutlu Yoruldu
Balıkesir University

57 PUBLICATIONS 73 CITATIONS

SEE PROFILE



CO-VID19

TMS: STOKLAR STANDARTININ VUK BOB İŞLEMLERİ İÇİN FR5 İLE KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI	İBRAHİM YAVUZ AYŞEGÜL SÖZER
YÜKSEK TUTARDA NAFAKA ÖDEMELERİNİN VERGİSEL ADALETSİZLİĞİ	DOÇ. DR. MURAT BATI
TÜM YÖNLERİYLE VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	DR. ÖĞR. ÜYESİ MUTLU YORULDU
KÂR DAĞITIMINDA ÇEYREK TEMETTÜ DÖNEMİ	PROF. DR. İ. MELİH BAŞ
HİLELİ VERGİ SUÇLARI VE VERGİ KAÇAKLIĞI SUÇLARI 7242 SAYILI CEZA VE GÜVENLİK TEDBİRLERİNİN İNFAZI HAKKINDAKİ YASADAN FAYDALANABİLİR	DR. MUSTAFA ALPASLAN
İŞE İADE KARARLARI SONRASINDAKİ SÜRECİN YÖNETİLMESİ	DR. ÖZKAN BİLGİLİ
SERMAYE ŞİRKETLERİNDE YÖNETİM VE TEMSİL	AYDIN ÖZDEMİR
COVID-19 KAPSAMINDA YAPILAN BAĞIŞLAR VEÇALIŞANLARA, İHTİYAÇ SAHIPLERİNE RAMAZAN PAKETİ, ALIŞVERİŞ ÇEKİ VERİLMESİ, YARDIM ORGANİZASYONLARINA NAKDİ AYNI YARDIMDA BULUNULMASININ VERGİLENDİRİLMESİ	BİROL KABACA
TÜRKİYE'DE UYGULANAN YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİ	ÇAĞDAŞ ÇENGİL
2019 YILI DERNEK BEYAN VE BİLDİRİMLERİ VE DERNEKLERE BAĞLI İKTİSADİ İŞLEMLER VE VERGİSEL SORUNLAR	EDA KAYA BÜKÜLMEZ
YATIRIM DÖNEMİNDE DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI	ENDER POLAT
ZARAR MAHSUBUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKENLER	ERBAY AKSOY
İK GÖZÜYLE KORONA VİRÜSÜN ÇALIŞMA HAYATIMIZA ETKİSİ	ERSEL KÖKALP
VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN % 5'LİK VERGİ İNDİRİMİ	FATİH SALİH ÖZPERÇİN
YURT İÇİ VE YURT DIŞINDAKİ VARLIKLARIN VARLIK BARIŞI AÇISINDAN 30 HAZİRAN 2020 NİN ÖNEMİ	HARUN TUNABOYLU
VERGİSİZ BİRLEŞMELER (DEVİR)	İ. HALİL BAĞDINLI
SAĞLIK ÇALIŞANLARI İÇİN FİİLİ HİZMET SÜRESİ ZAMMI UYGULAMASI	İBRAHİM ÖZTÜRK
MÜCBİR SEBEP HALİNİN ZAMANAŞIMI UYGULAMALARINA ETKİSİ	İSMAİL TÖTÜR
KDV TEVKİFATINDA YENİ DÜZENLEMELER	KEMAL OKTAR
TİCARET SİGİLİ MÜDÜRLÜĞÜNÜN GENEL YAPISI VE İŞLEYİŞİ	MEHMET AK
DÖNEM SONLARINDA YAPILAN KUR FARKI DEĞERLEME İŞLEMLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU VE DÖNEM SONU STOKLARDA MEYDANA GELEN ZAVİYATLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMLARI	MUSTAFA ALPASLAN
TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETİ VAR MI?	ÖZKAN CENGİZ
7194 SAYILI KANUNLA SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	SERKAN ATA
7194 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME SONRASI VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERİN VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANIRKEN DİKKAT ETMESİ GEREKEN NOKTALAR	SONER ÜLGEN
KOD ADITFR	ŞENOL GÖRGÜ
MÜKELLEFLERİN ÖLÜMÜ HALİNDE TARHİYATINI MUHATABI	ÜMİT GÜNER

ÜLKEMİZ İÇİN
ARALIKSIZ
ÇALIŞIYORUZ

TÜM YÖNLERİYLE VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Öğr. Üyesi Mutlu YORULDU

Balıkesir Üniversitesi İİBF Maliye ABD, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ÖZET

Vergiler modern devlet anlayışlarının en önemli kamusal gelirlerini oluşturmaktadırlar. Vergilendirme sürecinde vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu olan vergi mükellefleri arasında “güven” ilişkisinin tesis edilmiş olması çok önemlidir. Çünkü bu süreç vergi idaresi ile mükellefler arasında süreklilik taşımaktadır. Türk Vergi Sistemi’nde hâkim olan vergi matrahı belirleme usulü bu nedenle “beyan usulü” olarak belirlenmiştir. Beyan usulünde vergi mükellefi sıfatına haiz olan kişiler vergi doğuran olayı kendileri vergi idaresine bildirmekte, vergi idaresi de beyanda bulunan kişilerin vergi tarhiyatını tek yanlı olarak gerçekleştirmektedir. Vergi idaresi vergi matrahını beyan eden vergi mükellefine, vergi matrahını doğru ve tam olarak beyan ettiği hususunda güvenmekte ve tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini beyan edilen matrah üzerinden gerçekleştirmektedir. Diğer taraftan vergi ödemeleri kişilerin kullanılabilir gelirlerini azalttığı için kişiler üzerlerinde vergi baskısı oluşturarak vergi kaçırmak ve vergiden kaçınmak suretiyle hiç vergi ödememe veya olması gerekenden daha az vergi ödeme eğiliminde bulunabilmeleri sonucunu ortaya çıkartabilmektedir. Bu nedenlerde vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerinin denetlenmesi; hazineye intikal edecek vergi gelirlerinin tespiti açısından büyük önem taşır. Vergi denetim yollarının en etkili ve en çok kullanılan şekli ise; “vergi incelemesi”dir. Bu çalışmada vergi denetim yolu olarak sıklıkla başvurulan vergi incelemesinin kavramsal boyutu, muhteviyatı ve hüküm ve sonuçları olmak üzere tüm yönlerinden bahsedilmiştir. Nitel araştırma yöntemlerinden betimleyici araştırma tekniği kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi

EVALUATION OF THE TAX REVIEW PERIOD IN ALL ASPECTS

ABSTRACT

Taxes constitute the most important public income of the modern concept of a state. It is very important that the “trust” relationship between the tax authority and the taxpayers who have tax debts have been established through the taxation process, because this process carries continuity between the tax administration and the taxpayers. The method of determining the tax base that prevails in the Turkish Tax System is therefore determined as a “declaration procedure”. People who have the title of taxpayer in the declaration process report the tax-generating event to the tax administration themselves, and the tax administration unilaterally carries out the tax credits of the persons who make the declaration. The tax administration trusts the taxpayer, who declares the tax base, to declare the tax base correctly and fully and carries out the levy, accrual and collection transactions through the declared base. On the other hand, because tax payments reduce available income, it can cause tax pressures on people resulting in payment of no taxes or people paying a lower tax than they should be. For these reasons, taxpayer scrutiny by the tax administration is of great importance in terms of determining the tax revenues that will be transferred to the treasury. The most effective and most used form of tax control routes is a tax review. In this study, the conceptual dimension of the tax review, which is frequently referred as a way of tax control, is mentioned in all aspects of the provisions and outcomes. A descriptive research method was used, which is a qualitative research technique.

Keywords: Tax Law, Tax Audit, Tax Review

1. GİRİŞ

Vergiler kamusal gelir kaynakları içerisinde hem büyüklük olarak hem de çeşit olarak en önemli ve geniş gelir kaynaklarını oluşturmaktadır. Kamusal mal ve hizmet sunumunda genel finansman kaynağı olarak kullanılan vergiler toplumu oluşturan kişi ve kesimlerden devletin cebren ve karşılıksız olarak temin ettiği parasal edimlerdir. Eğer ki devletler bir bütçe döneminde başlangıçta planladığı şekil ve miktarda vergi kaynağına sahip olamazlarsa kamusal mal ve hizmet sunumu ertelenemeyeceğinden belli şartlarda iç ve dış borçlanma yöntemlerini tercih ederek, kamusal kaynak teminine gidebilmektedirler. Fakat bu yöntem devletler açısından vergilendirmeye nazaran daha maliyetli olabilmektedir. Devletleri cari dönem vergi kapasitelerini kullanabilmeleri ise toplumların vergi gayretlerinin yüksekliğine bağlıdır. Toplumdaki kişilerin vergi gayretlerinin yüksek olması ise kişilerin vergi bilincine ve vergi ahlakına sahip olmaları ile ilişkilidir. Vergi bilinci ve vergi ahlak düzeyi istenilen düzeyde olmayan kişilerin vergi ödememe eğilimleri de artabilmektedir. Mevcut vergi yükünden rahatsız olan vergi mükellefleri üzerlerindeki vergi baskısını atabilmek için vergi “vergi kaçırma” ve “vergiden kaçınma” yollarına başvurabilmektedirler. Vergi kaçırma; vergi kanunlarına aykırı fillerde bulunmanın neticesinde ortaya çıkan olması gerekenden az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek şekillerinde ortaya çıkan durumu ifade eder. Örneği; vergi mükellefinin fatura, fiş, makbuz gibi kazancını belgelendiren evrakları hiç düzenlememesi veya olması gereken satış tutarından az düzenlemiş olması buna bir örnek olarak verilebilir. Vergiden kaçınmak ise; vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmayan, kanuni boşluklardan yararlanarak kişinin olması gerekenden az vergi ödemesi veya

hiç vergi ödememesi şeklinde belirtilebilir. Örneğin; yatırım indirimlerinin Doğu Anadolu Bölgesi’nde daha fazla olması durumunda kişi İstanbul’da bir işletme kurmak yerine Doğu illerinde kurmayı tercih edebilir. Dolayısıyla daha az vergi ödemiş olacaktır. Devlet hazinesinin hangi şekilde olursa olsun vergi kaybı yaşaması ihtimalinin önüne geçilebilmesi için vergi denetimlerinin denetim elemanlarınca yapılması ve mükelleflerin denetlenme riskini öngörmeleri oldukça önemlidir. Denetlenen veya denetleneceğini bile vergi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışlarında bulunmaları zorlaşabilecektir. Bu yüzden caydırıcılık anlamında vergi denetiminin önemi büyüktür. Vergi denetim yollarından uygulamada en sık kullanılanı ve devlet hazinesi açısından daha faydalı olanı “vergi incelemesi”dir. Fakat vergi inceleme elemanı yetersizliği belli bir bütçe döneminde ülkedeki tüm vergi mükelleflerinin incelenebilmesine imkân tanımamaktadır. Ne yazık ki mali yıl düzeyinde vergi inceleme oranları toplam mükelleflerin yaklaşık %4’lük bir kısmına tekâmül etmektedir.

Bu çalışmada niteliksel araştırma tekniklerinden betimleyici modelleme ile vergi inceleme sürecinin tüm yönleri ele alınarak çeşitli açılardan tatmin edici analizler yapılarak bilgiler verilmiş ve vergi inceleme sürecinin etkinliği üzerinde durulmuştur.

2. VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Vergi inceleme süreci; aslında vergilendirme sürecinin tamamına kapsayan bir süreç olarak değerlendirilebilir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışından, tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerinin tamamının mükellef nezdinde olması gerektiği gibi olup olmadığının ve verginin doğru ve tam olarak ödenip ödenmediğinin kontrolü şeklinde ifade edilebilir.

2.1. Genel Olarak

Vergi incelemesi, mükellef beyanlarının doğru ve tam olup olmadığının ve sonucunda ortaya çıkan vergi miktarının doğru ve tam biçimde ödenip ödenmediğinin kontrolünün ve sağlamanın yapıldığı idari bir süreçtir. Bu süreçte, vergi incelemesi ile yetkili olan vergi inceleme elemanları nezdinde inceleme yaptıkları mükelleflerin, iş ve işlemlerine ilişkin parasal değer ihtiva eden evraklarının, muhasebe defterlerinin, dönem sonu tablolarının, hesap özetlerinin ve envanter kayıtlarının tamamı üzerinde inceleme işlemlerini gerçekleştirebilmektedirler. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 137. maddesine göre, "vergi incelemesine tabi olanlar, kanun ile öngörülen defter ve hesapları tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza etmek ve gerektiğinde ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir." Bu kişiler ilgili vergi kanunları açısından vergi mükellefi sayılan kişilerdir.

Vergi incelemesi, cari dönem bilgilerinden ziyade geçmiş dönemlere yani kapanmış hesap dönemlerine ait belge, kayıt ve dönem sonu mali tablolarının ve özetlerinin incelenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Vergi idaresi, vergi incelemesi ile geçmiş hesap dönemlerine ilişkin olası vergi kayıp ve kaçaklarının tespitini yapma, önleyici tedbirleri geliştirme ve vergi mükelleflerini doğru ve tam beyanda bulunmaya itme sonuçlarını amaçlamaktadır. Beş yıllık zamanaşımı süresine bağlı kalarak geçmiş dönemlerde vergi mükelleflerinin matrah tespitlerine ilişkin eksiklerin, hataların ve hilelerin ortaya çıkartılması ve vergi alacağının güvence altına alınması vergi incelemesinin asli fonksiyonlarındanıdır.²

VUK'un 135. maddesine göre, "vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanları vergi müfettişleri ve yardımcıları, vergi dairesi başkanları, defterdarlar, vergi dairesi

müdürleri ve yardımcıları ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır".

Vergi incelemesinin kapsamına Türk Vergi Sisteminde yer alan (Emlak Vergisi dâhil) tüm vergilerin yanı sıra 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren büyükşehir belediye gelirleri ile il ve ilçe belediye gelirleri de girmektedir. Sadece Gümrük Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilen vergiler ilgili kapsam dışında kalmaktadır.

2.2. Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Yükümlülükleri ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri

Vergi incelemesi sürecinin iki tarafı bulunmaktadır. İlki nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi mükellefi; ikincisi ise vergi incelemesini gerçekleştiren vergi idaresidir. Vergi idaresi VUK'dan almış olduğu yetki ile vergi mükelleflerini incelemeye alırken, nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi mükellefinin haklarını da gözetmek durumundadır. Vergi mükellefine ekstra maliyet yükleyecek davranışlardan vergi inceleme elemanlarının kaçınmaya çalışması yerinde olacaktır. Örneğin; nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefe ait mali bilgilerin hiçbir şekilde üçüncü şahıslarla paylaşılması ve ifşa edilmemesi gerekir. Kanunen de güvence altına alınan "vergi mahremiyeti" mükellefler açısından son derece önemlidir. Aksi halde mükellefin özel ve iş hayatının bunun sonuçlarından olumsuz etkilenebilme olasılığı her zaman vardır. Vergi incelemesine tabi olan mükelleflerinin yükümlülükleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.:

—Veri inceleme elemanına işletme çalışabileceği bir ortam oluşturmak,

—Vergi inceleme elemanına inceleme faaliyetleri çerçevesinde işletme faaliyetlerine ilişkin olmak kaydıyla istenilen her türlü bilgiyi vermek,

2-Fazıl TEKİN ve Ali ÇETİNKAYA, Vergi Denetimi, 2018, 174.

İZMİR DAYANISMA

—Vergi inceleme elemanına talep etmesi üzerine işletmenin ek binası, deposu gibi tüm alanlarını gezdirmek ve gezmesine izin vermek,

—Vergi inceleme elemanının hesap kalemleri ile mevcut fiili durumu karşılaştırmak istemesi durumundagerekli ekipman ve vergi inceleme elemanına yardımcı olabilecek yeteri kadar personeli temin etmek, yönlendirmek,

—Vergi inceleme elemanının belgelere, defter ve kayıtlara ve dönem sonu muhasebe çıktılarına, geçmiş dönem beyannamelerine ulaşabilmesi için kolaylık sağlamak bunları vergi inceleme elemanına teslim etmek,

—Vergi inceleme elemanlarınca nezdinde inceleme yapılan mükellefin vergi kaçırdığına dair bir şüphenin, emarenin bulunması durumunda ilgili evraklara, tutanaklara, defter ve kayıtlara el koymak isteyen inceleme elemanlarına zorluk çıkartmamak,

—Vergi inceleme elemanları mükellefin belge, defter ve kayıt ve diğer tutanak ve belgeleri üzerinde inceleme yapıyor olsalar dahi verilmesi gereken beyannameleri kanuni süresinde vermek yine kanuni süresinde yapmaları gereken bildirimleri gerçekleştirmek.

Vergi incelemesi sırasında nezdinde vergi incelemesi yapılanların inceleme sürecinde yapmaları gereken davranışlar yukarıda özetlenmiştir. Diğer taraftan vergi incelemesi sürecinde vergi inceleme elemanlarının yetkilerini ise aşağıdaki gibi toparlamak mümkündür:

—İncelemeye alınan mükelleflerin belgeleri, defter ve kayıtları üzerinde özellikle hesap kalemi bazında detaylı araştırma yapmak, incelemeye alındığı süreye kadar mükellefin vermiş olduğu vergi beyannamelerinin kontrolünü yapmak,

—Vergi incelemesini, beş yıllık tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar, öncesinden nezdinde

inceleme yapılması düşünülen mükellefe herhangi bir bildirimde bulunmadan her zaman gerçekleştirebilmek,

—Mükelleften, vergi incelemesinin planlandığı belge, defter ve kayıtlara ve tek tek hesap kalemlerine ilişkin ayrıntılı bilgileri açıklamasını istemek,

—Mükelleflerle ilişkili olanlardan (tedarikçiler, çalışanlar, bankalar vs.) vergi incelemesine ilişkin bilgileri talep etmek,

—Fiili kontrolün gerekmesi durumunda muhasebe içi ve/veya muhasebe dışı envanter çalışmalarını yapmak,

—Vergi incelemesi sırasında nezdinde inceleme yapılan vergi mükellefinin vergi kaçırdığına dair bir şüphenin oluşması ve emarenin ortaya çıkması durumunda Sulh Yargıcından mükellefin üzerinde, ev ve işyerlerinde ve mükelleflerle ilişkide bulunanlar nezdinde arama yapılması talebinde bulunmak,

—Fiili envanter, yoklama ya da arama sırasında ortaya çıkan daha önce bulunmayan vergilendirmeye ilişkin defter, belge ve kayıtları alıkoymak,

—Nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefin işyerinin inceleme yapmaya uygun olmaması durumunda, mükellefin bu talebinin haklı görülmesi halinde incelemenin nerede yapılacağına kararını almak. Kural olarak mükellefin işyerinde yapılması gereken incelemenin işyerinde yapılamaması ve başka bir yerde yapılacak olması durumunda mükellefin içinde bulunduğu zor durumu nedeniyle istemesi halinde belge, defter ve kayıtlarını temin ederek inceleme elemanına getirmesi için 15 günden az olmamak üzere süre tanımak,

—Vergi alacağını teminat altına almak bakımından, vergi incelemesinin belli bir aşamasında, yaptığı ilk hesaplamalara istinaden, mükellefin teminat veya kefil

göstermesini ilgili tahsil dairesi kanalıyla istemek,

—Mükellefin vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk etmesi sonucuna bağlı olarak kesilecek cezaları hesaplayarak ilgili tahsil dairesine bildirimde bulunmak. Aynı zamanda matrah farkının tespit edilmesi durumunda bu tespiti gerekçeli olarak inceleme raporuna yansıtma,

—Mükellefin el konulmuş belge, defter ve kayıtları üzerinde incelemede bulunmasına, vereceği beyannameler için oradaki bilgilerden faydalanmasına, gözetimi dâhilinde müsaade etmek,

—Vergi incelemesi sırasında muhasebe dışı envanter çalışmasının yapılmasının gerekli olması durumunda mükelleften gerekli ekipmanlar ile yeteri kadar personeli temin etmesini talep etmek .

2.3. Vergi İncelemesinin Türleri

Vergi inceleme elemanları inceleme faaliyetleri kapsamında incelemenin kapsamının ne olacağı ve hangi inceleme tekniklerinin kullanılması gerektiğine dair kararlarını, işletmenin içinde bulunduğu sektör, faaliyet kolu, işletmenin büyüklüğü ve önceden yapılmış olan risk analizlerine bakarak karar verebilmektedirler.

Vergi incelemesi ile ilgili inceleme türleri “İncelemenin Kapsamı Bakımından”, “İncelemenin Kaynağı Bakımından” ve “İnceleme Yöntemi Bakımından” olmak üzere üç gruba ayrılabilir.

2.3.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından

Vergi incelemesini “İncelemenin Kapsamı Bakımından”; Tam İnceleme, Kısa İnceleme ve Sınırlı İnceleme olmak üzere üçe ayırmak mümkündür. İncelemenin kapsamını işletmenin bulunduğu sektör, risk analizleri ve iş yoğunluğunu dikkate alarak inceleme

elemanı belirleyecektir.⁴

1) Tam İnceleme: Vergi mükellefinin mükellefiyetinin bulunduğu bir vergi türüne ilişkin detaylı ve tüm yönleriyle incelemenin yapılması faaliyetidir. Bu inceleme türünde mükellefin tüm belge, defter ve kayıtları, hesap kalemleri ayrıntılı olarak ele alınır ve incelemenin kapsamı ve planlanması bu doğrultuda gerçekleştirilir. Tüm belge, defter ve kayıtlar üzerinden hareketle vergi matrahının tam ve doğru olarak belirlenip belirlenmediğinin tespit ve kontrolü gerçekleştirilir. Örneğin, gelir vergisi mükellefi olan Bay A'nın bir hesap dönemine ait hem zirai kazancının hem de serbest meslek kazancının olması durumunda her iki kazanç türüne ait tüm bilgi, belge, defter ve kayıt, beyanname ve bildirimlerin kontrol edilmesi hali “tam inceleme”yi ifade etmektedir.

2) Kısa İnceleme: Vergi mükellefinin yukarıdaki gibi tabi olduğu bir vergi türünde sadece belirli belge, defter ve kayıtları inceleniyorsa “kısa inceleme” söz konusudur. Örneğin; Bay A gelir vergisi mükellefi ise ve vergi inceleme elemanı tarafından sadece zirai kazancına dair bilgi, belge, defter ve kayıtlar üzerinden inceleme gerçekleştiriliyorsa kısa incelemedir.

3) Sınırlı İnceleme: Sınırlı inceleme ise; kısa incelemeden daha dar kapsamlı olmaktadır. Bir vergi türüne tabi olan mükellefin vergi matrahına ilişkin bir veya birkaç hesap kaleminin kontrolünün ve araştırmasının yapılması durumunda sınırlı incelemeden söz etmek mümkündür. Örneğin; gelir vergisi mükellefinin, bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece zirai kazancı çerçevesinde amortisman uygulaması veya değerlendirme işlemleri inceleniyorsa sınırlı vergi incelemesi yapılmaktadır.

2.3.2. İncelemenin Kaynağı Bakımından

Vergi incelemesi, kaynağı bakımından; Olağan İnceleme, Olağandışı İnceleme ve Karşıt İnceleme şeklinde bir ayırıma tabi tutulabilir.

3-http://www.turkhukusitesi.com/makale_415.htm (Erişim: 27.03.2020)

4-Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, s. 133-134.

•**Olağan İnceleme:** Vergi incelemesinin önceden belirlenmiş ve planlanmış ilke ve esasları çerçevesinde belirli mükellefler incelenmek suretiyle gerçekleştirilmesi duruuna “olağan inceleme” denilmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi idaresinin rutini içerisinde planladığı ve her yıl farklı farklı ekonomik sektör ve mükellefleri denetlediği inceleme türüdür.

•**Olağandışı İnceleme:** Vergi idaresinin rutin inceleme sürecinin dışında gelişen, özellikle vergi kaçırdığına dair bilgi, belge ve başkaca emare bulunan veya ihbar edilen mükellefler nezdinde gerçekleştirilen incelemedir.

•**Karşıt İnceleme:** Vergi incelemesine alınan mükelleflerin ilişkili olduğu iş ve işletmeler nezdinde çapraz sorgulama ile hesapları teyit etmek amaçlı olarak yapılan incelemelerdir. İncelemeye alınan mükellefin tedarikçileri, borç ilişkisinde bulunduğu banka vb. taraflar nezdinde incelemeye alınan işletmeyle ilgili bilgi, belge ve hesapların incelendiği inceleme türüdür.⁵

2.3.4. İnceleme Yöntemi Bakımından

Vergi incelemesinin yöntemi bakımından vergi incelemesini ise; “Normal Vergi İncelemesi” ve “Aramalı Vergi İncelemesi” olarak iki gruba ayırmak mümkündür. İlki olağan vergi incelemesini ifade ederken; ikincisi olağandışı vergi incelemesini belirtmektedir.

•**Normal Vergi İncelemesi:** Herhangi bir ihbar, şikayet veya daha önceden bir incelemenin sonucunda olmadan, vergi idaresinin planlaması sonucu nezdinde inceleme yapılan mükelleften bilgi, belge, defter ve kayıt istemek suretiyle gerçekleştirilen incelemedir.

•**Aramalı Vergi İncelemesi:** VUK 142 ila 147. maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde, “ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, mükellef veya ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde,

işyerleri ve evlerinde arama yapılması, bu suretle elde edilen belge ve bilgiler üzerinden vergi incelemesinin tamamlanması” süreci aramalı incelemedir. Aramalı inceleme yapılabilmesi için Sulh Yargıçlığından arama izninin alınmış olması gerekmektedir.

3. VERGİ İNCELEMESİ İŞLEMLERİ

Vergi inceleme elemanlarının vergi inceleme sürecine başlamadan ve vergi inceleme sürecinde yapması gereken işlemler dört başlık altında ele alınabilir. Bunlar; vergi incelemesinin planlanması, incelenecek bildirimlerin seçilmesi, incelemeye hazırlanılması ve incelemenin gerçekleştirilmesidir. Her bir işlemin doğru ve tam yapılması nihayetinde vergi incelemesinin etkinliğini etkileyecektir. Vergi incelemesinin etkin sonuçlandırılması vergi denetimi kurumunun başarısını ortaya koymuş olacaktır.

3.1. İncelemenin Planlanması

Vergi incelemesinin etkin yapılabilmesi ve sonuçlanabilmesinin temelinde incelemenin en uygun biçimde planlanması gerekmektedir. İnceleme elemanı nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefin iş kapasitesi, içinde bulunduğu sektör, işletmenin büyüklüğü gibi hususları dikkate alarak ve bu hususlarla ilgili ön bilgi toplayarak inceleme sürecini planlamalıdır. Öncelikle planlama dâhilinde incelemenin kapsamını belirlemeli; hangi hesap kalemlerinin inceleneceğini ve hangilerinin matrahın tespitinde daha önemli olduğunu belirlemeli ve her aşama için tahmini süre planlaması yapmalıdır. Söz konusu hem vergi incelemesinin tamamlanma süresinin tahminini hem de inceleme yapılırken hangi belgenin, hesap kaleminin, defter ve kayıtların hangi sürelerde inceleneceğini hesaplamalıdır. Sürenin tahmini hesaplanmasının da hesap kalemlerinin önem derecesine göre yapılması oldukça önemlidir.

Vergi inceleme elemanı vergi incelemesini

5-http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, [Erişim: 27.03.2020]

planlarken yardımcı elemana ihtiyaç duyup duymayacağını eğer ihtiyaç olursa kaç kişi ile planlanan sürede incelemenin tamamlanabileceğini öngörebilir olmalıdır. Yine belirlenen yardımcı inceleme elemanı içerisinde ihtiyaca göre gruplandırılmaları yapılmalıdır. Örneğin; tam inceleme kapsamında bir grup işletmenin bilanço kalemleri içerisinde dönen varlıklar grubunu incelemeye alırken; diğer grup duran varlıklarla ilgili analiz ve incelemeleri gerçekleştirebilir. Böylelikle zamandan da tasarruf edilerek etkin bir zaman planlaması yapılmış olur.

Vergi incelemesinin planlanmasında incelemeye alınacak olan bilgi, belge, defter ve kayıtların tamamı mı yoksa içlerinden belirli kısımlarının mı inceleneceği hususunun da önceden planlanması ve ona göre bir inceleme programının oluşturulması vergi incelemesinin etkinliğinin artmasına yardımcı olabilmektedir. İnceleme planının oluşturulması tüm inceleme sürecine ve inceleme elemanlarına rehberlik etmiş olur. Tüm bu planlamalar yapıldıktan sonra inceleme sürecinin başlangıcıyla birlikte uygulamaya geçilir.⁶

3.2. İncelenecek Bildirimlerin Seçilmesi

Vergi incelemesinin en önemli amacı; vergi matrahının mükellef tarafından tam ve doğru olarak oluşturulup oluşturulmadığının tespiti ve kontrolüdür. Matrah tespitinde olası eksikliğin, hatanın ve hilenin varlığı devletin vergi kaybının ortaya çıkmasına neden olduğundan; ilgili sakat işlemlerin araştırılarak bulunması esas gayedir. İnceleme için hangi belge, defter ve kayıtların ve özelinde de hesap kalemlerinin seçileceği incelemenin etkinliğini ve başarısını doğrudan etkilemektedir.⁷ İlgili belgelerin ve hesap kalemlerinin seçiminde aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekmektedir. İnceleme yapılacak örneklemin uygun örneklem olması vergi denetiminin en önemli aracı olan

vergi incelemesinin gerektiği gibi yapılması sonucunu doğuracaktır.⁸

—İncelenebilecek sayıda bildirim seçilmesi
—Yüksek potansiyelli bildirimlerin seçilmesi
—İncelemenin bölgesel dağılımının sağlanması

—Seçim elemanlarının saptanması
Vergi incelemesinin kanıtlarını oluşturacak olan belge, defter ve kayıt vb. dokümanların seçiminin yapılması ise aşağıdaki yöntemler aracılığıyla gerçekleştirilebilmektedir.

—Matraha göre seçim yöntemi
—Bölgelere, iş ve gelir gruplarına göre seçim yöntemi

—Örneklemeyle seçim

—Bilgisayarla seçim

—İstihbarata göre seçim

—Bildirimlerin tamamını inceleme

Vergi incelemesinin inceleme elemanı tarafından planlanan kapsamı çerçevesinde incelenmesi planlanan hesap grup ve kalemlerine ilişkin belge, defter ve kayıtların seçilmesi yukarıdaki yöntemlerden biri kullanılarak gerçekleştirilebilmektedir.

3.3. İnceleme Hazırlığı

Vergi incelemesinin olumlu sonuçlar verebilmesi için inceleme öncesi hazırlık yapılması gerekmektedir. İnceleme elemanları seçilen mükelleflerin kendilerine bildirilmesinden sonra mükellef, mükellefin yer aldığı iş kolu, çalışma koşulları ve inceleme sırasında yararlı olabilecek konularda bilgi toplamaktadır. Özellikle vergi incelemesi yapılırken olası hesap hatası ve hesap hilelerinin neler olduğuna veya olabileceğine ilişkin vergi inceleme elemanlarının ön hazırlıklarının olması önem arz etmektedir

3.4. İncelemenin Yapılması

Bu aşamada vergi kaybına yol açan durumların saptanmasını içermektedir. Bunun için ise, uygulamada görülen ve vergi kaybına yol açan durumlar hakkında bilgili

6-Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi İncelemesi, Kalite Matbaası, Ankara 1979, s. 17-18.

7-AKDOĞAN, s.19-20.

8-http://www.turkhukuksitesi.com/makale_415.htm [Erişim: 27.03.2020]

olmayı gerektirmektedir. Vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılığına ilişkin detaylı bilgilerinin bulunması ve yapmış olduğu ön hazırlık aşamasında işletmeyle ve içinde bulunduğu sektörle ilgili muhasebe ve beyanname düzenleme aşamalarında ne tür hata ve hilelerin yapılabildiğini öngörmesi çok önemlidir.

3.5. İncelemenin Tamamlanması

Kanıtlayıcı belgeler, kayıt ve defterler üzerinde yapılan inceleme çalışmaları, mükellefle son konuşma, tutanak ve inceleme raporunun düzenlenmesi ile sonlandırılır. Vergi inceleme elemanı nezdinde inceleme yapılan mükellefle son defa konuşarak gerekli açıklamaları yapar, daha sonra tutanak ve inceleme sonuçlarını belgeleyen rapor tanzim eder. Düzenlemiş olduğu vergi inceleme raporuna istinaden; mükellefim beyan etmiş olduğu vergi matrahının eksik olduğunun tespit edilmesinde, vergi dairesi tarafından mükellef adına ek vergi tarhiyatı gerçekleştirilir.

4. SONUÇ

Vergi incelemesi yapılırken öncelikle nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefi hak ve hukuku gözetilmeli, inceleme elemanı veya elemanları tarafından hukuksuz herhangi bir işlem yapılmamalıdır. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki vergiden doğan ilişkinin süreli bir ilişki olduğu unutulmamalıdır. Vergi incelemesi yapılırken mükellef ve vergi inceleme elemanı karşılıklı olarak birbirlerine saygı çerçevesinde hareket ederek uyumlu bir çalışma alanı oluşturulmalıdır.

Vergi inceleme elemanı vergilendirmeye ilgili süreçlere hâkim olan, yetkin ve liyakatli olmalıdır. Aynı zamanda inceleme yapılan işyerinin içinde bulunduğu piyasa ve sektöre ilişkin genel ekonomik bilgileri de biliyor olması vergi inceleme sürecinin etkin biçimde tamamlanmasına destek verecektir. Yine vergi

inceleme sürecinin detaylı ve amaca uygun biçimde planlanması oldukça önemlidir. İncelemenin ne zaman başlayıp ne zaman biteceği, hangi hesap kalemlerine incelemede ağırlık verileceği ve mesleki dikkat ve özen düzeyinin nasıl olması gerektiği gibi hususlar önceden planlanmalıdır. Etkin bir planlama ile birlikte inceleme için gerekli yardımcı inceleme elemanı sayısının tespit edilmesi ve yardımcı elemanlar arasında gruplandırmalar yapılarak iş ve görev paylaşımının yapılması incelemenin tahmin edilen sürede ve etkinlikte tamamlanmasını mümkün kılacaktır.

Vergi inceleme süreci planlandıktan sonra etkin bir örneklem seçim sürecinin gerçekleştirilmesi incelemenin etkinliğine etki edecektir. Hangi belgelerin önemli olduğunun değerlendirilmesi ve bir önem eşiğinin işletmenin büyüklüğüne ve iş hacmine göre belirlenmesi inceleme elemanının yapması gereken bir diğer işlemdir. Örneklem seçim süreçleri bilgisayar vasıtasıyla yapılabileceği gibi, matraha göre veya iradi olarak da yapılabilmektedir.

Diğer taraftan vergi inceleme elemanının inceleme süreci ile ilgili bir ön hazırlığının olması etkinliğin artmasına neden olabilmektedir. İncelenecek işletmenin inceleme geçmişinin olup olmadığının tespit edilmesi eğer inceleme geçmişi varsa oradaki sonuçları bir referans olarak kabul etmesi ve ilgili sektörde ne gibi hata ve hilelerin ortaya çıktığının geçmiş deneyimlerle saptanması vergi inceleme elemanının veya elemanlarının işini kolaylaştıracak ve incelemenin etkin olması sonucunu doğurabilecektir.

Etkin gerçekleştirilen vergi inceleme süreci sonunda inceleme elemanı kanıtlara bağlı olarak ortaya çıkardığı eksiklik, hata ve hileleri bir tutanak yardımı ile rapora bağlayarak ilgili vergi dairesine gerekli bildirimlerde

bulunarak ek vergi tarhiyatının gerçekleştirilmesini sağlamalıdır. Vergi cezasını gerektiren bir usulsüzlüğün tespit edilmesi durumunda da ilgili vergi cezasını kesmeli ve bu durumu tahsil dairesine tutanak ile bildirmelidir.

Vergi inceleme sürecinin etkin yürütülmesi şüphesiz önemlidir. Fakat mevcut inceleme elemanı yetersizliğinden ve mükellef sayısının fazla olmasından dolayı her yıl toplam vergi mükelleflerinin yaklaşık %4'lük bir kısmı denetlenebilmektedir. Bu durumda vergi mükelleflerinde hata ve hile yollarına başvurma eğilimlerini arttırabilmektedir. Dolayısıyla 3568 sayılı kanuna tabi olarak faaliyet yürüten mali müşavirlerden daha fazla yararlanılması vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilmesine vesile olarak hazinenin vergi kaybını en aza indirebilecektir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi İncelemesi, Kalite Matbaası, Ankara 1979.*

KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara 2018.*

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.*
Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.

TEKİN Fazıl, ÇELİKKAYA Ali, *Vergi Denetimi, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2018.*

BAŞAK Harika Kırgıl, "Vergi İncelemesi ve Neticesinde Yapılan Tarhiyatların Verimliliği", Bursa, 2006.

<http://www.verginet.net/Standartlcerik.aspx?ID=3833>, [Erişim: 27.03.2020]

http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_415.htm, [Erişim: 27.03.2020]

http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_vergi_incelemesi.htm, [Erişim: 01.04.2020]

<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, [Erişim: 27.03.2020]

http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=1910, [Erişim: 30.03.2020]

<http://www.alfaymm.com.tr/documentor/file.php?id=209>, [Erişim: 30.03.2020]

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, [Erişim: 29.03.2020]

<http://turmob.org.tr/turmob/basin/31-08.htm>, [Erişim: 28.03.2020]

http://www.alomaliye.com/imdat_kosoglu_vergi.htm, [Erişim: 27.03.2020]