

VERGİ İNCELEMESİNİN BAŞLAMASI VE SONA ERMESİ

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

1. Giriş

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde, mükellef beyanlarının ve dolayısıyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik tek hukuki süreç olan vergi incelemelerinde; gerek mükellef hakları yönünden, gerekse “süreç” tanımlanmasının doğal sonucu olarak, vergi incelemesinin başlaması ve sona ermesi önem arz etmekle birlikte, vergi inceleme sürecinin esaslarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu’nda ve diğer ana vergi kanunlarında, bu konularda açık yasal düzenlemeler yapılmamış, sadece yan mevzuatta vergi incelemesinin başlaması hakkında bazı hükümlere yer verilmiştir.

Bu belirsizlik vergi incelemelerinde ciddi uygulama sorunlarına yol açarken, ayrıca 6009 sayılı Kanun’la¹ hiçbir ayırıma (en basit şekliyle, inceleme konusu vergi, incelenen mükellefin işlem ve belge hacmi gibi) gidilmeden vergi incelemelerine süre sınırı²) getirilmiş olması³, vergi incelemesinin başlamasının ve sona ermesinin açık olarak hükme bağlanmasına olan ihtiyacı daha da artırmış, ancak bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Çalışmamızda, hukuki bir süreç olan vergi incelemesinde, bu sürecin başlamasının ve sona ermesinin, mevcut düzenlemeler çerçevesinde nasıl değerlendirilmesi gerektiği incelendikten sonra, bu konuda yapılması gereken düzenlemelere de öneri olarak yer verilecektir.

2. Vergi İncelemesinin Başlaması

¹ 01.08.2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 6009 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesiyle VUK’nun 140’ncı maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 01.01.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek 6’ncı bent hükmüne göre, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır.

³ 6009 sayılı Kanun’la vergi incelemelerine süre sınırı getirilmeden önce, vergi incelemeleri; incelemelerin konusuna, mahiyetine, kapsamına, incelemeyi yürüten inceleme elemanı sayısına, incelenen mükellefin faaliyet, işlem ve belge hacmine bağlı olarak, VUK’nun 114’üncü maddesinde düzenlenen tarh zamanasını süresi (azami beş yıl) içerisinde tamamlanabiliyordu.

Vergi incelemesi hukuki bir süreç olduğuna göre, bu sürecin ne zaman başladığının bilinmesi, hem mükelleflerin yararlanabilecekleri bazı vergisel kolaylıklar⁴ ve farklı vergi denetim birimleri tarafından aynı anda incelemeye tabi tutulmasının engellenmesi yönünden, hem de vergi incelemelerinin tamamlanması 6009 sayılı Kanun’la belli bir süreye bağlandığından⁵ inceleme sürecinin başlangıcının tespiti yönünden önem taşır.

Vergi inceleme sürecinin başlangıcının belirlenmesi, yukarıda değinilen sebeplerle önem arz etmesine rağmen, konuyla ilgili olarak, vergi incelemelerine ilişkin asli düzenlemelerin yapıldığı VUK’da açık ve net hükümlerle yer verilmemiştir.

VUK’da vergi incelemesinin başlangıcıyla ilgili olduğu düşünülebilecek tek düzenleme, vergi incelemesi yapanların yaptıkları incelemeler sırasında uyacakları esasları düzenleyen 140’ncı maddenin birinci fıkrasının 1’inci bendinde yer alan;

“İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler.” şeklindeki düzenleme ile,

Yine aynı fıkra 6009 sayılı Kanun’la eklenerek teselsül ettirilen 2’nci bentteki;

“Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.” düzenlemesidir.

Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, VUK’un 140’ıncı maddesinin birinci fıkrasının 1 ve 2’nci bentlerindeki düzenlemeleri esas alarak, *“6009 sayılı Kanun’la VUK’da 2’inci bent ihdas edilmeden önce maddede vergi incelemesinin başlangıcı hükme bağlanmamıştı, 2’inci bentle vergi incelemesinin başlangıcı tanımlanmıştır.”* şeklinde bir değerlendirme yapılamaz. Çünkü her iki bentte yer alan düzenleme de, vergi incelemesinin başlangıcını tanımlamaktan çok uzaktır. Birinci bentteki düzenleme, vergi incelemesine başlamayı değil, vergi incelemesine başlamadan önce yapılacak işlemleri hükme bağlamaktadır. 6009 sayılı Kanun’la VUK’a eklenen ikinci bentteki düzenleme ise, vergi inceleme sürecinin olağan koşullarda yürütüldüğü, vergi inceleme elemanı ile incelenen mükellefin veya vergi sorumlusunun, hukuki süreçte herhangi bir aksama yaşanmadan karşı karşıya geldiği durumda, vergi incelemesine başlandığının bir tutanağa bağlanacağını, bu tutanağın bir örneğinin nezdinde inceleme yapılana, birer örneğinin ise

⁴ Örneğin; mükelleflerin, VUK’un 344/3’üncü maddesine göre düzeltme beyannamesi verebilmelerinin ve 371’inci maddeye göre de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmelerinin ön koşulu, bu işlemlerden yararlanmadan önce, haklarında vergi incelemesine başlanmamış olmasıdır.

⁵ 6009 sayılı Kanun’la VUK’un 140’ıncı maddesinin birinci fıkrasına eklenen 6’ncı bent hükmüyle vergi incelemelerinin tamamlanması için süre sınırı getirilmeden önce, VUK’un 145’inci maddesinde, sadece aramalı incelemeler için düzenlenmiş olan üç aylık (sulh yargıcı kararıyla bu süre uzatılabilmektedir) süre sınırı bulunmaktaydı. 6009 sayılı Kanun’la, istisnai bir inceleme yöntemi olan aramalı incelemelerdeki süre sınırlaması, olağan incelemeler bakımından da genelleştirilmiş olup, 6009 sayılı Kanun’un vergi inceleme sürecine ilişkin çoğu düzenlemesinde olduğu gibi, bu düzenleme de, vergi incelemelerinde eşitlik, adalet ve etkinlik yönünden eleştiriye açıktır.

inceleme elemanının bağılı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderileceğini hükme bağlamaktadır.

Oysa, çoğu vergi incelemesinde yaşandığı üzere; başta suç fiilleri olmak üzere, çeşitli kasdi fiillerle örgütlü ya da bireysel olarak, ciddi vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren veya bu şekildeki fiillerle ilgisi olmasa da, etkin bir yaptırımı olmadığı için vergi inceleme elemanlarıyla görüşmekten imtina eden ve/veya vergi inceleme süreciyle ilgili yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyen birçok mükellef ya da vergi sorumlusuyla, vergi inceleme sürecinin başında karşılaşmak, karşılaşılrsa bile incelemeye başlama tutanağı düzenlemek imkan dahilinde olamamaktadır. Daha da önemlisi, belirtilen hallerin bir kısmında, vergi incelemesinin başlangıcı bir yana, vergi incelemesinin herhangi bir aşamasında, hatta sonunda bile mükellefle ya da vergi sorumlusuyla görüşme olanağı gerçekleşmemekte; vergi incelemesi, ibraz edilmişse veya bulunmuşsa defter belgeler ile, tespit edilen harici deliller üzerinden yürütülerek tamamlanmaktadır. Kaldı ki, vergi kaçakçılığı ihbarlarına dayalı vergi incelemeleri ve aramalı vergi incelemelerinde, bu incelemelerin tanımı gereği, vergi incelemesinin başlangıcında, nezdinde inceleme yapılacak mükellef veya sorumluyla görüşme yapmanın ve vergi incelemesine başlandığına ilişkin olarak tutanak düzenlemenin gereği ve anlamı da yoktur.

Belirtilen nedenlerle, VUK'un 140'ıncı maddesinin birinci fıkrasının 2'nci bendiyle getirilen düzenlemeyi esas alarak, vergi incelemesine başlamayı, her durumda vergi incelemesine başlandığına ilişkin tutanağın düzenlendiği tarih olarak değerlendirme imkanı yoktur. Zaten belirtilen düzenlemede de, vergi incelemesine başlandığı hususunun tutanağa bağlanacağı ve ilgililerine verileceği/gönderileceği ifade edilmiş; ancak bu şekilde düzenlenen tutanağın, vergi incelemesine başlandığını göstereceğine yönelik bir hüküm konulmamıştır. Buna göre, belirtilen hükümle, vergi incelemesinin başlangıcının tespit edilmediği, başlanan vergi incelemelerinde, mükellef haklarını korumak ve düzeltme veya pişmanlık uygulamaları konusunda da vergi idaresinin bilgi sahibi olmasını sağlamak bakımından, imkan dahilindeyse, incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi gereğinin düzenlendiği ifade edilebilir.

VUK'un vergi incelemesinin başlangıcıyla ilgili olabilecek düzenlemelerinin değerlendirilmesinden sonra, bu konuya yönelik olarak ana vergi kanunları dışında yapılan düzenlemelere de değinmek yararlı olacaktır. Ancak, bu konudaki yasal düzenlemeleri değerlendirmeden önce, bir konunun altını çizmek gerekmektedir. Hukuki bir süreç olarak vergi incelemesinin esaslarının düzenlendiği VUK'da vergi incelemesinin başlangıcı açık olarak hükme bağlanamamışken, vergi incelemesinin başlangıcının yan mevzuatta düzenlenmiş olması ve ayrıca bu mevzuatın tamamının vergi aflarına yönelik olması ve hepsinde de şablon olarak aynı ifadelerin tekrarlanması ilginçtir. Bu düzenlemelerde, getirilen aflardan yararlanmada, aynen diğer vergisel kolaylıklarda olduğu gibi, aflardan yararlanacak mükellefler nezdinde daha önce vergi incelemesine başlanmamış olması, ön koşul olarak hükme bağlanmıştır.

“Vergi incelemesine başlama”, tarih sırasıyla 3787⁶, 4811⁷ sayılı Kanunların ilgili maddelerinde aynı ifadelerle; 5811⁸ sayılı Kanun'la ilgili 1 seri numaralı Genel

⁶ 03.04.1992 tarihli ve 21191 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun.

Tebliğ’de⁹ de neredeyse yine aynı biçimde hükme bağlanmıştır: Bu hükümler aşağıdaki gibidir:

“Bu madde hükmüne göre incelemeye başlama; bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce mükellef nezdinde işe başlama tutanağının alınması, mükellefe davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da defter ve belgelerin incelenmek üzere denetim elemanına teslim edilmesi hallerini kapsar.” (3787 sayılı Kanun’un 4/6’ncı maddesi, 4811 Sayılı Kanun’un 5/8’inci maddesi)

“Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi, yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, vergi incelemesine başlanıldığı kabul edilecektir.”(5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin 1 Seri Numaralı Genel Tebliğ’in 5.2. Bölümü)

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, vergi inceleme sürecinin genel esaslarının düzenlendiği VUK’da ve diğer ana vergi kanunlarında “*vergi incelemesine başlama*” açık olarak tanımlanmamışken; vergi aflarına yönelik bazı yan mevzuatta (3787, 4811 ve 5811 sayılı Kanunlar), bu konuya yönelik olarak şablon hükümler getirilmiştir. Belirtilen hükümlerde, vergi incelemesinin başlangıcı, çeşitli işlem ve durumlar esas alınarak, birden fazla kategori şeklinde tanımlanmasına rağmen, bu hükümler eksik ve yetersizdir. Zira, söz konusu düzenlemelerde, istisnai bir vergi inceleme yöntemi olan aramalı vergi incelemesinin başlangıcıyla ilgili olarak belirleme yapılmadığı gibi, vergi incelemesinin başlangıcı olarak belirtilen işlem ve durumlar arasında da herhangi bir öncelik ilişkisi kurulmamış, ayrıca hükme bağlanan işlem ve durumlardan bir kısmının (örneğin matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesinin) ne anlama geldiği açıklanmamıştır.

Belirtilen hususlar dikkate alındığında, yapılacak yasal düzenlemelerle, vergi inceleme sürecinin başlangıcının kapsamlı ve açık olarak tanımlanması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

3. Vergi İncelemesinin Sona Ermesi

Önceki bölümde açıklandığı üzere, hukuki bir süreç olan ve 6009 sayılı Kanun’la da belli bir sürede tamamlanması yasal hükme bağlanan vergi incelemelerinin başlangıcına ilişkin olarak, vergi mevzuatımıza yetersiz de olsa bazı düzenlemeler bulunmakla birlikte; bu sürecin sona ermesiyle ilgili olarak hiçbir düzenleme bulunmamaktadır.

⁷ 27.02.2003 tarihli ve 25033 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu’nun.

⁸ 22.11.2008 tarihli ve 27062 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun.

⁹ 06.12.2008 tarihli ve 27076 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

6009 sayılı Kanun’la vergi incelemelerine yönelik düzenlemeler yapılmadan önce vergi mevzuatında vergi incelemesinin sona ermesinin hükme bağlanmamış olması, kısmen anlaşılabilir bir durumdur. Zira, 6009 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemelerden önce, vergi incelemelerinde tarh zamanaşımı süresi (azami 5 yıl) dışında süre sınırı bulunmamakta (aramalı vergi incelemelerindeki üç aylık süre hariç), vergi incelemelerinin ve dolayısıyla vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden tarh edilmesi gereken vergiler ile kesilmesi gereken cezalara ilişkin işlemlerin, tarh zamanaşımı süresi içerisinde tamamlanması gerekmekteydi. Bu yapı içerisinde, tarh zamanaşımı süresinin tamamlanmasına bir yıl veya daha az zaman kalan vergi incelemeleri de, “*zamanaşımli incelemeler*” şeklinde adlandırılmaktaydı. 6009 sayılı Kanun’la VUK’un 140’ıncı maddesinin birinci fıkrasına eklenen 6’ncı bent hükmüyle, hiçbir ayırıma gidilmeden bütün vergi incelemeleri için süre sınırı getirildiği (tam incelemelerde bir yıl, sınırlı incelemelerde altı ay) ve dolayısıyla Kanun hükmüyle bütün vergi incelemeleri “*zamanaşımli inceleme*” biçimine dönüştürüldüğü halde, bu kapsamda oldukça önemli hale gelen vergi incelemesinin ne zaman sona erdiği konusuyla ilgili olarak hiçbir düzenleme ve açıklama yapılmamıştır. Vergi incelemeleri konusunda, yönetmelik, tebliğ ve hatta iç genelge konusu olabilecek açıklamaları ve idari işlemleri VUK’a taşıyan (bu yönüyle de, içeriği bir yana, yasama tekniği ve şekil yönünden bile eleştiriye açık) 6009 sayılı Kanun’la vergi incelemelerinin ne zaman sona erdiğinin düzenlenmemiş olması ciddi bir eksikliklerdir.

Diğer yandan, 6009 sayılı Kanun’la, VUK’a sadece vergi incelemelerinin belli bir sürede tamamlanması hükmü eklenmemiş; ayrıca vergi incelemeleri sonucunda düzenlenecek raporların içeriği ve bu raporların işleme konulmasıyla ilgili olarak hükümler de ilave edilmiştir. Bu kapsamda, “*vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere aykırı rapor düzenlenemeyeceği; bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı olduklar birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına¹⁰ düzenleyecekleri bir raporla bildirecekleri*”¹¹ (VUK md. 140/1-5); vergi inceleme raporlarının, vergi dairesine tevdi edilmeden önce inceleme elemanının bağlı olduğu birimde kurulacak rapor okuma komisyonları tarafından değerlendirileceği,¹² incelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık olması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarının üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarı aşan raporların ise doğrudan, merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirileceği (VUK md.140/2) şeklindeki düzenlemelere de yer verilerek, vergi inceleme süreciyle ilişkili sayılabilecek bazı aşamalar eklenmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklamalardan görüleceği üzere, 6009 sayılı Kanun’la VUK’un vergi incelemeleriyle ilgili hükümlerinde yapılan değişikliklerle, vergi incelemelerine süre sınırı getirilmiş olmasının yanında, vergi inceleme süreciyle ilgili gibi

¹⁰ Kanun’a aykırı olduğu kanaatine varılan düzenlemeyi hazırlayan birim.

¹¹ Kanun’la inceleme sürecine ilave edilen bu hususun ne şekilde sonuçlanacağı konusunda, herhangi bir açıklama ve hüküm mevcut değildir. Belirtilen konunun, 6009 sayılı Kanun’la VUK’un 140’ncı maddesine eklenen 6’ncı fıkra hükmüne göre çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği beklenmektedir.

¹² Bu düzenlemede yer verilen rapor okuma komisyonları, 29.05.1945 tarihli ve 4709 sayılı Kanun’la kurulan Hesap Uzmanları Kurulu’nda, kendi iç düzenlemeleri (yönetmelik, yönerge) gereği, kuruluşundan beri mevcuttur.

görünen, ancak çoğu da incelenen mükellefleri doğrudan ilgilendirmeyen ve mükelleflerin katılmadığı, kendisi bile fiili inceleme tamamlama süresi olarak belirlenen bir yıllık veya altı aylık süreyi kat kat aşabilecek aşamalar ihdas edilmiş olması, “*vergi incelemesinin sona ermesinin*” yasal olarak tanımlanmasını zorunlu kıldığı halde, bu düzenleme yapılmamıştır.

6009 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemelerle, bütün vergi incelemelerinin tamamlanması belli bir süreye (bir yıl veya altı ay) bağlanmışken, vergi incelemesinin ne zaman başladığı konusu (sorunu) aşılmış olsa bile, vergi incelemesinin aşağıdaki durumlardan hangisinin tekemmülü halinde sona ereceği açık değildir ve bu durum uygulamada ciddi sorunlara yol açacaktır. Son düzenlemelerden sonra “*vergi incelemesinin sona ermesi*” şeklinde değerlendirilebilecek çok sayıda tarih ortaya çıkmıştır. Bunlar;

- 1- Mükellef nezdinde son inceleme tutanağının düzenlendiği tarih,
- 2- Mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporunun (yerel veya merkezi) okuma birimine gönderildiği tarih,
- 3- Mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporunun (yerel veya merkezi) okuma birimince uygun görüşle değerlendirildikten sonra, inceleme elemanına gönderildiği tarih,
- 4- Mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporunun (yerel veya merkezi) okuma birimince değiştirildikten sonra, inceleme elemanına gönderildiği tarih,
- 5- Mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporunun (yerel veya merkezi) okuma birimince değiştirilip inceleme elemanına gönderilmesinden sonra, inceleme elemanın okuma komisyonun kararına uygun raporunu yeniden okuma komisyonuna gönderdiği tarih,
- 6- Mükellef adına düzenlenecek rapordan önce, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılarak bu hususta düzenlenen raporun bağlı olunan ilgili birime gönderildiği veya ilgili birimin raporu gelir idaresine gönderdiği tarih,
- 7- Bir önceki maddede belirtilen raporlardaki görüşün gelir idaresince benimsendiğinin ilgili birime veya inceleme elemanına gönderildiği tarih; (Gelir idaresinin, inceleme elemanının bu konudaki raporuna ne kadarlık sürede cevap vereceği ve rapora katılmadığını bildirmesi veya bu konuda görüş belirtmemesi durumunda ne yapılacağı açık değildir),
- 8- 6’ncı maddede belirtilen süreci işleten inceleme elemanına 7’nci maddede ifade edilen görüş ulaştığında; ayrı ayrı 2, 3, 4 ve 5’inci maddelerdeki tarihler,
- 9- Yukarıda belirtilen bütün aşamalar tamamlandıktan sonra vergi inceleme raporunun vergi dairesine gönderildiği veya tarhiyat öncesi uzlaşma talebi uygun görülen mükelleflere tebliğ edildiği tarih,

10- Vergi dairesine gönderilen vergi inceleme raporları üzerine düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarih.¹³

Görüleceği üzere, son düzenlemelerle bir yıllık ve altı aylık sürede tamamlanması öngörülen vergi incelemelerinin ne zaman sona erdiği konusunda çok sayıda tarih ortaya çıkmış olmasına rağmen, bu konuda herhangi bir yasal düzenleme ve açıklama yapılmamıştır. Belirtilen husus, bu konuda herhangi bir yasal düzenleme yapılmaması halinde, incelemeler sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarının ve yürütülen idari işlemlerin içeriğini dahi tartışmaya gerek kalmadan, Maliye Bakanlığı ile vergi mükellefleri arasında yeni bir ihtilaf konusunun doğacağını habercisidir.

Buna göre, yapılacak yasal düzenlemelerde, (mükellefler ile vergi inceleme elemanlarının sürece ortak katılımının sona erdiği vergi incelemesiyle ilgili son tutanağın düzenlenmesinden sonraki aşamaların tamamının vergi inceleme süreciyle değil, idari işlemlerle ilgili olduğu dikkate alınarak) vergi incelemesinin sona ermesinin, esas olarak incelemeyle ilgili son tutanağın düzenlendiği tarih olarak hükme bağlanması, uygun bir çözüm olacaktır.

4. Değerlendirme ve Sonuç

Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, hukuken tanımlanmış ve yasal hükümlere bağlanmış vergi inceleme sürecinin başlangıcı konusunda yan mevzuatta bazı açıklamalar bulunmakla birlikte, bu açıklamalar yeterli ve açık değildir. Vergi incelemelerinin tamamlanmasının süreye bağlanmasıyla çok önemli hale gelen vergi incelemesinin sona ermesi konusunda ise herhangi bir yasal düzenleme ve açıklama bulunmamaktadır. Belirtilen husus, başta mükelleflerin yararlanabilecekleri vergisel kolaylıklar olmak üzere, mükellef hakları yönünden önemli olduğu kadar, vergi incelemesinin hukuka uygun olarak başlaması ve sona erdirilmesi anlamında, kamusal çıkarları da ilgilendirmektedir.

Bu nedenle, vergi incelemesinin esaslarının düzenlendiği VUK'da ve/veya VUK'un 140'ıncı maddesine 6009 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle eklenen 6'ncı fıkranın verdiği yetkiyle çıkarılacak yönetmelikte, "*vergi incelemesine başlama*" ve "*vergi incelemesinin sona ermesi*" konularının açık olarak düzenlenmesi ve bu düzenlemelerin de aşağıda ifade edilen hususları içermesi gerektiği düşünülmektedir.

"Vergi İncelemesine Başlama;

- 1-Mükellef nezdinde incelemeye başlama tutanağı alınması,
- 2- İncelemeye başlama tutanağı alınmadığı durumda ise;
 - a- Mükellefin vergi incelemesi için yazıyla davet edilmesi,
 - b- Mükellefin defter ve belgelerinin vergi incelemesi için yazıyla talep edilmesi,
 - c- Mükellef ve/veya mükellefle ilişkili kişiler nezdinde matrah, matrah farkı veya vergi farkı tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,

¹³ Yukarıda genel olarak ifade edilen tarih sayısının, olayların özelliğine göre daha da artabileceği gözden kaçırılmamalıdır.

d- Defter ve belgelerin mükellef veya ilgili kişiler tarafından vergi inceleme elemanına teslim edilmesi,

e- Mükellef ve/veya mükellefiyetle ilgili olarak VUK'un 142'inci maddesine göre arama yapılması hallerini kapsar.”

“Vergi İncelemesinin Sona Ermesi:

1-Mükellef nezdinde vergi incelemesiyle ilgili son tutanağın alınması,

2-Vergi incelemesiyle ilgili son tutanağın düzenlenmediği durumda ise; incelemeye ibraz edilen veya inceleme için alınan defter ve belgelerin, mükellefe veya ilgili kişilere iadesi ya da vergi dairesine gönderilmesi hallerinde, vergi incelemesi sona ermiş sayılır.”