



YENİ DÜZENLEMELER IŞIĞINDA 'İŞE BAŞLAMA' ve 'İNCELEMeye BAŞLAMA' KAVRAMLARI

Kemal Serkan KESKİN^(*)

1 - GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 134. maddesinde vergi incelemesinin maksadına yer verilmiştir. Bu madde hükmüne göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Ayrıca söz konusu maddeyi takip eden maddelerde de 'İncelemeye Yetkililer' (VUK Md. 135), 'Hüviyet İbrazı' (VUK Md. 136), 'İncelemeye Tabi Olanlar' (VUK Md. 137), 'İnceleme Zamanı' (VUK Md. 138), 'İncelemenin Yapılacağı Yer' (VUK Md. 139), 'İncelemede Uyulacak Esaslar' (VUK Md. 140), 'İnceleme Tutanakları' (VUK Md. 141) başlıkları ile inceleme ile ilgili yasal altyapı oluşturulmuştur. Ardından gelen 142.-147. madde dizisinde de özel bir inceleme türü olan aramalı inceleme ile ilgili hususlar açıklanmıştır.

Son yıllarda vergi incelemesi ile ilgili hem adı geçen yasa hükümlerinde değişiklikler yapılarak hem de vergi incelemesinin ayrıntılarını düzenleyen yönetmelikler ihdas edilerek geniş kapsamlı ve usulleri belirlenmiş bir vergi inceleme sistemi kurma iradesi ortaya konmuştur. Yasa hükümlerinde yapılan değişiklikler 6009 sayılı Yasa¹ ile gerçekleştirilmiştir. 6009 sayılı Yasa ile yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin ayrıntıların düzenlenmesi amacıyla 31/12/2010 tarihli ve 27802 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan;

- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,
- Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,

^(*) Vergi Müfettişi

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

- Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yürürlüğe konulmuştur.

Ardından 646 Karar Numaralı 'Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname' 10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve söz konusu Kanun Hükmünde Kararname ile doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşan Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu' nun kurulması ile vergi incelemelerini yürüten teşkilatın yapısının değişmesi ve önceden yayımlanan Yönetmeliklerdeki eksikliklerin tamamlanması amacıyla 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Yönetmelikler VUK' un 134. maddesi ve takip eden maddelerindeki hükümler ile birlikte vergi incelemesi hususunun yasal dayanağını oluşturmaktadır. Söz konusu yasal düzenlemelerin listesi şöyledir:

- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Yukarıda belirtilen yasal düzenlemelerden özellikle "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" (VİUUEHY) ile vergi incelemesi bir süreç olarak kabul edilmiş ve açıkça belirtilmese de aşamalara ayrılmıştır. 6009 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikler ile söz konusu Yönetmelik hükümleri bir arada düşünüldüğünde Vergi incelemesi sürecini incelemeye hazırlık süreci (işe başlama), incelemeye başlama, incelemenin yürütülmesi ve değerlendirme (rapor) aşaması olarak 4 aşamaya ayırabiliriz. Ancak dikkat edilirse, bu aşamalar dizisinin **usul işlemleri** ve **teknik işlemler** olarak ikiye ayrılması da mümkündür. Yeni düzenlemelerle birlikte esasları belirlenen vergi incelemesinin; işe başlama, incelemeye başlama gibi usulen yapılması gereken işlemlerle, defter ve belgelerin incelenmesi, fiili envanter vs. ile raporların oluşturulması gibi teknik işlemlerin birleşmesiyle oluşturduğu kabul edilebilir.

Çalışmamız, vergi incelemesi sürecinin yukarıda usul işlemleri olarak tanımladığımız işe başlama ve incelemeye başlama aşamalarının kavramsal düzeyde irdelenmesi ve bu iki kavramın benzerlik ve farklarının ortaya konulması suretiyle daha iyi anlaşılacak karıştırılmaması amacı ile kaleme alınmıştır.

Makalemizde ilk olarak işe başlama kavramı, ardından incelemeye başlama kavramı irdelenecek, sonrasında iki kavram arasında benzerlik ve farklılıklar "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri temel alınarak ortaya konulacaktır.

2- İŞE BAŞLAMA KAVRAMI

2.1- İncelemeye Hazırlık Evresi ve İşe Başlama Neyi İfade Eder? İşe Başlama ve İncelemeye Başlama Kavramları Aynı Anlamda mıdır?

Hazırlık evresinin aşamaları 3 bölüme ayrılabilir²:

² VİUUEHY Md: 7/3

1. Görev yazısı ve ekleri ile vergi dairesi dosyalarının tetkiki.
2. Harici araştırmalar
3. İncelenecek mükellef nezdinde yapılacak görüşme.³

Bu aşamaların biri diğerinden önce gelebileceği gibi harici araştırmalar aşaması gerekli görülmezse yapılmayabilir.

İncelemeye hazırlık süreci yukarıda belirtilen aşamalardan oluşan bir süreci ifade eder. “İşe başlama” hazırlık sürecine ilişkin işlemlerin ilk başlama anını ifade etmektedir.

Bu noktada “işe başlama” kavramı ile “incelemeye başlama” kavramı birbiriyle karıştırılmamalıdır. İncelemeye hazırlık evresi, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, **incelemeye başlamadan önce**, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik etmesi ve ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinmesidir.⁴ Dolayısıyla işe başlama incelemeye başlama anından farklı bir tarihi işaret eder ve incelemeye hazırlık evresi olarak adlandırabileceğimiz sürecin ilk anı **işe başlama anı** kısaca **işe başlama** olarak adlandırılır.

2.2- Hazırlık Sürecinin Görev Yazısı ve Ekleri ile Vergi Dairesi Dosyalarının Tetkiki Aşamasında Yapılabilecekler Nelerdir?

Vergi inceleme görevi yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine⁵ ve süresine ilişkin hususlara yer verilir.⁶

İş emri (inceleme görevi yazısı) ve ekleri incelemenin başlangıcında inceleme elemanının plan yapmasını ve inceleme sürecine yön vermesini sağlayacak çok önemli bilgileri içerir.

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinde oluşturulan genel tarh dosyasında; bildirim, yoklama, teccil, düzeltme fişleri, tutanak, rapor, vergi/ceza ihbarnamesi ile tahsilata ait belgeler ve mükellef adına düzenlenen diğer belgeler bulunur.

İş emri ve tarh dosyasının incelenmesi, mükellef hakkında ilk tespitler ile incelemenin konusunu ilgilendiren bilgilere başlangıçta ulaşılmasını sağlayacağından incelemeye hazırlık aşamasının önemli bir adımı olarak kabul edilir. Mükellef hakkında önceden düzenlenen raporları da içeren tarh dosyasının incelenmesi, mükerrer incelemeleri önleyeceği gibi, mükellefin vergi ödevlerine ilişkin duyarlılığını ölçmek için bir fırsat oluşturacaktır.

³ ERDEM, Tahir; **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım, Ankara, 2011, s: 89

⁴ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (VİUEEHY) Md: 7/3

⁵ Şu anda yürürlükte bulunan Yönetmelikten önce uygulanan 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Yönetmeliğinde inceleme görev yazısında sadece inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgiler ile incelemenin süresine ilişkin bilgiye yer verilmesi öngörülürken yeni Yönetmelikte bu bilgilere ek olarak **incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine** ait hususlara da yer verilmesi öngörülürken böylece kanımızca görev yazılarının (uygulamadaki ismiyle iş emirleri) incelemenin başlangıcında sınırlarının kesin olarak belirlenmesi amaçlanmıştır.

⁶ VİUEEHY Md: 6/1

2.3- Hazırlık Sürecinin ‘Harici Araştırmalar’ Aşamasında Yapılabilecekler Nelerdir?

Harici araştırmalar mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırmayı kapsar. Yapılan bu araştırmalar aynı zamanda işe başlandığının da göstergesidir.⁷ Harici araştırmalar genellikle iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinilmesi şeklinde olur.⁸ Bu bağlamda, inceleme kapsamında olan mükellefin faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, iktisadi ve teknik yönden temel özellikleri, sektöre ilişkin genel veya özel mahiyette yasal düzenleme ve veya mevzuat ve sektörde karşılaşılan sorunlarla ilgili rapor ve bilgilerin toplanması inceleme konusu unsurların doğru şekilde anlaşılmasında ve inceleme aşamasında gerçek mahiyetin kavranmasında yol gösterici olacaktır.⁹

2.4- İncelenecek Mükellef Nezdinde Yapılacak İlk Görüşmenin Önemi Nedir? Nelere Dikkat Edilmelidir?

Vergi incelemesinin dikkat çekici yönlerinden birisi vergi idaresi ile mükellefin, daha geniş açıdan bakılacak olursa vatandaşla devletin karşı karşıya gelmesidir. Bu süreçte belli bir dönemde gerçekleştirilen işlemlerin vergi yasaları açısından değerlendirilerek eksik ve hatalı işlemlerin var olup olmadığının araştırılması söz konusu olduğundan incelemeyi yapacak kişi tarafından mükellef ve temsilcileriyle bir araya gelinmesi, sağlıklı bir diyalog ortamının kurulması, süreç hakkında karşı tarafın her yönüyle bilgilendirilmesi konunun idari aşamada çözüme kavuşturulması açısından önemli bir adımdır.

Bu doğrultuda özellikle yeni düzenlemelerde mükellef ile ilk görüşmeye önem verildiği açıktır. Şöyle ki, bu konuyla ilgili olarak yeni yönetmeliklerde bir zorunluluk getirilmese de idari düzeyde defter belge isteme yazısına ilişkin ortaya konan örneklerde incelemeye başlama tutanağının tarihinin yazması bir ön koşul olarak belirtilmiştir. Yeni düzenlemelere göre incelemeye başlama tutanakları mükellef nezdinde ve mükellefin giyabında düzenlenmesi açısından ikiye ayrılır. Bu da göstermektedir ki işe başlama aşamasından incelemeye başlama aşamasına geçiş mükellefle irtibata geçilebilmesi veya geçilememesine göre farklı tutanakların düzenlenmesi ile gerçekleştirilebilecekse de bu amaçla hareket edilmesi geçiş işleminin ön koşuludur.

2.5- İşe Başlanıldığının Göstergeleri Nelerdir?

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü **araştırma, inceleme, bilgi isteme** ve **yazışma** gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir.¹⁰ Bu durumda yukarıda incelemeye hazırlık evresi olarak açıkladığımız faaliyetlerden herhangi birinin gerçekleştirilmesi işe başlandığının göstergesidir.

2.6- İşe Zamanında Başlanılmaması Durumunda Süreç Nasıl İşler?

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren **en geç on gün** içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılmaması halinde durum **gerekçeli bir yazı ile** bağlı bu-

⁷ VİUEHY Md: 7/2

⁸ VİUEHY Md: 7/3

⁹ ERDEM, Tahir; a.g.e., s: 89.

¹⁰ VİUEHY Md: 7/2

lunulan birime bildirilir. İlgili birim, işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde **en fazla on gün ilave süre** verebileceği gibi inceleme görevini **başka bir inceleme elemanına** da verebilir.¹¹

İnceleme elemanının işe başlamadığının kanıtlanması pek mümkün gözükmemektedir. Yukarıda da açıklandığı üzere işe başlamanın göstergeleri çok geniş tutulmuştur. Özellikle 'her türlü araştırma' ifadesi internetten yapılan sektörel bir araştırmayı bile kapsar. Bu doğrultuda tamamen inceleme sürecinin hızlandırılması amacıyla belirlenmiş 10 günlük azami sürenin haklı bir mazeret göstererek ek süre talebi veya incelemenin başka bir vergi müfettişine devri gibi sonuçlara uygulamada rastlanması ihtimalinin az olduğu kanaatindeyiz.

3- İNCELEMAYA BAŞLAMA KAVRAMI

3.1- İncelemeye Başlama Vergi Hukuku Açısından Neyi İfade Eder?

213 sayılı VUK' nun 140'ncı maddesinin 1. fıkrasının 2. bendi ile (6009 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent) 1.1.2011 tarihinden itibaren vergi incelemesine başlanıldığı hususu bir tutanağa bağlanarak bir örneğinin nezdinde vergi incelemesi yapılarak verilmesi hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "**İncelemeye Başlama Tutanağı**" ile başlanır.¹²

İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.¹³

3.2- İncelemeye Başlama Süresi Kaç Gündür ve Hangi Tarihten İtibaren Başlar?

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç **otuz gün** içinde incelemeye başlarlar.¹⁴

İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir.¹⁵

Aşağıda sıralanan haller ve benzerlerinde, inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.¹⁶

- 1- Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki vb.,
- 2- Nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması,
- 3- İlgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi,
- 4- İncelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi.

¹¹ VİUEHY Md: 7/1

¹² VİUEHY Md: 9/2.

¹³ VİUEHY Md: 9/3.

¹⁴ VİUEHY Md: 9/1.

¹⁵ VİUEHY Md: 9/3.

¹⁶ VİUEHY Md: 9/4.

3.3- Belirlenen Sürelerde İncelemeye Başlanılamaması Halinde İnceleme Elemanına Düşen Yükümlülük Nedir?

Belirlenen sürelerde **incelemeye başlanılamaması halinde** durum **gerekçeli bir yazı ile** bağlı bulunan birime bildirilir.¹⁷ Yazının gerekçesinde incelemeye başlanılamamasının nedenleri ve ilave süre istenmesini haklı kılacak mazeretler açıklanır.

3.4- İncelemeye Başlanılamaması Halinde İnceleme ve Denetim Birimi Uygulamaya Nasıl Yön Verir?

İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde;

- 1- En fazla on beş gün ilave süre verebilir.
- 2- İnceleme görevini başka bir inceleme elemanına devredebilir.¹⁸

4- İŞE BAŞLAMA VE İNCELEMeye BAŞLAMA KAVRAMLARININ KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1- İşe Başlama Süresi İle İncelemeye Başlama Süresi Birlikte İşler mi?

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, **inceleme görevinin verilmesinden itibaren** en geç on gün içinde işe, en geç otuz gün içinde de incelemeye başlarlar. Görüldüğü üzere işe ve incelemeye başlama tarihleri için belirlenen azami süreler, inceleme görevinin verilmesi ile başlar. Dolayısıyla bu süreler iç içe geçmiş sürelerdir ve biri bitince öbürünün başlaması söz konusu değildir.

4.2- İşe Başlama ve İncelemeye Başlama Aşamaları Arasındaki Farklar ve Benzerlikler Nelerdir?

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere “işe başlama” kavramı ile “incelemeye başlama” kavramı birbirleriyle karıştırılmamalıdır. İncelemeye hazırlık evresi, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, **incelemeye başlamadan önce**, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik etmesi ve ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinmesidir.¹⁹ Dolayısıyla işe başlama incelemeye başlama anından farklı bir tarihi işaret etmektedir.

Etkileri bakımından işe başlamadan farklılık arz eden ‘incelemeye başlama’ aşaması, gerek şekil gerekse süre bakımından ayrı bir noktadadır. İncelemeye başlama, öncelikle vergi ilişkisine etkileri bakımından VUK'ta kendisine belirli sonuçlar öngörülmüş bir olaydır. Bu yönüyle VUK' un pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilme koşulları arasında yer verilmiş olan mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olması hükmünün yanı sıra son olarak bu konuda 6009 sayılı Kanun'la VUK'un 140. maddesine yapılan ekleme kapsamında incelemeye başlamanın tutanakla yapılacağı şekil şartı olarak öngörülmüştür. İdarenin mükellef nezdinde incelemeye başlandığını ve pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânının bulunmadığını iddia edebilmesi için incelemeye başlama durumunun

¹⁷ VİUEHY Md: 9/1.

¹⁸ VİUEHY Md: 9/1.

¹⁹ VİUEHY Md: 7/3.

tutanakla belirlenmiş olması Kanundan doğan bir gerekliliktir.²⁰ Ancak işe başlama durumu ile ilgili olarak bir tutanak düzenlenmesine ilişkin yasal bir zorunluluk yoktur.

Yukarıda da belirtildiği gibi işe başlama anının pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanması yönünden bir önemi bulunmamakla birlikte incelemeye başlanması pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanılması imkanını ortadan kaldırmaktadır.²¹ Şöyle ki VUK' nun 371. maddesine göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında vergi ziyai cezası kesilmez. Ancak mükelleflerin söz konusu hükümlerden faydalanabilmesi için anılan madde hükümlerinde açıklanan kayıt ve şartların sağlanması gerekir. Söz konusu şartlardan biri, haber verme dilekçesinin, yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir **vergi incelemesine başlandığı** günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olmasıdır. Söz konusu Yasa hükmünden de anlaşılacağı gibi, mükelleflerin pişmanlık müessesesi kapsamında verecekleri beyanlar neticesinde vergi ziyai cezası kesilmemesi incelemeye başlanılmaması ile alakalıdır. İşe başlama durumu pişmanlık hükümlerinden faydalanılmasını engellemeyecektir.

İki kavram süre bakımından da farklı düzenlemeleri içermektedir. Şöyle ki, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç **on gün** içinde "**işe başlanması**" öngörülmüş iken²², inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç **otuz gün** içinde "**incelemeye başlanması**" gerekmektedir.²³

Görülebileceği üzere, vergi incelemesi konusunda alınan görevlendirme yazısı üzerine gerek işe gerekse incelemeye başlama konusunda azami sürelerin öngörülmesi yönüyle iki kavram benzerlik göstermektedir. Bu azami süreler görevlendirme kapsamındaki vergi incelemesinin bir an önce başlanıp tamamlanması amacıyla düzenleyici (hızlandırıcı) niteliktedir.²⁴

Konuya bir başka yönden bakıldığında ise işe başlayamama ve incelemeye başlayamama durumlarına ilişkin belirlenen süreçlerde de benzerlik ve farklılıklar göze çarpmaktadır: İşe başlanılamaması ve incelemeye başlanılamaması durumlarında, bu durumun "**gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunan birime bildirilmesi**" ve "**haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde**" süreler uzatılabilmektedir. Ancak söz konusu ek süreler yönünden de farklılıklar bulunmaktadır. Şöyle ki, **işe başlanılamaması** halinde ilgili idari birim **en fazla on gün ilave süre** verebilecekken²⁵, incelemeye başlanılamaması halinde bu süre **en fazla on beş gündür**.²⁶

5- SONUÇ

Çalışmamızda ilk olarak işe başlama kavramı irdelenmiş olup sonrasında incelemeye başlama kavramı açıklanmıştır. İşe ve incelemeye başlama kavramları vergi incelemesinin usule ilişkin aşamaları

²⁰ ERDEM, Tahir; **6009 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011. s: 91.

²¹ 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md: 371.

²² VİUEHY Md: 7/1.

²³ VİUEHY Md: 9/1.

²⁴ ERDEM, Tahir; a.g.e., s: 88.

²⁵ VİUEHY Md: 7/1.

²⁶ VİUEHY Md: 9/1.

olmakla birlikte farklı kavramlardır. Benzerlikleri ve farklılıklarıyla uygulamada birbirine karıştırıldığı gözlemlenen bu iki kavramın benzerlik ve farklılıkları çalışmamızın son bölümünde irdelenmiştir.

Yeni düzenlemelerle birlikte işe başlama ve incelemeye başlama kavramları şekil ve müeyyideleri belirlenmiş bir şekilde vergi incelemesi sürecinin usule yönelik aşamalarını oluşturmaktadır. Hukukun her dalında olduğu gibi vergi hukuku özelinde de usul esastan önce gelir ve sonuçları etkiler. Bu yönüyle bakıldığında yönetmeliklerle belirlenen süre ve şekil şartlarına uyulup uyulmadığı vergi incelemesi sonuçlarının yargı denetimine tabi tutulması durumunda eleştiriye açık ilk husus olacaktır.

Söz konusu iki kavramın anlaşılması için vergi hukukunun farklı uygulama konuları ile ilişkilerinin tahlil edilmesi, özellikle pişmanlık ve ıslah müessesesine etkileri önemli olup, başka bir çalışmada kapsamlı olarak irdelenmesi büyük bir eksikliği giderecektir.

KAYNAKÇA

• ERDEM, Tahir; **6009 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Yararlanılan Mevzuat Hükümleri

• 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmış olan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik".

• 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmış olan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik".