

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ

Tax Audit in The Turkish Tax Law

Adil NAS*

ÖZET

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergilendirme, ilke olarak beyan sistemine dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, sistemin işlemesi açısından çok önemlidir. Vergilendirme muamelelerinde gerçek mahiyetin çıkarılması külfeti vergi idaresine aittir. Bu çerçevede; incelemeye yetkili olanlar tarafından gerekli görüldüğü taktirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine de teşmil edilebilir.6009 sayılı Kanunla vergi incelemesi sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi incelemesi, tam inceleme, sınırlı inceleme, inceleme tutanakları, vergi inceleme raporları.

ABSTRACT

The aims of tax audit are checking up the accuracy of the tax that must be paid, fixing and supplying them. Taxation, because of principle basing on declaration system, being effective of tax audit is very important for the operation of the system. The burden of determining of real property on taxation procedures belongs to tax administration. In this context; the audit deemed necessary by those who are authorized, making the actual inventory of economic assets including the business and the audit of the component

* Dr., Niğde Vali Yard. (adilnas@hotmail.com).

that should be declared in declaration can also be extended. A lot of changes have been done with the law no. 6009 on tax audit system.

Keywords: Tax audit, fully audit, limited audit, record of audit, tax audit reports.

I. GİRİŞ

Türk Vergi Hukuku, esas olarak beyan sistemine dayanmaktadır. Beyan sisteminde vergi mükellef veya sorumlusu, vergi matrahını ve vergilendirmeye ilgili diğer bilgi ve belgeleri beyannameyle ilgili vergi dairesine bildirir. Vergi dairesi kendisine verilen beyannameye dayanarak vergiyi tarh eder.

Belirtmek gerekir ki “beyan sistemi, mükelleflerin kendi vergiye tabi unsurlarını herkesten daha iyi bildikleri düşüncesine dayanır. Bu nedenle vergi dairesinin müdahalesi olmaksızın, mükelleflerin, kanunlarda gösterilen vergi matrahlarını tespit etmeleri ve bunu bir beyanname ile kendi imzaları altında bildirmeleri uygun ve normal bir şekil olarak görülmektedir”¹. Başka bir deyişle, beyana dayanan tarh, mükellef beyanının esas alınması ve bildirilen tutar ve unsurlar üzerinden tarh işleminin yapılmasını öngörmektedir.²

Güven esasına dayanılarak uygulanan beyan yönteminin iyi bir şekil de işlenmesi için, vergi zihniyetinin gelişmiş olması gerekir. Zaman ve mekana göre farklılıklar gösteren vergi zihniyeti “vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenilen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır” olarak tanımlanmaktadır³. Yasal düzenlemeler ve vergi zihniyetine bağlı olarak, mükellef, beyan ödevini hiç yerine getirmeyebilir. Eksik yerine getirebilir, yükümlülüğünü etkileyen durumu gizleyebilir. VUK’ nun 135-141. maddelerine göre, vergi idaresine, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olguları ortaya çıkarmak, beyanların doğruluğuna saptamak üzere tanınan en önemli hukuksal olanak vergi incelemesidir. Vergi idaresi mükelleflerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini, yoklama, arama ve bilgi toplama yanında

¹ Erginay, s. 86.

² Akdoğan, s. 60.

³ Turhan, s. 225.

özellikle vergi inceleme aracını kullanarak gerçekleştirmektedir. Yaptığımız bu çalışmada vergi incelemesi ayrıntılı olarak ele alınıp değerlendirilmiştir.

II. VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI

VUK'nun 134. maddesi uyarınca, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bir diğer ifade ile, vergi incelemesinin amacı yükümlünün beyanlarının doğruluğunu denetlemektir. Vergilendirme, ilke olarak, beyana dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, sağlıklı bir biçimde işleyebilmesinin en ileri gelen koşullarından birisidir⁴. Vergilendirmede beyan yönteminin esas olması gelir vergileri yanında, varlık ve harcamalar üzerinden alınan vergilerde de geçerlidir.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak demek, vergi noksan ödenmiş ise tamamlama, fonla ödenmiş ise iadesi yönünde rapor yazmak demektir⁵. İnceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergi de saptanabilir (İade için, re'sen takdiri gerektiren bir durum olmaması gerekir). Ancak mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz (VUK.m.76).

VUK'nun 134. maddesinde belirtildiği gibi, vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun "sağlanması"na yönelik işlemleri de kapsar. Vergi incelemesi mükellef üzerinde asıl etkilerini cezalandırma veya ihtilafların idari aşama da uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini gösterir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak adli mahkemelerde görülecek yargılamalara ilişkin suç duyurusunda bulunmak, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi gereken verginin teminat altına alınması ile ilgili ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin yapılmasını sağlamakla ilgili konularda da vergi inceleme elemanlarına görev ve yetkiler verilmiştir⁶.

Vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili işlemlerinin görünüşteki durumları ile gerçek mahiyetlerinin, Vergi Hukukuna uygunluklarının, mükelleflerce noksan bırakılan kayıt ve işlemlerin,

⁴ Kaneti, s. 142.

⁵ Baykara, (2008), s. 176.

⁶ Şeker, 2011.

mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerinin tespiti suretiyle ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarlarının hesaplanmasına yöneliktir⁷. Bundan dolayı vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesi gereği usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, her biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca; belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelenin gerçek duruma yansıtıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır⁸.

Vergilendirme muamelelerinde gerçek mahiyetin çıkarılması külfeti vergi idaresine aittir. VUK'nun 134.' Üncü maddesinde belirtildiği gibi incelemeye yetkili olanlar tarafından gerekli görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine de teşmil edilebilir.

III. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIM VE TÜRLERİ

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envateri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır⁹. Başka bir deyişle; vergi incelemesi, vergi mükellef ve sorumlularının vergi ile ilgili işlemlerinin, yapılmasından veya yapılması gereken aşamadan sonra, vergi idaresinin yetkili elemanlarınca denetlenmesidir¹⁰.

Vergi incelemesi tam ve sınırlı inceleme olmak üzere ikiye ayrılır. Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde tam ve sınırlı inceleme tanımlanmıştır. Buna göre; tam inceleme; bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini ifade

⁷ Candan, s. 153.

⁸ Danıştay 7. Dairenin 28.11.2001 tarih ve E:200/2631, K: 2001/3655 sayılı Kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid, 18.03.2011>.

⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 100.

¹⁰ Candan, s. 153.

etmektedir. Yönetmelik tarafından tam inceleme ile ilgili yapılan bu tanım gerek teoride gerekse uygulamada bir takım sorunlara neden olabilecek bir nitelik taşımaktadır. Her şeyden önce inceleme bir vergi türü itibariyle sınırlı tutulmuştur. Tam inceleme sonucunda, vergi inceleme elemanı tarafından gerekli, tespitler yapılmış olsa bile, herhangi bir mükellefe, incelenen vergi türü dışında vergi tarhiyatı önerme durumu ortadan kalkmaktadır. Bu bakımdan tam inceleme tanımından bu sınırlamanın kaldırılması gereklilik arz etmektedir¹¹.

Ayrıca ilgili Yönetmelikte tam incelemenin bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılması öngörülmüştür. Bu ifade belirli bir dönemde yapılan her türlü iş ve işlemlerin incelenmesi şeklinde anlaşılmaktadır. Esasında bu aralıksız revizyon olarak adlandırılan revizyon yöntemini ifade etmektedir. Aralıksız revizyon, bir işletmede belirli bir hesap dönemine ait işlem ve belgeler ile bunlara ilişkin kayıtların tek tek gözden geçirilerek yapılan revizyon şeklidir. Yönetmelik, tam inceleme ile ilgili olarak, aralıksız revizyon yöntemine işaret etmekle çoğu zaman yapılması mümkün olmayan bir şeyi, vergi incelemesini yetkili olanlardan talep etmektedir. Üstelik vergi inceleme süreci, kanuni olarak bir süre kısıtına tabi tutulurken, tam inceleme ile sınırlı incelemeyi ayıran en önemli kriter, incelemenin belirli bir veya birkaç hususla sınırlı olup olmadığıdır¹². Bunun için Yönetmelikte yapılacak bir değişiklik, incelemede sondaj (anket) usulünün uygulanabileceği ile ilgili bir düzenleme yapılmalıdır.

Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3'üncü maddesi, sınırlı incelemeyi tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi şeklinde tanımlamıştır. Yönetmelikte, sınırlı inceleme ile ilgili yapılan bu tanım yetersiz bir tanımdır. Yukarıda ifade edildiği gibi, tam incelemede, bir vergi türü inceleme konusu yapılırken, sınırlı incelemede, tam inceleme dışında kalan her vergi türü inceleme konusu yapılabilecektir. Bu da sınırlı vergi incelemesinin amacına uygun düşmemektedir. Sınırlı vergi incelemesi, kapsam açısından bir vergi türü sınırlı tutulmalıdır.

¹¹ Batun, s. 189.

¹² Batun, s. 118.

IV. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi inceleme (raporları), idari işlemlerin tasniflendirilmesine göre, hazırlık işlemi niteliğindedir. Bilindiği gibi idari kararlar iki aşamada alınırlar. Bunlardan biri soruşturma ve hazırlık aşaması diğeri karar aşamasıdır. İdarenin işlemlerinden ikinci aşamaya gelmiş ve kişiler üzerinde etki yapanlar ancak iptal davasına konu olurlar. Hazırlık aşamasında olanlara karşı dava açılamaz¹³. Vergi inceleme raporları hazırlık çalışması niteliğinde olduğundan dolayı bunlar tek başına iptal davasına konu olamazlar. Başka bir ifade ile vergi inceleme raporu vergi idaresinin yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlemdir. Vergi idaresinin bir iç işlemi olan inceleme raporunun, bu niteliği itibariyle tarh işleminden bağımsız olarak, idari davaya konu edilmesi mümkün değildir. Çünkü vergi inceleme raporları kesin nitelikli idari işlemlerden değildir¹⁴. Ancak hemen belirtelim ki rapor tarihi itibariyle bir tarh işlemi yapılmasını gerektirmemekle birlikte mükellefin geleceğini, bir başka deyişle mükellefin hukukunu ve ekonomik menfaatini etkileyen inceleme raporları olabilir. Mükellefin gelecek yıla devreden zararını azaltan veya devreden indirilecek KDV'sini azaltan raporları bu konu konuda örnek verilebilir. Mükellef aleyhine yeni tür tarh işlemi yaratmayan ama onun daha sonraki vergisel yükümlülüklerini etkiler nitelikteki vergi inceleme raporları dava konusu yapılabilir¹⁵. Danıştay konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda¹⁶ “Yükümlünün inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tescil edilen işlem, yükümlünün haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemde vergilendirilmesini doğrudan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu bir nitelik taşıması nedeniyle idari davaya konu oluşturacağı” şeklinde görüş belirtmiştir.

V. VERGİ İNCELEMESİ YAPMAYA YETKİLİ OLANLAR

Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'nun 135.maddesinde sayılarak belirlenmiştir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ile Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına

¹³ Gözübüyük, (1983), s. 124.

¹⁴ Candan, s. 159.

¹⁵ Doğrusöz, s. 21

¹⁶ Danıştay VDDG'nın 18.10.2006 tarih ve E: 2006/109, K: 2006/290 sayılı Kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid, 18.03.2011>.

Dair Kanun Hükmünde Kararname ile VUK'nun 135 maddesinde yapılan yeni değişikliğe göre, Vergi İncelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal müdürü veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.

VUK'nun 75. maddesi uyarınca, takdir komisyonları görevlerini yerine getirirken inceleme yetkisine sahiptir. Ancak bunların inceleme yetkisi mutlak olmayıp komisyona verilmiş olan bir yetkidir¹⁷.

Vergi idaresinde, kendisine vergi inceleme yetkisi tanınmış olan idareciler çeşitli nedenlerle görevlerinin başında olmayabilir veya görev yaptıkları kadrolar boş olabilir. Bu durumdaki kadrolar vekalet yoluyla doldurulur. Vekalet yoluyla işler yürütüldüğü takdirde; vekil vekalet ettiği görevin yetki ve sınırları içinde kalmak suretiyle, aslın bütün hak ve yetkisine sahiptir. Buna göre vergi incelemesine yetkili idarecilerin yerine vekaletle bakan kişilerinde vergi inceleme yetkisi vardır. Denetim kadrolarında vekalet söz konusu olmadığından vergi müfettişi ve yardımcıları için inceleme yetkisi bu kadrolarda görev yapanlarındır¹⁸.

Vergi İncelemesine yetkili olanlar VUK'nun 135. maddesinde açık bir şekilde gösterilmiş olduğundan, maddede yer almayan denetleme elemanlarının vergi inceleme yetkisi bulunmamaktadır.

Yeminli mali müşavirler vergi incelemesi yapma yetkisine haiz değildir. Vergi incelemesine yapmaya yetkili kamu görevlilerini gösteren VUK'nun 135. maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmemiştir. Ayrıca 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da, yeminli müşavirlere, yükümlü kayıtlarını esas olan belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmamaktadır. Danıştay'a göre de; gerçek mahiyeti tespiti yönelik karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavir adına tasdik kapsamı ile sınırlı sorumluluğu aşarak düzenlenen ödeme emri hukuka uygun değildir¹⁹.

¹⁷ Özyer, s. 253.

¹⁸ Özyer, s. 256.

¹⁹ Danıştay 30.01.2004 tarih ve E: 2002/2514, K: 2004/200 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 20.03.2011.

Yukarıda ifade edildiği gibi, vergi incelemesine yetkili olanlar tadadi olarak VUK'dan 135. maddesinde belirtildiğinden dolayı, bu madde kapsamında yer almayan çeşitli bakanlık denetim elemanları vergi incelemesine yetkili değildir. Örneğin Adalet Bakanlığı müfettişleri vergi incelemesi yapamazlar²⁰.

Bankalar yeminli murakıplarının vergi inceleme yetkileri bulunmamaktadır. Danıştay'ın konuyla ilgili bazı istinai kararları²¹ olmakla beraber, bankalar yeminli murakıplarının vergi incelemesi yapamayacağı şeklindeki kararları içtihat kazanmıştır. Danıştay'a göre; Bankalar yeminli murakıpları 213 sayılı Kanunun 135. maddesinde vergi incelemesine yapmaya yetkili olanlar arasında sayılmadığı, öte yandan mükelleflere 213 sayılı Kanununun vergi incelemesine ilişkin olarak getirdiği düzenlemelerden olan inceleme hakkında izahat yapılması gerektiği, tespit edilen hususların tutanağa bağlanması ve mülahazaların tutanağa geçirilmesi gibi bir takım hak ve yükümlülükler ile tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinden yararlanarak uyuşmazlığın idare ve mükellef arasında sulh yoluyla halledilmesi gibi olanaklardan Bankalar yeminli murakıplarınca yapılan incelemeler nedeniyle yararlanamazlar. Dolayısıyla bunlar tarafından düzenlenen raporlara dayanılarak tarhiyat yapılmaması gerekir²².

Ayrıca 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda Bankalar yeminli murakıplarının vergi incelemesi yapacağı ile ilgili açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Gerek Danıştay kararları gerekse Bankacılık Kanunu karşısında bankalar yeminli murakıplarının tarhiyat ve ceza kesilmesi sonucunu doğuracak bir vergi inceleme yetkisinin bulunmadığını söylemek mümkündür²³.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yoldan çözümüyle görevli vergi mahkemesi yargıçlarının da, görev sırasında, inceleme elemanlarının noksan bıraktıkları veya hatalı yaptıkları incelemeleri tamamlama veya yeniden yapma yetkileri yoktur²⁴. Her ne kadar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. maddesiyle idari yargı yerlerine re'sen araştırma yetkisi

²⁰ Danıştay 3. Dairenin 03.06.2008 tarih ve E: 2007/3816 K: 2008/2766 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 20.03.2011.

²¹ Danıştay 7. Dairenin 26.10.2005 tarih ve E: 2002/1255 K:2005/2559 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 20.03.2011.

²² Danıştay 4. Dairenin 21.01.2004 tarih ve E: 2002/2855, K: 2004/75 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 20.03.2011.

²³ Özyer, s. 255.

²⁴ Candan, s. 152.

tanınmışsa da, bu yetkisinin varlığı, inceleme aşamasında idarenin yasaca inceleme yapmaya yetkili kılınan elemanları tarafından yapılması gerekirken yapılmamış tespitleri, dava aşamasında mahkemenin davalı idareye yaptırması sonucunu doğurmaz²⁵.

Mükellefler tarafından verilen beyannamelerin çok az bir kısmı vergi idaresi tarafından incelenebilmektedir. Bunun en önemli sebeplerinden biriside vergi denetim elemanlarının yetersizliğidir. Bu sorunu hafifletmek, başka bir deyişle vergi denetim kapasitesinin geliştirilmesi açısından VUK'nun 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin kapsamı genişletilmelidir. Gelir uzmanlarına denetimle ilgili gerekli eğitimler verildikten sonra inceleme yetkisi tanınmalıdır. Mevcut düzenlemede yetkili gelir uzmanları, refakatinde buldukları inceleme yapmaya yetkili kişiler tarafından verilen görev sınırları içerisinde, kendilerinden istenen işleri yapacak ve bu işlere ilişkin tutanak, bilgi ve belgeleri refakatinde çalıştıkları incelemeye yetkili kişilere tevdi etmekle görevlidir. Ancak gelir uzmanlarına verilen yetki ve görevlerin yeterli olmadığını düşünüyoruz. Gelir uzmanlarına denetim ve ilgili gerekli nitelikler kazandırıldıktan sonra müstakil denetim yetkisi verilmelidir

VI. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI

VUK'nun 137. maddesine göre, bu Kanuna ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler. 2365 sayılı Kanunla VUK'nun 134. maddesinde yapılan değişikliğe kadar vergi incelemesi dar bir anlayıştan hareketle sadece defter, hesap ve kayıtlara dayandırılmıştır. Bu da farklı yorumlara yol açıyor; incelemenin defter, hesap ve kayıtlarla sınırlı olması gerektiği ileri sürülebiliyordu²⁶. Yapılan değişikle incelemeye yetkili olanlar, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarında, ekonomik gerçekleri de dikkate almak suretiyle her türlü delili değerlendirme yetkisine sahip olmuşlardır:

Türk Vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içerisinde yasada gösterilen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır.

²⁵ Danıştay VDD'nin 20.04.2001 tarih ve E: 2000/347, K: 2001/198 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid,20.03.2011>.

²⁶ Demirci/Kartal, s. 51.

Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın temeli; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır. Belge ve kayıt düzeni esas çerçevesinde VUK'nun 172. maddesinde defter tutmak zorunda gerçek ve tüzel kişiler tespit edilmiştir. Buna göre; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmak zorundadır. Bu madde kapsamında sayılmış olmakla beraber bazı kişi ve kuruluşların defter tutmak zorunda bulunmadığı VUK'nun istisnalar başlığını taşıyan 173. maddesinde düzenleme konusu yapılmıştır. Defter tutma mecburiyeti, uygulanmayacak gerçek ve tüzel kişiler; gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan kamu iktisadi müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait işletmelerdir. Gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerde gerçek usulde tabi olan mükellefler, defter tutmak zorundadır.

Defter ve hesap tutanlar dışında vergi incelemesine tabi olan diğer bir kesimde evrak ve belgelerini muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Evrak ve belgelerini muhafaza ve ibraz etmek zorunda olanlar VUK'nun 227, 253, 254 ve 256 ncı maddelerinde gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun bu düzenlemeleri dışında, kimi özel kanunlarla da, kişi ve kuruluşlar için benzer ödevler öngörülmüştür²⁷.

Konu yönünden vergi incelemesinin kapsamına genel olarak merkezi yönetim bütçesine giren vergiler girmektedir. Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar belediyelerce tarh ve tahakkuk ve tahsil edilmektedir. Belediyelere ait vergi, resim ve harçlar vergi incelemesinin dışındadır. Örneğin bir belediye vergisi olan emlak vergisinde, vergi mükellefleri incelemeye tabi tutulmamaktadır. Çünkü Belediye Gelirleri Kanunu'nun 120. maddesi uyarınca, belediye görevlilerinin inceleme yetkisi bulunmamaktadır²⁸.

²⁷ Candan, s. 153.

²⁸ Demirci/Kartal, s. 52.

Ayrıca genel bütçeye dahil, vergi resim ve harçlardan bazıları Maliye Bakanlığı dışındaki kamu kuruluşlarınca tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Örneğin yargı harçları konusunda mahkemeler tapu ve kadastro harçları konusunda tapu ve kadastro idareleri, noter harçları konusunda noterler görevli ve yetkilidir. Dolayısıyla bu kurumların yaptıkları işlemlerin, Maliye Bakanlığının elemanlarınca incelenmesi idari açıdan olanaklı görünmemektedir²⁹.

Vergi inceleme yetkisinin coğrafi sınırlar bakımından sınırlarının belirlenmesinde de fayda vardır. Maliye Bakanlığına bağlı denetim elemanları (vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları) ülke genelinde vergi incelemesine yetkili bulunmaktadır. Bunların dışında kalan ve VUK'nun 135. maddesinde belirtilen diğer görevliler vergi incelemesini, prensip itibarıyla sorumlu oldukları yer itibarıyla yapabileceklerdir.

Vergi incelemesinde incelenecek hususlar, vergiyi doğuran olayla ilgili bütün hususlardır. İncelemede yemin hariç her türlü delil kabul kullanılabilir. Vergiyi doğuran olayla ilgili bulunan şahit(tanık) ifadeleri kullanılabilir³⁰. Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelenin prensip olarak belgeye bağlanması kabul edilmiştir. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esas, mükellef yönünden vergi idaresine, ortaklarına, üçüncü kişilere karşı olayları tevsik etmek, vergi idaresi açısından ise; vergi kanunlarının etkin bir biçimde uygulanmasını temin ve mükelleflerine faaliyetlerinin denetlenmesi, incelenmesi ve tespitinin sağlanması açısından önem taşımaktadır. Ancak usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin gerçeği yansıtır olması gereklidir.

VUK'nun 137. maddesinde vergi incelemesine tabi tutulacaklar genel olarak tespit edilmiştir. İnceleme kapsamında bulunan mükellef ve sorumlularını hangilerinin öncelikle inceleme kapsamına alınacağı ile ilgili VUK'nunda bir belirleme yapılmamıştır. Ancak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnamede vergi incelemesinin kapsamı ile ilgili bir takım düzenlemeler

²⁹ Demirci/Kartal, s. 53.

³⁰ Baykara, (2008), s. 177.

yer almaktadır. Adı geçen Kararnamenin 1. maddesine göre; Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı incelemelerin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulması bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ve hususlara dair diğer usul ve esaslar yönetmelikte belirlenir. Vergi incelemesine tabi olanların belirli süreler dahilinde her hal ve takdirde incelemeye alınması vergi denetiminde eşitlik ve adaletin sağlanması bakımından önemlidir. Bu yöntemle başvurulması halinde bir taraftan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilirken, diğer taraftan da vergisel yükümlülükleri tam ve zamanında getirmeyenler bakımından da önemli bir caydırıcılık etkisi olacaktır. Bunun için de birinci sınıf tüccarların belli aralıklarla vergi incelemesine tabi tutulmasını yerinde görmekteyiz. Ancak bu konuda yapılacak düzenlemelerin verginin yasallığı ilkesi gereğince yönetmelikle değil yasa ile yapılması daha uygun olacaktır.

VII. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILMA ZAMANI

VUK' nun 138 maddesi uyarınca vergi incelemesinin nezdinde inceleme yapılana önceden duyurulması zorunluluğu yoktur. Nezdinde vergi incelemesi yapılacak kişiye, inceleme zamanının haber verilip verilmeyeceği konusunda yetki, vergi inceleme elemanına bırakılmıştır. Yükümlü tarafından inceleme hazırlığının yapılması, incelemenin gerçekleştirileceği ortamın sağlanması gibi nedenlerle nezdinde inceleme yapılacak kişiye haber verilebilir. Ancak, ani, baskın şekilde yapılması gereken incelemelerde, ilgili kişiye haber verilmesi söz konusu olmayacaktır³¹. Haber verilmeden incelemeye başlanması, suç delillerinin karartılmasını önlemeye yönelik bulunmaktadır. İnceleme elemanının, nezdinde inceleme yapılan kişiye incelemenin ne zaman başlanacağını haber verip vermeme konusundaki takdir yetkisini kullanırken, keyfi hareket etmemesi gerekir. İnceleme elemanı takdir yetkisini, eşitlik ilkesi, kamu yararı ve yasaların çizdiği sınırlar içerisinde kullanması gerekir.

Vergi incelemesinin işyerinde yapılması halinde mükellefe önceden bir duyuruda bulunulması zorunluluğunun olmamasına karşın, dairede vergi incelemesinin yapılacağı durumlarda, mükellefin defter ve belgelerini

³¹ Akdoğan, s. 103.

daireye getirmesinin kendisinden yazı istenebileceği, yani bizzat mükellefe yazılı duyuruda (davette) bulunulması gereği vardır³².

Vergi incelemesi, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi, vergi alacağıın doğduğu takvim yılını veya yatırım uygulamasında yatırımcının yatırım ve işletme dönemin de öngörülen özel şartları ihlal etmesi durumunda, bu şartların ihlal edildiği yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıldır. Bu beş yıl içinde tarh ve mükellefine tebliğ edilmeyen vergiler, VUK'nun 114. maddesi gereğince zamanaşımına uğrayacağından bu süre geçtikten sonra vergi incelemesi de yapılamaz³³. Mücbir sebepten veya matrah takdiri için takdir komisyonlarına başvurulması halinde, zamanaşımı süresi, uzayabilecektir. Çeşitli sebeplerle zamanaşımı süresinin uzaması halinde vergi incelemeleri, uzayan sürelerin sonuna kadar her zaman yapılabilir.

VUK'nun 138. maddesine göre, daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir. Buna göre; bir mükellefin herhangi bir vergilendirme dönemine ait defter ve muameleleri inceledikten sonra aynı vergilendirme dönemi ile ilgili olarak yeniden bir inceleme yapılmasına gerek görüldüğü takdirde, tahakkuk zamanaşımı süresi geçmemiş olmak koşuluyla, bir inceleme tekrar yapılabilir ve ilk defa yapılan inceleme sonucunda tespit edilen matraha göre bir matrah farkı veya mükellefin vergi matrahı daha önce re'sen takdir yoluyla tespit edildiği ve yeniden yapılan incelemede de re'sen takdir sırasında daha önce tespit edilmemiş veya eksik tespit edilmiş bir vergi matrahı çıkarıldığı takdirde bu matrah farkları üzerinden ikmalen vergi tarh edebilecektir.

VIII. İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER

Vergi incelemeleri esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır (VUK.m.139). Başka bir ifade ile incelemelerin işyerinde yapılması temel kuraldır³⁴. Vergi incelemesi inceleme yapan memurun işletmeyi gezip görmesini, işin nevi ve mahiyeti ve genişliği hakkında bilgi edinmesini

³² Danıştay 4. Dairenin 18.06.1986 tarih ve E: 1985/1552, K: 1986/2309 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid, 20.03.2011>.

³³ Candan, s. 155.

³⁴ Danıştay 4. Dairenin 10.11.1999 tarih ve E: 1999/350, K: 1999/3959 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid, 20.03.2011>.

gerektirir. Burada işyeri tabiriyle fiilen işin yapılacağı yer kastedilmektedir. Herhangi bir sınai işletmenin muhasebesi, fabrika binası dışında ayrı bir büroda bulunsa bile, inceleme yapacak memur işletmenin fabrika binası, makine ve tesislerini gezip görmek zorundadır. Hatta mümkün olan hallerde incelemeler işletme dışındaki büroda değil, işletmenin faaliyet yerinde yapılmalıdır. Ancak bu suretledir ki inceleme elemanın görüşleri açık ve müspet esaslara dayanmış olur³⁵.

Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesi ve vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranılması zorunluluğunun sonucu olarak, delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriğinin ve kapsamının ispat edilmesi için incelemeler işyerinde de yapılmalıdır³⁶. Ancak bu konuda farklı düşüncelerde vardır³⁷.

Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının istisnaları vardır. VUK'nun 139. maddesi uyarınca,

- İşyerinin müsait olmaması,
- Ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılmasının imkansız olması,
- Mükellef ve vergi sorumlularının istemesi halinde inceleme dairede yapılabilir.

İşyerinin müsait olmaması hali kanunda belirtilmemiştir. Bunun için işyerinin vergi incelemesi yapılmamasına müsait olup olmadığı, her işyerinin kendi koşullarına göre belirlenmelidir³⁸. Örneğin işyerinin vergi incelemesi yapılmasına mekan bakımından uygun olmamasının zorunlu sebep kabul edilmesi hususu vergi inceleme elemanına işletmede verilebilecek bağımsız ve anahtar olan bir odanın olmamasını kapsar. Müsait olmama hali için, yalnızca mekan bakımından uygun olmamayı kabul etmemek gerekir. Sağlıklı ve güvenli bir vergi incelemesi için mekan dışındaki koşulların da uygun olması gerekir³⁹.

³⁵ Bilici, s. 86.

³⁶ Kaneti, s. 52.

³⁷ İşyerinde inceleme yapmak hem inceleme elemanının mesaisine uygun düşmemekte (başka incelemeyi bir arada sürdürmesi nedeniyle) hem mükellefin müşterilerine yanlış bir intiba verebilmektedir. (Özyer, s. 257).

³⁸ Candan, s. 155.

³⁹ Bilici, s. 87.

Zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmaması yalnız işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terk edilmesi ile sınırlı değildir. İncelemenin işyerinde yapılmasını imkansız kılacak diğer nedenlerin varlığı halinde de inceleme dairede yapılabilir. VUK'nun 139. maddesi incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenleri sıraladıktan sonra gibi edatına yer vermiştir. Bu da dairede incelemenin üç nedenle sınırlanmayacağını göstermektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü gibi, vergi incelemesi kural olarak inceleme yapılanın işyerinde, istisnai olarak dairede yapılması gerekir. Bunların dışındaki bir yerde vergi incelemesi yapılmamalıdır. Bilindiği gibi idarenin yetkileri yer yönünden belirlenmiştir. Bazı yetkiler bütün ülkeyi bazıları da belli bir yer parçasını kapsar. İdarenin kendisine tanınmış olan yetkiyi coğrafya alanı dışında kullanması yer yönünden yetkisizlik sayılır⁴⁰. Vergi incelemesinin, işyerinde veya daire dışında bir yerde yapılması yapılan incelemenin yer yönünden yetkisizlikle karşılaşmasına neden olur. Nitekim Danıştay konuyla ilgili bir kararında⁴¹ “İncelemeye esas alınan tutanağın, işyeri veya daire dışında düzenlenmesi nedeniyle tutanağa itibar edilemeyeceği” şeklinde görüş belirtmiştir. Danıştay'ın bu yöndeki kararlarına karşı itirazlarda söz konusudur⁴². Vergi incelemesinin dairede yapılmasını gerektiren durumların varlığını kanıtlama yükü, vergi dairesine aittir. Vergi dairesi, bu kanıtlamayı, usulüne uygun olarak düzenlenmiş her türlü belge ve tutanakla veya mükellefin veya vergi sorumlusunun yazılı veya tutanakla tespit edilmiş başvurusu ile yapabilir⁴³.

Vergi incelemesinin dairede yapılacak olması halinde, incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir (VUK.m.139). Sözlü olarak yapılan isteklerin bir geçerliliği yoktur. Ancak hemen belirtelim ki, incelemenin dairede yapılabilmesi için öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşması suretiyle incelemenin dairede yapılması gereği ortaya çıkmadıkça defter ve belgelerin ibrazının yazılı ile istenmesi mümkün değildir⁴⁴.

⁴⁰ Gözübüyük, (2007), s. 404.

⁴¹ Danıştay VDDK'nun 16.06.2006 tarih ve E: 2006/49, K: 2006/172 sayılı Kararı (Kizilot, s. 717).

⁴² Yargı organları incelemenin işyerinde yapılmamış olmasını tarhiyatın kaldırılması nedeni olarak görmektedir. Uzun zaman alan inceleme süresinin sonunda objektif olarak tespit edilen matrah farkının bu tür gerekçelerle kaldırılmasını anlamak zordur (Özyer, age. s. 257).

⁴³ Candan, age. s. 155.

⁴⁴ Danıştay 3. Dairenin 03.11.1999 tarih ve E: 1998/2304, K: 1999/3617 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid, 20.03.2011>.

VUK'nun 139. maddesine göre, incelemenin daire de yapılması durumunda istenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda yerine getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Her ne kadar nezdinde inceleme yapılabilecek defter ve belgelerini daireye getirmesi için süre verileceğine dair bir açıklık mevcut değilse de; defter ve belgelerin daireye getirileceği zamanın belli edilmesi, bunun için ilgiye bir süre verilmesi gereğini de ortaya koymaktadır. Zira; incelemeye tabi olanın defter ve belgelerini, daireye getirmesi için belli edilecek zamanın, ona bu olanağı sağlayacak nitelikte olması gerekir. Bu ise, ancak, belli edilen zamanın, incelemeye tabi olana verilerek süreyi de içermesiyle mümkündür⁴⁵. Defter ve belgelerin ne kadar bir süre zarfında ibraz edileceği ile ilgili VUK'nun 139. maddesinde açıkça yazılı bir süre belirlemesi yapılmamıştır. Bu durumda vergi idaresi, mükellefe idari süre kullandırması gerekir. Vergi idaresi, süreyi belirlerken iki temel kurala uymak ödevi altındadır. Bunlardan birincisi, vergi idaresi süreyi 15 günden az olmamak üzere belirleyecektir; ikincisi ise vergi idaresi yükümlüye süreyi tebliğ ederek bildirmek zorundadır⁴⁶. Danıştay'a göre de defter ve belgelerin ibrazı için 15 günden aşağı süre verilemez⁴⁷.

Defter ve belgeleri haklı bir mazerete dayalı olarak ibraz etmeyenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için uygun bir süre verilir. Mazereti sebebiyle defter ve belgelerini ibraz edemeyenlere verilecek süre idari nitelikte olduğundan 15 günden aşağı olmaması gerekir.

Vergi incelemesinin dairede yapılması halinde defter ve belgelerini belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlere bir yandan maddi anlamda cezai yaptırım (özel usulsüzlük cezası) diğer yarıda ise hürriyeti bağlayıcı ceza (kaçakçılık cezası) yaptırımını uygulanmaktadır. Kaçakçılık cezası uygulaması gereğince defter ve belge ibraz etmeyen mükellefler hakkında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunmaktadır⁴⁸.

XI. İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR

Vergi incelemeleri, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planı ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik Hükümleri Çerçevesinde yapılır.

⁴⁵ Candan, s. 156.

⁴⁶ Kaneti, s. 89.

⁴⁷ Danıştay 9. Dairenin 29.12.1993 tarih ve E: 1992/5672, K: 1993/5499 sayılı Kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 20.03.2011.

⁴⁸ Bilici, s. 89.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik ederler. Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle, bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ve çalışma şekilleri hakkında gerekli olan bilgileri sağlarlar.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce memuriyet sıfatlarını belirterek, vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliği nezdinde inceleme yapılana ve diğer ilgililere gösterirler.

Vergi Hukukunda hukuki güvenlik ilkesi gereği incelemenin başlama tarihinin belli olması gerekir. İncelemeye başlanması, mükellefin yaralanabileceği pişmanlık ve ıslah, indirimli ceza uygulaması, özelleştirme talebinde bulunma gibi bir takım imkan ve haklara kısıtlama getiren bir unsurdur. Bu yönü ile vergi incelemesine hangi tarihte başlandığı hususunun tayini ve bunun incelemeye tabi mükellef ve ilgili vergi dairesince bilinmesi önem taşımaktadır. Ancak belirtelim ki, mükellef haklarının vazgeçilmez unsurlarından biri olan incelemenin başladığı tarihin belli edilmesi ile ilgili vergi mevzuatında son döneme kadar açık bir düzenleme yoktu. VUK'nun 6009 sayılı Kanunla değişik 140. maddesi uyarınca çıkarılan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesi incelemenin ne zaman başlamış sayılacağına dair net bir düzenleme getirmiştir⁴⁹. Buna göre; vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde tanzim olunacak incelemeye başlama tutanağı ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılana teslim edilir. Tutanağın bir örneği inceleme elemanının bağlı olduğu birime, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihi, tutanakla mükellefin imzasının bulunmaması halinde ise tutanağın vergi dairesine intikal ettirildiği tarihtir. Bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.

Ölüm, gaiplik, işin ve memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgenin ibraz edilmemesi,

⁴⁹ Aykın, s. 32.

incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde; inceleme, ilgilinin vergi dosyasında yer alan belgeleri veri ambarından ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Gelir İdaresi Başkanlığı'nın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür. Dolayısıyla mükellefle temas kurulamaması veya mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağını imzalamaktan imtina etmesi durumu vergi incelemesinin başlamasına bir engel oluşturmamaktadır⁵⁰.

Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması halinde, vergi incelemeye yetkili olanlar, nezdinde inceleme yapılanın izni olmaksızın resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar. İnceleme elemanları, çalışma saatleri dışında, inceleme yapılan kişiden işyerini açık tutması ve inceleme sırasında bulunmasını isteyemez⁵¹. Ancak tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması gerektiği hallerde, bu işlemler resmi çalışma saatleri dışında da yapılabilir. Bu hallerde, işyerindeki faaliyetlerin sekteye uğratılmaması için gerekli tedbirlerin alınması gerekir.

İnceleme bitince bunun yapıldığı gösteren bir belge nezdinde inceleme yapılabilmektedir. Bu belge genel olarak incelemeye ilgili son tutanak olarak değerlendirilmektedir. Fakat eleştirilecek husus bulunmadığı durumda bir tutanak düzenlenmez⁵².

X. İNCELEME TUTANAKLARI VE MAHİYETİ

Vergi incelemesi sonunda inceleme tutanakları düzenlenebilir. Mükellef ve idare açısından inceleme tutanaklarının önemli etkileri olduğu için inceleme tutanağının ne anlama geldiğinin açıklanmasında fayda vardır. Sözcük olarak tutanak; resmi memur önünde yapılan işlem, istem ve kararları gösteren belge anlamına gelmektedir⁵³. Vergi hukukunda, vergi inceleme tutanağı mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığını, doğru değilse neyin doğru olduğunu tespiti yönelik idari bir araştırma ve gereğini yerine getirme işlemi olarak tanımlanabilir⁵⁴. Başka bir ifade ile vergi inceleme süreciyle ilgili tutanaklar, esas itibariyle mükelleflerin beyanlarının

⁵⁰ Aykın, s. 31.

⁵¹ Özyer, s. 255.

⁵² Özyer, s. 255.

⁵³ Ejder Yılmaz, s. 709.

⁵⁴ Alptürk, 2011.

gerçeğe ve yasal düzenlemelere ne derece uygun olduğunu gösteren bilgi ve delillerin en önemli kısmını oluşturan ve bu konuda yapılacak değerlendirme (raporlama) ve idari işlemlere (tarhiyat ve ceza kesme) esas alınan resmi belgelerdir⁵⁵.

VUK'nun 141. maddesine göre, inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Görüldüğü gibi her vergi incelemesi sırasında inceleme tutanağı düzenlenmesi zorunluluğu yoktur. Madde de geçen lüzum görülen hallerde ifadesi, inceleme elemanının, inceleme sırasında inceleme tutanağı düzenleyip düzenlememekte takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. İnceleme tutanağının düzenlenmesi, incelemeyi yapanın buna gerek görmesine bağlıdır.

Vergi incelemesinde ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir (VUK.m.14). Ancak hemen belirtelim ki tutanağa geçirilecek, itiraz ve mülahazaların açık ve somut olması gerekir. Tutanakta yapılan tespitlere veya açıklamalara yönelik olarak kullanılan genel ve soyut nitelikteki, tutanağa bağlanan hususların doğru olmadığı anlamına gelecek itirazlara tutanakta yer verilemez⁵⁶.

VUK'nun 141. maddesi uyarınca, düzenlenen tutanakların birer örneğinin mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye verilmesi zorunludur. Tutanağın bir örneği imza eden verilmesi şart olduğundan, vergi inceleme raporuna ek olacak tutanaklarda rapor sayısından bir fazla, diğer tutanaklarda iki örnek düzenlenmesi gerekir⁵⁷.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri, tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan imtina edebilirler. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri taktirde bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve vesikalar nezdinde inceleme yapılandan imzasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İmzadan çekinilmesi, vergi incelemesinin hukuki sonuçlarını doğurmasına engel değildir. İnceleme raporları, imzasız tutanağa dayanılarak

⁵⁵ Demirci, (2011a), s. 71.

⁵⁶ Demirci, (2011b), s. 75.

⁵⁷ Demirci, (2011b), s. 72.

düzenlenmesi halinde bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatlar vergi dairesi tarafından yapılarak, vergi, ceza ve faizler mükelleften alınacaktır⁵⁸. Danıştay'a göre, inceleme sırasında veya sonunda düzenlenen tutanakların nezdinde inceleme yapılanlar tarafından imzalanmamış olması, vergilendirmenin kaldırılmasını gerektirmez⁵⁹. Ancak bu konuda farklı düşünelerde vardır⁶⁰.

Vergi incelemesinde ilgililer, her zaman tutanakları imzalayarak, alıkonulan defter ve belgelerini geri alabilirler. Ancak suç delili olan defter ve belgeler mükellefe geri verilmez.

Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafaza ve korunması için gerekli tedbirleri alır. İyi saklanmaması nedeniyle bir zararın ortaya çıkması halinde, bu zararın tazmininden idare sorumlu tutulmalıdır⁶¹.

XI. VERGİ İNCELEMESİNDE SÜRE

Vergi hukukunda, hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak vergi incelemelerinin daha önceden tespit edilmiş bir sürede bitirilmesi gerekir. Hukuki güvenlik ilkesine göre, vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmeleri ve durumlarını buna göre ayarlamalarını çok önemlidir. Kişiler böylece geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilecekler, vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenebilecektir⁶². 6009 sayılı Kanunla VUK'nun 140. maddesine 6. fıkra eklenmesine kadar vergi incelemelerinin ne kadar süreceği ile ilgili mevzuatımızda herhangi bir düzenleme söz konusu değildi. Bu durum özellikle mükellefleri olumsuz etkiliyordu. Çünkü vergi incelemesi sonucunda bir matrah farkı bulunmasa da, vergi incelemesinin mükellef için bir maliyeti vardır. Bu maliyet; vakit; para ve işine yoğunlaşmama dolayısıyla alternatif kazanç kaybı, her soruşturma gibi inceleme sonucunun belirsizliği nedeniyle işletme için

⁵⁸ Alptürk, 2011.

⁵⁹ Danıştay VDD'nin 21.11.2008 tarih ve E: 2007/492, K: 2008/795 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>, 18.03.2011.

⁶⁰ Vergi incelemesi sırasında lüzum görülerek düzenlenen tutanakların ilgililer tarafından imzalanması, hukuki sonuç doğurabilmesi için gereklidir (Candan, s. 157).

⁶¹ Özyer, s. 259.

⁶² Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 46.

hayati kararların ertelenmek, işletmeye veresiye mal/hizmet satanlar ile kredi sağlayanların daha çekingen davranmaları şeklinde ortaya çıkar. İşte bu kadar ağır etkileri bulunan, mükellefleri etkileyen vergi incelemelerinin süreye bağlanmasının, mükelleflere güvence sağlamaya yönelik olduğu ortadadır⁶³. Mükellef haklarının korunması bakımından, vergi incelemelerinin öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması ayrıca hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir.

VUK'nun 146. maddesinin 6. fıkrası uyarınca, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesine yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları inceleme ve denetim bitiminden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler. Ek süre talebi ilgili inceleme ve denetim birimi tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Ancak hemen belirtelim ki bu süreler uzun sürelerdir. Bu nedenle sürelerin tam incelemede altı, sınırlı incelemelerde dört ay olarak belirlenip üç ay uzatılabilecek şekilde değiştirilmesi gerekir⁶⁴.

Ek süre verilmesi halinde, incelemenin bitirilmeme nedeni ilgili inceleme ve denetim birimi tarafından nezdinde inceleme yapılabilecek şekilde yazılı olarak bildirilir.

İnceleme ve denetim birimleri incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, inceleme kalan süre içinde tamamlanır. Sınırlı incelemenin sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde inceleme süresi, sınırlı incelemeye başlanan tarih itibarıyla hesaplanır.

Vergi incelemelerinin hangi tarihte tamamlandığının kabul edileceği ile ilgili VUK'nunda bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun'da açık bir düzenleme bulunmamasına rağmen, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 21. maddesinde, incelemenin tamamlanması vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme

⁶³ Baykara, (2010), s. 287.

⁶⁴ Baykara, (2010), s. 283.

komisyonlarına intikal ettiği tarih olarak kabul etmiştir. Yönetmelikle yapılan bu düzenleme verginin yasallığı ilkesine uygun değildir. Belirtmek gerekir ki bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin yasa ile belirtilmesi zorunludur. Bu da mali yükümün konusunun, yükümlüsünün, matrahının ve oranının yasa ile belli edilmesiyle sağlanabilir. Ayrıca vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil usullerinin, yaptırımların ve zamanaşımı gibi yönlerinde yasa da yer alması ve yeterince belirlenmesi gerekir⁶⁵. Yönetmeliğin 21'inci maddesindeki düzenleme başta mükelleflerin yararlanabilecekleri vergisel kolaylıklar olmak üzere, vergi incelemesinin sona erdirilmesi anlamında, kamusal çıkarları da ilgilendirmektedir⁶⁶. Bundan dolayı incelemenin hangi halde tamamlandığının VUK'nunda açıkça düzenlenmesinde fayda vardır.

Ek süre dahil, vergi incelemelerin VUK'nun 140. maddesinin 6. fıkrasında belirtilen süreler içerisinde bitirilmesi gerekir. Bu sürelere uyulmadan, inceleme raporu düzenlemesi halinde, zaman yönünden yetkisizlik söz konusu olacaktır. Bilindiği gibi idarenin yetkileri zaman yönünden de belirlenmiştir. Kimi durumlarda yönetime tanınan yetki zaman yönünden kısıtlanır. Yasa, yetkinin ancak belli bir süre içinde kullanılabileceğini öngörülebilir. Süre sınırlamalarına uyulmadan yetki kullanılırsa, idarenin yetkisini zaman yönünden aştığı söylenebilir⁶⁷. Vergi incelemesi Kanunda belirtilen süre içerisinde bitirilmez ise, Kanun ile belirlenen zaman yönünden yetki aşıldığından artık rapor yazılmaması gerekir. İnceleme raporları nihai işlem olmayıp hazırlayıcı yani usule ilişkin bir işlemdir. Bunlara karşı dava açılamaz. Fakat nihai işleme karşı dava açıldığında, hazırlık aşamasındaki sakatlıklar, asıl işlemin iptaline neden olur. Bu nedenle vergi incelemesi sırasında yapılan zaman yönünden yetki aşımı, nihai işlem olan vergi tarh ve ceza kesme işlemini sakatlar, nihai işlem iptal edilir⁶⁸.

XII. VERGİ İNCELEME RAPORLARI

Vergi incelemesi sonucunda, hazırlanacak inceleme raporları ile ilgili ayrıntılı hükümler VUK'nun 140. maddesinde düzenleme konusu

⁶⁵ Kaneti, s.43.

⁶⁶ Demirci, 2010, s. 89.

⁶⁷ Gözübüyük, s. 404.

⁶⁸ Baykara, (2010), s.288

yapılmıştır. Ayrıca bu maddeden başka VUK'nun 30. maddesinin ilk fıkrası, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmının re'sen takdir edilmiş sayılacağı, 35. maddenin son fıkrasında, inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye ekleneceğini söylemektedir. Buna göre; vergi incelemesi sonucunda hesaplanan matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilmiş sayılarak re'sen yapılacak vergi tarhına esas alınabilmesi, vergi incelemesi yapan inceleme elemanı veya elemanları tarafından düzenlenecek bir vergi inceleme raporunda gösterilmiş olmasına bağlıdır⁶⁹.

VUK'nun 140.maddesi uyarınca; vergi inceleme elemanları, vergi kanunlarıyla ilgili kararname tüzük, yönetmelik, genel tebliği ve sirkülere aykırı inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisine ulaşmış olan raporla ilgili görüşünü en geç yirmi işgünü içerisinde ilgili birime bildirir.

Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle takvim yılı aşılmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir. Vergi incelemesine yetkili olanlarca kendilerine verilmiş vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen bir ve birden fazla vergi türünde vergi zıyanına sebebiyet veren hususlara ilişkin raporlar ayrı ayrı düzenlenir.

İnceleme raporları belli şekil şartlarına sahip olması gerekir. Vergi tarhiyat önerisini içeren inceleme raporları usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştiren hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. İlgililerin inceleme esnasında ileri sürdüğü hususlar ve buna ilişkin değerlendirmelere, eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında tarh edilmesi önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilmesi gerekir. Vergi inceleme raporları, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde tanzim edilir ve bir örneği elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilir.

⁶⁹ CANDAN, age. s. 159.

6009 sayılı Kanunla VUK'nun 140. maddesinde yapılan önemli düzenlemelerden birisi de, vergi inceleme elemanları tarafından hazırlanan raporların, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce ilgili rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmesini öngörmesidir. Hemen belirtelim ki, rapor değerlendirme komisyonları, vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu açısından değerlendirir. VUK'nun 140. maddesinde yapılan düzenleme ile vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce yetkili komisyonlar marifetiyle değerlendirilmesi suretiyle bunların vergi mevzuatına uygunluğunun sağlanması amaçlanmıştır.

Vergi Müfettişleri ve vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst vergilendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir başkan yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olan düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler (VUK.M.140).

Yukarıda da belirtildiği gibi rapor değerlendirme komisyonları, vergi raporlarını değerlendirme konusunda geniş yetkilere sahiptir. Komisyonlar, yetkilerini, objektif ve hukuka uygun bir şekilde kullanmalıdır.

XIII. VERGİ İNCELEMESİ VE MAHREMİYET

Vergi hukukunda vergi mahremiyeti, vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve

Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanların ve vergi işlemlerinde görevlendirilen bilirkişilerin, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına ve hesap durumlarına, işlerine işletmelerine, servetlerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklamaları veya üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanmaları yasağı anlamına gelir (VUK.m.5). Görüldüğü gibi kişiler yönünden vergi mahremiyetinin kapsamına vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan görevlilerde girmektedir⁷⁰.

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin başında vergi incelemesi ile uğraşanlar gelir. Çünkü bunlar, mükellefin iş ve hesap durumlarına ve özel hayatına en fazla nüfuz eden, bu konularda en fazla bilgi sahibi olma imkanına sahip olan meslek grubudur⁷¹.

Vergi incelemesi nedeniyle defter, belge ve her türlü bilgisayar ortamı verilerine el konulan vergi mükellefinin işine, kazancına, hesaplarına, üretim yöntem ve tekniklerine, müşterilerine, fiyat bilgilerine, satışlarına, pazarlama yöntemlerine, kendisine ve ailesine özel bilgilerin sonuna kadar gizli tutulmasını isteme hakkı vardır⁷². Başka bir ifade ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gerekli diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak, inceleme elemanları görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

VUK'nun 5. maddesinde yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır (VUK.m.362). Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi "Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi ve Belgelerin Açıklanması" başlığı altında sıfat ve görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu bu sırları yetkisiz kişilere veren veya ifşa edenleri cezalandırmayı öngörmektedir. Göreve İlişkin Sırrın Açıklanması başlığını taşıyan TCK'nun 258. maddesi ise daha ziyade özel yaşamı koruyan bir hüküm olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla 239.

⁷⁰ Nas, s. 2477.

⁷¹ Baykara, (2008), s. 197.

⁷² Erol, s. 208.

madde ekonomi, sanayi, ve ticarete ilişkin suçlar arasında yer almakta olup, vergi sırrının açıklanması konusunda yapılan uygun bir tanımlamadır⁷³.

SONUÇ

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergilendirme, ilke olarak beyan sistemine dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, sistemin işlemesi açısından çok önemlidir.

Vergi incelemesi tam ve sınırlı inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 3.maddesi tam ve sınırlı incelemeyi tanımlamıştır. Yönetmeliğe göre tam inceleme; bir mükellef hakkında vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesidir. Düşüncemize göre; Yönetmelik tarafından yapılan bu tanım gerek teoride gerekse uygulamada bir takım sorunlara neden olacaktır. Her şeyden önce inceleme bir vergi türü itibariyle sınırlı tutulmuştur. Tam inceleme sırasında vergi inceleme elemanı tarafından gerekli tespitler yapılmış olsa bile, herhangi bir mükellefe incelenen vergi türü dışında vergi tarhiyat önerme durumu ortadan kalkmaktadır. Bundan dolayı tam inceleme ile ilgili yapılan tanımdan vergi türü sınırlaması kaldırılmalıdır.

Vergi inceleme raporları hukuki açıdan hazırlık işlemi niteliğindedir. İdari kararlar iki aşamada alınırlar. Bunlardan biri soruşturma ve hazırlık aşaması diğer karar aşamasıdır. İdarinin işlemlerinden ikinci aşamaya gelmiş ve kişiler üzerinde etki yapanlar ancak iptal davasına konu olurlar. Hazırlık aşamasında olanlara dava açılamaz. İnceleme raporları da hazırlık aşaması ile ilgili olduğundan kural olarak iptal davasına doğrudan dava konusu olmaması gerekir.

VUK'nun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar tadadi olarak belirtilmiştir. Bu madde kapsamında yer almayan çeşitli bakanlık denetim elemanlarının inceleme yetkisi bulunmamaktadır.

Beyan sisteminin etkili çalışması için vergi denetim kapasitesi geliştirilmelidir. Bu açıdan VUK'nun 135. maddesindeki vergi incelemeye yetkili olanların kapsamı genişletilmelidir. Gelir uzmanlarına denetimle ilgili gerekli eğitimler verildikten sonra inceleme yapma yetkisi de verilmelidir.

⁷³ Donay, s. 67.

Vergi inceleme kapsamında bulunan mükelleflerden hangilerinin öncelikle inceleme kapsamına alınacağına dair VUK’unda bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak Vergi denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnamede, inceleme kapsamına alınacak mükelleflerle ilgili bir takım hükümler yer almaktadır. Buna göre; Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarlar yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara dağıtılması ile yapılacak gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından sürelerin getirilmesi ile ilgili süreler ve hususlara dair diğer usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir. Vergi incelemesine tabi olanların belirli süreler dahilinde her hal ve takdirde incelemeye alınması vergi denetiminde eşitlik ve adaletin sağlanması açısından gereklidir. Bu yöntemle başvurulması halinde bir taraftan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanırken, diğer taraftan da vergisel yükümlülükleri tam ve zamanında getirmeyenler bakımından önemli caydırıcılık etkisi olacaktır. Bunun içinde birinci sınıf tüccarların vergi incelemesine tabi tutulma bakımından gruplara ayrılması ve belirli sürelerle vergi incelemesine tabi tutulma ile ilgili 646 sayılı KHK hükümlerini yerinde görmekle beraber bu düzenlemelerin yönetmelikle değil, verginin yasallığı ilkesi gereği yasayla yapılmalıdır.

6009 sayılı Kanun’la VUK’nun 140. maddesine eklenen 6. fıkra ile vergi incelemelerine süre sınırlaması getirilmiştir. Buna göre, inceleme elemanları, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı incelemenin yapılması halinde en fazla altı ay içinde incelemeyi bitirmeleri esastır. Belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilmeyeceğinin anlaşılması halinde, inceleme elemanları ek süre talebinde bulunabilir. İnceleme elemanlarına altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Belirtmek gerekir ki, vergi incelemeleri ile ilgili bu süreler uzun sürelerdir. İnceleme süreleri tam incelemede altı ay, sınırlı incelemede dört ay olarak yeniden belirlenmelidir. Şayet bu süreler içerisinde incelemeler tamamlanamazsa, inceleme elemanlara üçer ay ek inceleme süresi verilmelidir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurahman. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alptürk, Ercan. (2011). Vergi İnceleme Tutanakları ve Özellikleri, E-Yaklaşım, Ocak 2005, Sayı 18 (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, 18.03.2011.
- Aykın, Hasan. (2011). Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir? *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 220, s. 27-32.
- Batun, Mehmet. (2010). Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215, s. 116-120.
- Baykara, Bekir (2008). *Teorik ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Baykara, Bekir. (2010) Veri İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 216.
- Bilici, Kerim. (2004). Defter Belge İbrazı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 191, s. 84-92.
- Candan, Turgut. (2001). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Demirci, Azmi/Kartal, Zihni. (1999). Vergi İncelemesi ve Kapsamı, *Vergi Dünyası*, Sayı 211,s. 38-50.
- Demirci, Azmi. (2010). Vergi İncelemenin Başlaması ve Sona Ermesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215, s. 83-84.
- Demirci, Azmi. (2011a). Vergi İnceleme Tutanakları, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 218, s. 71-77.
- Demirci, Azmi (2011b). Vergi İnceleme Tutanakları II, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219 (2011b).
- Doğrusöz, Bumin. (2010). Vergi İnceleme Raporlarının Dava Edilebilirliği, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 210, s. 20-21.
- Donay, Süheyl. (2008) *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta.

- Erginay, Akif. (1988). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erol, Ahmet. (2010) Vergi İnceleme Sırasında Mükellef Hakları, *Yaklaşım*, Nisan 2010, Sayı 208, s.20-34.
- Gözübüyük, Şeref (1983). *İdari Yargı*, Ankara: Savaş Yayınları, Şeref
- Gözübüyük, Şeref. (2007). *Yönetim Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kaneti, Selim. (1986/1987). *Vergi Hukuku*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Nas, Adil. Vergi Mahremiyeti, *Legal Mali Hukuk*, Yıl 6, Sayı 71,s. 2475-2488.
- Özyer, M. Ali. (2008). *Vergi Usul Kanunu, Uygulaması*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami. (2008). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Şeker, Sakıp. (2011). Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>, 18.03.2011.
- Turhan, Salih. (1989). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Der Yayınları.
- Yılmaz, Ejder. (2006). *Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Yetkin Yayınları.

