



# Vergi inceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar

**Yrd.Doç.Dr.Murat BATI\***

## ÖZ

Vergi incelemesi vergi denetimi açısından çok önemli bir noktadadır. Özellikle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırıp tespit etmek adına vergi idaresinin en önemli silahlarından biridir. Gerek denetleyen gerekse denetlenen açısından çok dikkatli olunması gereken bu uygulama ile tarafları daha fazla hassas olma yoluna itmektedir. Bu yazı ile iki tarafın, inceleme aşamasında hem mükellefin hem de hazinenin asgari vergi kayıp kaçacağını önlemek adına dikkat etmesi gereken hususları kaleme alarak mevcut incelemenin mevzuata uygun halde nasıl yapılacağı ve gelir idaresi ile yargıya daha az ihtilaflı dosyanın taşınması hedeflenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi incelemesi, vergi denetleme yolları, meslek mensupları

**Jel Sınıflandırması:** H20, H25, H29, K20, K34, K40, L86

## ISSUES TO BE CONSIDERED BY TAXPAYERS AND PROFESSIONALS IN THE TAX AUDIT STAGE

### ABSTRACT

Tax audit is a crucial issue for tax control. It is especially one of the most important weapons of the tax administration to investigate the accuracy of and determine the taxes required to be paid. This practice drives the parties to be more sensitive, because extreme caution should be exercised on the part of both the auditor and the audited. We have written about the issues to be considered by the two parties to prevent the minimum tax loss of both the taxpayer and of the treasury, how the current audit will be carried out in accordance with the legislation and less number of disputed files are aimed to be carried over to the judiciary.

**Keywords:** Tax audit, methods of tax audit, professionals

**Jel Classification:** H20, H25, H29, K20, K34, K40, L86

\* İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı

## 1.Giriş

Tüm dünyada kamu harcamalarını finanse etmek ve çeşitli amaçları gerçekleştirmek adına devletler, vergi ya da benzeri gelir elde etmek için yasal düzenlemeler yapmaktadırlar. Söz konusu yasal düzenlemelerin tamamı çoğu zaman birbirleriyle uyumlu bir görüntü verirken bazen de birbirleriyle uyumsuzlaşa bilmektedirler. Söz konusu düzenlemelerden; genel tebliğ, yönetmelik, mükteza gibi idari bir kaynak mahiyeti taşıırken yasa, anayasa, uluslararası anlaşmalar gibi yasama niteliği taşıyan kaynaklara ilave olarak da mahkeme kararları, içtihadı birleştirme kurulu kararları gibi kaynağı yargı olan düzenlemeler de mevcuttur. Mükellef ve vergi sorumluları söz konusu kaynaklara ve mevzuata uygun hareket etmelerinin hem kendi adlarına hem de vergi idaresi açısından oldukça önem taşıyan noktaları bulunmaktadır. İlk etapta çok hoş bir algı yaratmayan hatta tedirginlik yaratan denetim işlemleri mükellef ve vergi sorumlularının arasında hem hazine zararını minimize etmek hem de onların daha sağlıklı bir mesleki yaşam sürdürmeleri adına vergi idaresinin çok önem verdiği uygulamaların başında gelmektedir. Denetim seyrinde hem mükelleflerin hem de denetim birimlerinin mevzuatın kendilerine sunulan yasal hakları zamanında ve tam kullanmaları durumunda denetleyen ve denetlenen açısından yargıya da çok iş bırakmadan sağlıklı sonuçlanmasını sağlayacaktır. Bu makalede iki tarafın da mevzuattan kaynaklı hakları ele alınmaktadır.

## 2.VERGİ İDARESİNİN MÜKELLEFLERİ DENETLEME YOLLARI

Denetim genel olarak, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.<sup>1</sup> Diğer bir tanımlamada ise, bir örgütün faaliyetleri hakkında açıklanan bilgilerin, önceden belirlenen ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması amacıyla gerekli kanıtların tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi olarak

tanımlanabilir.<sup>2</sup> Başka bir ifade ile denetim, bir davranış modeline uygunluğun araştırılarak gerekli düzeltmelerin yapılmasına yönelik işlemlerin tamamını ifade etmektedir.<sup>3</sup> Vergi denetimi ise firmaların vergilendirme işlemlerinde ilgili mevzuata uyup uymadığının denetlenmesi yani uygunluk denetimidir.<sup>4</sup> Başka bir tanımla vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla mükelleflerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelenmesidir.<sup>5</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun muhtelif maddeleri uyarınca mükelleflerin denetlenme yolları; 127'nci madde ile yoklama, 134'üncü madde ile inceleme, 142'nci madde ile arama ve 148'inci madde ile de bilgi toplama şeklinde hüküm altına alınmıştır.

### 2.1.Yoklama

Yoklama, bir şeyin yerinde olup olmadığını araştırmak için yapılan eyleme denir.<sup>6</sup> Yoklamanın tanımı Vergi Usul Kanunu'nda yapılmamakla beraber sadece niçin yoklamanın yapılması gerektiği, kimlerin yoklama yapacağı ve yoklamaya ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Buna göre "Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir." (VUK m. 127) denilerek yoklamanın amacı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Verginin doğumundan sonra bildirimlerin yapılmaması ya da diğer mükellefiyet ödevlerinin yapılmamış olması münasebetiyle gizli kalmış mükellefiyetin ortaya çıkarılması yoklamanın temel amacıdır.<sup>7</sup> Yoklama; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılır. Yoklamaya yetkili olanlar vergi kanunlarının uygulanması ile alakalı olarak VUK madde 127'de başkaca denetimler yapmaya da<sup>8</sup> yetkili kılınmışlardır.

Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur. Yoklama yapanlar bu vesikayı, kendilerinden sorulmasa bile,

1 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim ilke ve Esasları, CİLT I, 6'ncı Baskı, Ankara, Temmuz 2015, s.8.

2 Salim Ateş OKTAR; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul, 2011, s.202.

3 Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2009, s.183.

4 Nihal SABAN, a.g.e., s.183

5 Osman PEHLİVAN; Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergi Dünyası, Sayı 62, 1986, s.13.

6 Mehmet Ali ÖZYER; Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Yayınları, 6. Baskı, Ankara, Temmuz 2014, s.275.

7 Salim Ateş OKTAR; a.g.e., s.203

nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez. Yoklama sonuçları tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Yoklama fişleri yoklama yerinde iki nüsha düzenlenir ve yoklama yapılan veya yetkili kişiye imzalatılır. Ancak hakkında yoklama yapılan bulunamaz ya da imzalamaktan imtina ederlerse mevcut durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine tevdi olunur.

07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 6'ncı maddesiyle eklenen madde ile "elektronik yoklama" da 01.09.2015 tarihinden itibaren yapılabilir hale gelmiştir. Buna göre yoklama sonuçları, yoklama yerinde yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda düzenlenen "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır. (VUK m. 132/A)

## 2.2. Arama

Arama, esasında ceza yargılamasına özgü bir denetim türüdür. Arama, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği, vücut bütünlüğü ve kişi özgürlüğü gibi birden fazla temel hak ve özgürlü-

ğe müdahaleyi gerekli kılan ve delil elde etmek amacıyla gerçekleştirilen araştırma faaliyetidir.<sup>9</sup> 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 116 ila 134 'üncü maddelerinde detaylı şekilde ele alınmıştır. CMK'nin 116'ncı maddesinde arama; "Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Müteakip maddeler ise aramanın usul ve esasları hakkında bilgi vermektedir. Ancak CMK haricinde de arama, bazı kanunlarda düzenlenmiştir.<sup>10</sup>

Diğer taraftan arama, Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde de hüküm altına alınmıştır. VUK'a göre; ihbar veya yapılan incelemeler nedeniyle, bir mükellefin vergi kaçırdığına dair herhangi bir emare bulunursa bu mükellefin ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin; evinde, işyerinde ya da gerekli görülen yerlerde arama yapılabilir. Mezkûr maddede aramanın yapılabilmesi için vergi inceleme elemanının aramanın gerekli olduğuna dair kanaat getirecek ve mutlaka asliye ceza hâkiminden izin alması gerekmektedir. Bu izin alınması sonucunda mükellefin her türlü kasa-larının açılması ve sakladığı her türlü bilgi ve belgenin alınması mümkün hale gelmektedir.<sup>11</sup>

## 2.3. Bilgi Toplama

Bilgi toplama Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinde hüküm alınmıştır. Buna göre Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ya da mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Sulh mahkemesi, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları, mahalle ve köy muhtarları banka,

- 8 a) Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek, b) 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek, c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak, d) Nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek, e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye Bakanlığının belli edeceği esaslar dâhilinde tasfiye olunur) Yetkisini haizdirler.
- 9 Veli Özer ÖZBEK&Mehmet Nihat KANBUR&Koray DOĞAN&Pınar BACAKSIZ&İlker TEPE; Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2012, s. 379.
- 10 2559 sayılı Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu m.20&4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m.17&6831 sayılı Orman Kanunu m.88&353 sayılı Askeri Mahkemeler Kanunu m.66-67&1402 sayılı Sıkıyönetim Kanunu m.3'de arama ile ilgili hükümler mevcuttur.(Salim Ateş OKTAR; a.g.e., s.211)
- 11 Nurettin BİLİCİ; Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi 36'ncı Baskı, Ankara, Ekim 2015, s.86.

bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay düzenli olarak ölümleri, tereke intikallerini ve bilgi akışlarını ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazılı bildirmek zorundadırlar.

#### 2.4.Vergi incelemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine istinaden vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergilerin beyan esasına dayandırılmasının temel amaçlarından bir tanesi de vergilere<sup>12</sup> ilişkin hesap ve işlemlerin zamanışımı süresi içinde<sup>13</sup> her daim inceleme yapılmasına zemin yaratılmasıdır. Bu nedenle vergi incelemesinden anlaşılması gereken şey; ödenmesi gereken bir verginin olup olmadığı, tespit edilmiş ise bu vergiyi ödeyecek olan mükellefin doğruluğunu tespit edip bunun ödenmesini sağlamaktır. Bu ifadedeki "sağlama" terimi inceleme neticesinde vergi dairesine aktarılan inceleme raporuna istinaden yapılacak tarh ve tahakkuk işlemlerinin zamanında ve minimum hazine zararı şiarı ile gerçekleştirilmesi anlamındadır.<sup>14</sup>

Diğer taraftan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan sağlanacak emarelere uygunluğunun saptanması ve sağlanması şeklinde tanımlamak mümkündür. Buna göre inceleme; defter ve belgeler üzerinden yapılan revizyon<sup>15</sup> diğeri ise defter ve belge dışında yapılan araştırmalar olmak üzere iki şekilde yapılabilir.<sup>16</sup> Revizyonda, defter, kayıt ve belgelerden elde edilen bulguların hareket edilirken; araştırmada defter ve belgelerle bağlı kalınmaksızın değişik kaynaklardan (vergi dairesi kayıtlarından çıkarılacak bilgiler, istihbarat arşivindeki bilgiler, mükellefle yapılan işlemlerde taraf durumunda olanlardan alınan bilgiler, bazı hallerde tanık ifadeleri vb.)

toplanacak bilgilerin değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır<sup>17</sup> Vergi incelemesi revizyon niteliğinde bir vergi denetim türüdür. Uygulamada revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve sonuçlarının incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır. Revizyon; kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir gözden geçirme ve araştırmadır. Revizyon, daha önce yapılmış olan işlemleri; nitelikleri, oluşumları bakımından defter kayıtlarına, kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak yoluyla, sonradan eleştirel bir görüşle yeniden ele alıp analiz etmeyi hedefler.

Vergi incelemesinin temel esaslarından bir tanesi de inceleme esnasında mükelleflerin yaptıkları hile ve hataların tekrarrünü önlemek adına önemli bir caydırıcı fonksiyonuna da sahip olmasıdır. Mükellef ve vergi sorumluları, konu hakkında vergi idaresinin denetleme ciddiyetinin de varlığını görmelerine neden olmakta ve bu nedenle yasalara uygunluğu açısından hassasiyet derecelerini artırmaktadırlar.

##### 2.4.1.Vergi incelemesinin Türleri

Vergi incelemesinin türleri; ihbarın varlığının olup olmamasına, mükellefin kendisi ile birlikte ilişkide bulunduğu diğer mükelleflerin varlığının olup olmamasına göre vs. çeşitli türleri bulunmaktadır. 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi incelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde; "tam inceleme, bir mükellef hakkında, bir ya da birden fazla vergi türü için bir ya da daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını da kapsayacak şekilde yapılan inceleme" türüdür. Bir vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergilendirme dönemi bazında tüm faaliyet ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının

<sup>12</sup> 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesine "vergi ödevi" başlığı verilmesine karşın bu başlık sadece vergileri değil resim, harç ve benzeri gelirleri yani kamusal güce dayalı tüm mali yükümlülükleri kapsamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesi de vergiden başka diğer amme alacaklarını da kapsayarak vergileme kavramını birçok kamu alacağına teşmil etmiştir. Bu anlamda vergilemeden kasıt sadece vergiler için değil birçok kamu alacağı olarak algılanmalıdır. (Murat BATI; Kamu Gelirlerinin Anayasal Dayanağı, Yaklaşım, Sayı 243, Mart 2013, s.460.) Bu nedenle buradaki vergi tabiri geniş anlamda kullanılacaktır.

<sup>13</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 114'ncü maddesi; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanışımına uğrayacağına ilişkin düzenlemeye yer vermektedir.

<sup>14</sup> Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.282.

<sup>15</sup> Revizyon terimi, ingilizce'de "to revise", Latince'de "Revidere" sözcüklerinden türemektedir. Türkçe karşılığı ise Düzeltme, yeniden ele alma, yeniden gözden geçirme gibi anlamına gelmektedir. (www.tdk.gov.tr & Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim ilke ve Esasları, s.65.)

<sup>16</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim ilke ve Esasları, s.45.

<sup>17</sup> Yılmaz ÖZBALCI; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 434.&Emircan DİLBİR&Gökhan BELGE; Vergi incelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-İ, Vergi Dünyası, Sayı 366, Şubat 2012, s.137.

tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması şeklinde de tanımlanabilir. Örneğin, sadece ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelenmesi durumunda tam vergi incelemesi söz konusudur.<sup>18</sup> Sınırlı inceleme ise, tam inceleme haricinde bulunan vergi incelemesidir. Bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere, matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olmak üzere yapılan inceleme sınırlı incelemedir. Örneğin bir kaç matrah unsuru bulunan gelir vergisi mükellefinin, bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi durumunda sınırlı vergi incelemesi söz konusudur. Sınırlı inceleme, bir vergilendirme döneminde vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya bir kaçının incelenmesi şeklinde de yapılabilmektedir. Örneğin, ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir vergilendirme döneminde sadece ticari faaliyetinin incelenmesi o mükellef açısından sınırlı vergi incelemesidir.<sup>19</sup>

Ancak 6009 sayılı Kanun tasarısının Bakanlar Kuruluna gönderilmeden önce 9'uncu maddesinde tanımlanan tam ve sınırlı inceleme tanımlamaları çıkarılmıştır. Tasarının 9'uncu maddesinde; "tam inceleme incelemeye tabi olanlar nezdinde ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması amacıyla gelir veya kurumlar vergisi açısından bir takvim yılını veya hesap dönemini bütünüyle kapsayan incelemedir. Sınırlı inceleme, incelemeye tabi olanlar nezdinde ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması amacıyla belirli bir konuyla sınırlı olarak yapılan incelemedir" şeklinde tanımlanmış idi.<sup>20</sup> Hakkında ihbar ya da bilgi ve bulgu bulunan kişilerin incelemeye alınması olağandışı inceleme, hakkında herhangi bir ihbar alınmaksızın belirlenmiş ilke ve kriterlere göre yapılan rutin inceleme türü ise olağan incelemedir.<sup>21</sup> Mükellefin iş ilişkisinde bulunan kişilerin incelemeye alınması karşıt inceleme, mükellefin faaliyet gösterdiği sektördeki benzer durumdaki

işletmelerin hasılatlarına bakılarak, düşük gelir beyan eden mükelleflerin incelemeye alınması çapraz inceleme adı verilmektedir.<sup>22</sup> Mükelleflerden bilgi ve belge alınarak incelemeye başlanması normal inceleme, VUK 142 ile 147'nci maddeleri arasında yer alan hükümler kapsamında, ihbar ya da yapılan incelemeler nedeniyle mükelleflerin vergi kaçırdığına dair emarelerin varlığı halinde mükellef ya da ilgili diğer kişiler nezdinde işyeri ve meskenlerinde arama yapılması, bu nedenle de sağlanan belge ve bilgiler üzerinden vergi incelemesinin tamamlanması aramalı vergi incelemesi türüdür.<sup>23</sup>

#### 2.4.2. Vergi incelemesinde Yetkili Kişiler

Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. 646 sayılı KHK ile vergi incelemesine yetkili olan denetim elemanları Vergi Denetim Kurulu bünyesinde tek çatı altına toplanmıştır. Bunların çalışma usul ve esasları 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile düzenlenmiştir.

Buna göre, Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Buna ilaveten Gelir idaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da her durumda vergi inceleme yetkisine sahiptirler. "ilin en büyük mal memuru" ifadesinden defterdar anlaşılmaktadır. Ancak 5345 sayılı Gelir idaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesi ile 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Buna göre 29 ilde defterdarların vergi inceleme yetkisi kalmadığından bu illerde "ilin en büyük mal memuru" ifadesinden "vergi dairesi başkanı" diğer illerde ise hâlâ vergi inceleme yetkisi devam eden defterdar anlaşılmalıdır. Diğer inceleme yetkisi bulunanlardan biri de "takdir komisyonlarıdır". Takdir komisyonu, illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında

<sup>18</sup> A. Naci ARIKAN; Usul Kanununda Vergi incelemesi ile ilgili Yer Alan Hükümler ve Vergi inceleme Elemanlarının Yetkileri, Vergi Dünyası, Sayı 382, Haziran 2013, s.49.

<sup>19</sup> A. Naci ARIKAN; a.g.m., s.49

<sup>20</sup> Erkan YETKİNER; 6009 Sayılı Kanun ile Vergi incelemelerinde Uyulacak Esaslara ilişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler, Vergi Dünyası, Sayı 359, Temmuz 2011, s.29.

<sup>21</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim ilke ve Esasları, s.46-47.

<sup>22</sup> Nurettin BİLİCİ; a.g.e., s.86.

<sup>23</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim ilke ve Esasları, s.47.

ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Ancak hemen belirtelim ki 5345 sayılı Gelir idaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesi gereğince, diğer mevzuatta defterdara veya defterdarlığa yapılan atıflar, ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayıldığından, VUK'un 72'nci maddesini bu yönde değerlendirmek gerekir.<sup>24</sup>

inceleme elemanları Vergi Usul Kanunu'nda sayılmakla beraber bazı özel kanunlardan kaynaklanan yetkiler nedeniyle Vergi Usul Kanunu dışında da bir kısım denetim elemanlarının inceleme yetkisi olduğu görülmektedir. Özellikle Bankalar

Yeminli Murakıpları ve Sayıştay Denetçilerinin inceleme hakları olduğu görülsede bunların teşkilat kanunlarını düzenleyen 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle inceleme yetkisi kaldırılmıştır. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin E:2002/2885, K:2004/75 sayı ve 21.01.2004 tarihli kararında<sup>25</sup>; banka yeminli murakıplarından birinin yaptığı incelemede; murakıbın ikmalen tarhiyat yaptığı ve buna istinaden kesilecek cezaların, murakıpların VUK'un 135'inci maddesinde vergi inceleme elemanları arasında sayılmamaları nedeniyle hukuka aykırı olduğu yönünde karar vermiştir.<sup>26</sup>

### 2.4.3. Kimler Vergi incelemesine Alınır

Vergi Usul Kanunu'nun 137'inci maddesinde

24 Adil NAS; Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği, Vergi Dünyası, Sayı 358, Haziran 2011, s.142.

25 T.C. DANIŞTAY  
DOKUZUNCU DAİRE  
Esas No : 2002/2885  
Karar No : 2004/75  
Karar Tarihi : 14 Nisan 2004  
Özeti : Bankacılık işlemlerini denetleyen bankalar yeminli murakıpları tarafından düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak ikmalen tarhiyat yapıp yapılamayacağı hk.  
İstemin Özeti : 1999 yılı işlemleri incelenen davacı şirket adına, yurtdışından sağlanmış gibi gösterilen krediler karşılığında gerçekleştirilen kaydi altın alımı işlemi nedeniyle banka varlıkları arasında izlenen altınların alış bedeliyle yıl sonu fiyatı arasındaki değer artışlarının gider yazılması yoluyla vergi kaybına yol açıldığı ileri sürülerek ikmalen kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp vergi ziyan cezası kesilmiştir. İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 14.3.2002 günlü ve ..... sayılı kararıyla, olayda 1999 yılı hesap ve işlemleri bankalar yeminli murakıpları tarafından incelenen davacı kurum adına, düzenlenen 6.2.2001 günlü ve ..... sayılı kısmi vergi inceleme raporuna göre ikmalen tarhiyat yapılmış ise de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamak olduğunun belirtildiği, 135 inci maddesinde ise vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin tek tek sayıldığı, 4389 sayılı Bankalar Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanun ile diğer Kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü bankacılık işlemlerinin denetimi, bankaların varlıkları, alacakları, öz kaynakları, borçları, kar-zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerin ve mali bünyeyi etkileyen diğer tüm unsurların tespit ve tahminin kurum adına doğrudan başkana bağlı bir kurul teşkil eden bankalar Yeminli Murakıp ve Yardımcıları tarafından yapılacağı, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da, bankalar yeminli murakıp ve yardımcılarının, kanunda yazılı görevleriyle kayıtlı olmak üzere vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olduklarının hükmüne bağlandı, bu düzenlemelere göre bankalar yeminli murakıplarının bankalarla ilgili olarak yukarıda bahsedilen konularda olmak üzere sınırlı bir vergi incelemesi yapmasına olanak tanınmış olmakla birlikte, Vergi Usul Kanununun 135 nci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanların açık bir şekilde gösterildiği ve bankalar yeminli murakıplarının bu maddede sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler arasında sayılmadığı, öte yandan, Vergi Usul Kanununun vergi incelemesine ilişkin olarak getirdiği düzenlemelerden olan, inceleme hakkında izahat yapılması gerekliliği, tespit edilen hususların tutanağa bağlanması ve mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının bu tutanağa geçirilmesi gibi bir takım hak ve yükümlülükler ile, bunların yanı sıra «tarhiyat öncesi uzlaşma» müessesesinden yararlanılarak uyumsuzluğun yargı önüne getirilmeden mükellefler ile idare arasında sülh ile halledilmesi gibi olanaklardan bankalar yeminli murakıplarının yapmış olduğu inceleme nedeniyle mükelleflerin yararlanabilmelerinin mümkün olmadığı, bu nedenle Kanunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler arasında sayılmayan, sadece kendi kanununa göre belirlenen konularda kısmi vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olan bankalar yeminli murakıpları tarafından düzenlenen rapora göre ikmalen yapılan tarhiyatta hukuka aykırı görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare yapılan tarhiyatın yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.  
Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.  
Tetkik Hakiminin Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.  
Danıştay Savcısının Düşüncesi : Davacı bankanın uyumsuzluk dönemine ait işlemlerinin Bankalar Yeminli Murakıpları tarafından incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak adına yapılan ikmal tarhiyata karşı açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.  
213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135.maddesinde bankalar yeminli murakıpları vergi incelemesine yetkili olanlar arasında sayılmamış ise de; 4389 sayılı Bankalar Kanununun vergi inceleme yetkisine sahip oldukları hükmü karşısında bankalar yeminli murakıplarının bankaların bankacılık işlemlerinin denetimi yaparken ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit ve sağlamakla yetkili oldukları vurgulanmıştır.  
Davacı bankanın bankacılık işlemlerini denetleyen bankalar yeminli murakıpları tarafından düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak ikmalen tarhiyat yapıldığına göre bu yeminli murakıpları veya yardımcıları tarafından düzenlenen raporlara dayanılarak vergi tarhiyatı yapılamayacağı gerekçesiyle davanın kabulü yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.  
Açıklanan nedenle temyiz isteminin kabulü ile temyize konu vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.  
TÜRK MİLLETİ ADINA  
Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:  
Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.  
Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 21.01.2004 gününde oyçokluğuyla karar verildi.  
AZLIK OYU  
4389 sayılı Bankalar Kanununun 5 inci maddesinde Bankalar Yeminli Murakıplarının Bankalar Kanununda yazılı görevleri ile sınırlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahip oldukları belirtilmiş olup dosyada mevcut Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu Başkanlığının 29.08.2000 günlü ve ..... sayılı kısmi vergi inceleme raporu üzerine davacı kurum adına vergi dairesince düzenlenen vergi ceza ihbarnamesinde inceleme yapıp yapan yetkili kişi yönünden yürürlükteki mevzuata aykırı bir yönü bulunmadığından bu gerekçe ile tarhiyatı terkin eden mahkeme kararının bozulması ve mahkemece işin esasının incelenmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyorum. (Vergi Dünyası; Sayı 276, Ağustos 2004, s.200-201)

26 Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.282.

kimlerin incelemeye tabi olacakları hüküm altına alınmıştır. Buna göre; Vergi Usul Kanunu'na ya da diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler. Diğer bir deyişle defter tutmak zorunda olanlar ile bu defter ve evrakları muhafaza etmek zorunda olanlar incelemeye tutulabilirler. Ancak dikkat edilirse Vergi Usul Kanunu'nun 137'inci maddesinde mükellef tabiri kullanılmamakta bunun yerine "defter ve hesap tutanlar ile evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler" ifadesi herkesin incelemeye tabi olacağı anlaşılmaktadır. Kimlerin defter tutacağı ise Vergi Usul Kanunu'nun 172<sup>27</sup> ve 173'üncü<sup>28</sup> maddesinde hüküm altına alınırken 253<sup>29</sup> ve 256'ncı maddeleri<sup>30</sup> ise muhafaza ve ibraz yükümlülüğü hüküm altına alınmıştır.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 137'inci maddesinde "...evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler..." hükmü tartışmaya açıktır. Şöyle ki; bu ifadeden ilişkisi bulunan tüm kişilerin incelemeye alınacağı anlaşılmaktadır. Burada incelemenin amacı ile çelişik bir durum görülmektedir. incelemenin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek olduğuna göre muafiyet ya da istisna kapsamında bulunanların incelemeye alınması sonucunda beyhude zaman harcanacaktır.<sup>31</sup>

Buna ilaveten vergi incelemesine tabi olmak için hem defter tutmak hem de bunları saklamak zorunluluğu bulunmakta mıdır? Yani her iki görevi de yerine getirenler mi incelemeye tabi tutulur? Zaten defter veya hesap tutmak zorunda olanlar bunların dayandığı evrak ve vesikaları da defter veya hesap özetleriyle birlikte muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetindedirler. Buradaki esas sorun

defter veya hesap özeti tutmak zorunda olmayıp evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanlar için önem arz etmektedir.<sup>32</sup>

Esasında lafzi (deyimsel) yorum yapılarak buradan çıkarılacak sonuç; Kanun maddesinde "veya-ya da" gibi bir bağlaç yerine "ve" ile "virgül" kullanılarak cümle kurulduğundan, hem defter tutup hem de bunu muhafaza edenlerin incelemeye alınabilecekleridir. Ancak amaçsal (gai) yorum yapan vergi idaresi kanun maddesinde iki eylem arasında "veya" varmış gibi hareket etmekte iki fiili birlikte değerlendirilmemekte buna ilaveten ayrı ayrı değerlendirilip bir fiilin varlığını diğerine bağlamamaktadır. Kanaatimce burada ciddi bir hukuki sorun bulunmaktadır. Mesela, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında muaf tutulan mükelleflerin defter tutmak mecburiyeti bulunmamakla birlikte esasında bir kısım belgeyi muhafaza etmek yükümlülüğü bulunmaktadır. Kanun maddesinin lafzi yorumlanması sonucunda vergiden muaf olan bu esnafın vergi incelemesine alınmaması gerekmektedir. Aynı durum basit usul mükellefleri ya da Kurumlar Vergisinden muaf bulunanlar için de geçerlidir. Ancak VUK'un "Defter Tutma Mecburiyetinde Olmayanların Muhafaza Ödevi" kenar başlıklı 254'üncü maddesi; "Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar." Hükmü ile basit usul mükelleflerinin de defter tutmadıkları halde muhafaza ödevlerinin bulunduklarına işaret etmektedir. Buna göre yukarıda yazılı düşüncenin tekrardan ele alınıp söz konusu hukuki sorunun büyümeden düzeltilmesi ihtiyacı hasıl olduğu görülmektedir.

27 172'nci madde; Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar: ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir. iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

28 173'üncü madde; defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz: gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan; iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir. Yukarıdaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur.

29 253'üncü madde; bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

30 256'nci madde; geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdikle konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

31 Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.290.

32 Cenk Murat ASLAN; inceleme Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?, Vergi Dünyası, Sayı 386, Ekim 2013, s.15.



6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Defter Tutma Yükümlülüğü" kenar başlıklı 64'üncü maddesi ile tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü olduğu, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defter hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ancak bu defterler VUK'da sayılmadığından bu defterleri inceleme elemanına göstermek ya da inceleme kapsamına alınmasına gerek var mıdır? Burada iki farklı görüşün ortaya çıktığı görülmektedir. Birinci görüşü savunanlar, vergi incelemesi kapsamında vergi incelemesine tabi olanların Vergi Usul Kanunundaki defterleri ibraz mecburiyeti olduğunu belirtmektedirler. Çünkü onlara göre Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesindeki mecburiyet, bu Kanun'a göre tutulması gereken her türlü defter ve belge ve kayıtları kapsamaktadır. Diğer kanunlara göre tutulması zorunlu defterlerin ise ibraz mecburiyeti yoktur ve ancak, bu defterlerde yer alan hususların Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinin bilgi verme mecburiyeti kapsamında istenebileceğini savunmaktadırlar. Diğer görüşe göre ise, Kanun'un 137'nci maddesinde Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara göre defter tutan demek suretiyle kanun koyucunun sadece Vergi Usul Kanunu'ndaki defterleri değil, diğer kanunlara göre tutulan defter ve hesapları da istenebileceğini ve vergi incelemesine tabi olanların bunları ibraz mecburiyeti olduğu belirtmektedirler. Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesindeki mecburiyetin sadece bu Kanun kapsamındaki defterleri değil, diğer kanunlara göre de muhafazası zorunlu defter, kayıt ve belgeleri kapsadığını savunmaktadırlar.<sup>33</sup>

#### 2.4.4.Vergi incelemesine Tabi Olanların Uy- ması Gerekenler

Her şeyden evvel mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesine istinaden tuttukları defter ve belgeleri, bunların ilgili oldukları yılı

takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Diğer taraftan VUK 220 ilâ 226'ncı maddeleri kapsamında tasdik ettirdikleri defterlerini VUK'un 171 ilâ 219'uncu maddelerinde hükmedilen kurallar dâhilinde tutmak ve tuttukları mezkûr defterlerde yer alan hususları VUK 227 ve müteakip maddelerde hükmedilmiş belgeler ile tevsik etmek zorundadırlar.<sup>34</sup> Buna ilaveten vergi incelemesine alınan mükellefler inceleme başlandıktan sonra da uymak zorunda oldukları kurallar VUK 257'nci maddede<sup>35</sup> düzenlenmiştir.

#### 2.4.5.Vergi incelemesi Yapanların Uyması Ge- rekenler

Vergi Usul Kanunu'nun 136'ncı maddesi uyarınca vergi incelemesine yetkili olanlar yanlarında memuriyet durumlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurur ve gittikleri yerde incelemeye başlamadan önce bu vesikayı ilgililere gösterirler. inceleme safhasında inceleme elemanlarının uyması gereken kurallar VUK 140'inci maddesinde<sup>36</sup> hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin beşinci bendinde vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir idaresi Başkanlığı'na düzenleyecekleri bir rapor ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır. Buna göre hükümden de anlaşılacağı üzere vergi inceleme elemanı mükellefe verilmiş olan özgelgenin VUK'un 369'uncu maddesinin kapsamına girdiği kanaatine varır ise özalgede yer alan hususu eleştiri konusu yapabilecektir. Rapor değerlendirme komisyonu vergi inceleme elemanı ile aynı görüşü paylaşması durumunda söz konusu vergi inceleme raporu merkezi rapor değerlendirme komisyonundan üç, VUK'un 413'üncü maddesine göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulan bir üst komisyon tarafından değerlendirilecek bu komisyondan da aynı görüşün çıkması durumunda vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyat kesinleşecektir. Ancak yapılan tarhiyat üzerinden vergi ziyayı cezası kesilemeyecek ve gecikme

33 Cenk Murat ASLAN; a.g.m., s.17.

34 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim ilke ve Esasları, s.57.

35 257'nci madde; Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar: inceleme yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak, inceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara aittir), inceleme yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak, bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziye, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek, işletmede 134'üncü madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek.



faizi hesaplanamayacaktır. Rapor değerlendirme komisyonunun inceleme elemanı ile aynı görüşü paylaşmaması durumunda ise vergi inceleme raporu merkezi rapor değerlendirme komisyonunda ele alınacak komisyonun özgelgenin mahiyetinin doğru olduğu kanısına varması durumunda verilen karar inceleme elemanını bağlayacak özgelge eleştirisi konusu yapılamayacaktır.<sup>37</sup>

Diğer taraftan vergi incelemesine ve vergi inceleme elemanının denetim yetkisine ilişkin olarak 27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 425 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve bu tebliğe ilişkin olarak da 02.04.2013 tarih ve 63 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu sirküleri yayımlanmış ve söz konusu tebliğ ve sirküler aşağıdaki düzenlemeleri getirmiştir. Buna göre 425 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme sonucunda düzenleyecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendi-

rirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir idaresi Başkanlığına verilmiş olan özgelgelere uygunluk kıstasını da tatbik edeceklerdir. Burada dikkat edilen hususlardan biri 425 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde, Rapor Değerlendirme Komisyonu’nun dikkate alacağı özgelgenin, ilgili konuda Gelir idaresi Başkanlığına verilmiş en güncel özgelge olması gerektiği yönünde hüküm oluşturulmuştur. Güncel kavramından ne anlaşıldığı çok açık olmamakla birlikte müteakip tebliğ ve benzeri düzenlemelerle de bir açıklık getirilmemiştir.

Diğer taraftan 425 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 02.04.2013 tarih ve 63 Sıra No’lu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri sonrasında ilgili hükümlerinde sıkça zikredilen muktezaların (özelgelerin) kişisel-özel olmadığını, Rapor Değerlendirme Komisyonları için, dolaylı olarak vergi inceleme elemanları ve mükellefler için bağlayıcı “genel” hukuki metinler olduğu anlamı çıkmaktadır.<sup>38</sup> Hüküm içeren özgelgeler Gelir idaresi Başkanlığı’nın www.gib.gov.tr internet adresinde bilgilendirme mahiyetinde sunulmakta ve bu işlemin karar mercii de yine kendisi olduğu bilinmektedir. Ancak yukarıda zikrolunan düzenlemeler uyarınca GİB’in web sayfasında özelgelerin güncel

36 VUK madde 140; “Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar.

1. incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;  
2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılabilecek veriler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.  
3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyetlere sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);  
4. inceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılabilecek veriler.  
5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir idaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.  
6. inceleme başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememesi nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılabilecek veriler bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.  
Vergi Müfettişleri ile 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. inceleme yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.  
135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir idaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özgelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özgelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddede göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyona verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile inceleme yetkili olanı bağlar.  
Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.  
Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirilmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Maliye Bakanlığına çıkarılan yönetmelikle belirlenir” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

37 Fatih GÜVENİlyas ÖZEL; 425 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sonrasında Özelgelerin Vergi İncelemelerine Etkisi, Vergi Dünyası, Sayı 381, Mayıs 2013, s.76.

38 Fatih GÜVENİlyas ÖZEL; a.g.m., s.80.

tutulması gerekmekte aksi durumda ortaya çıkacak menfi durum ve hukuki sorunun müsebbibi aranmaya başlanacaktır.

Bağlayıcı ve hüküm ifade eden bu özeldeler, sadece Gelir idaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayımlanmakla birlikte internet sitesinde yayımlanacak özeldeleri belirleme konusunda tek inisiyatif Gelir idaresi Başkanlığı'ndadır. Ayrıca mevcut sistem dâhilinde özeldelerin anında sisteme aktarılması gerekmektedir. Diğer taraftan sistemin güncel tutulmaması durumunda büyük bir hukuki sorunla karşı karşıya kalınabilir. Mükelleflere verilen özeldelerin vergi mahremiyetini etkilemeyecek şekilde Resmi Gazete'de ya da süreli bir yayına dönüştürerek elektronik ortamda yayımlanarak bu metinlerin tüm ilgililere duyurulması sağlanabilir.

Diğer taraftan rapor değerlendirme komisyonları raporları muktezalara uygun olup olmadıkları yönünde yorumlarken tartışmalı bölüm ile alakalı olan ve Gelir idaresi Başkanlığınca verilmiş özeldeleri dikkate alırken varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özeldge ile sınırlı kalmayacaktır. Yani üçüncü kişiye verilen bir özeldge varsa değerlendirme komisyonu denetim elemanını üçüncü kişi adına verilen özeldgeye uyması yönünde etkiyecektir. Şayet inceleme elemanı itiraz eder ve üst değerlendirme komisyonları da ilk rapor değerlendirme komisyonu ile aynı görüşte ise denetim elemanı bu yönde eleştiri yapamayacaktır.<sup>39</sup>

incelemeye başlanma zamanı Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Mezkûr maddeye istinaden vergi incelemesinin ne zaman yapılacağından önceden mükellefe haber verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. inceleme, sonucu alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tahakkuk zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Buna göre tahakkuk zamanaşımı dolmadan habersiz şekilde de her zaman vergi incelemesine başlanabilir. Diğer taraftan daha önceden inceleme yapılmış ya da matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına engel değildir ve gerekirse ikmâlen tarh olunması da mümkündür.

3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirler incelemede mükellefin bulunması gereken her aşamada mükellef istediği takdirde

bulunabilmesi, mükellef haklarının korunması bakımından önemlidir. Zira meslek mensuplarının deneyim ve bilgi birikimleri, mükellefin hukuki süreçlerini daha etkin ve kaliteli yönetmelerini sağlayabilecektir<sup>40</sup>. Ancak VUK ve Yönetmelik'te bu konuya ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "işe başlama ve incelemeye hazırlık" başlıklı 7'nci maddesinde vergi inceleme elemanının işe başlama ve inceleme hazırlık anlamında kurallar hüküm altına alınmıştır. Buna göre; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç 10 gün içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla 10 gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir. 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.

incelemenin nerede yapılacağı hususu VUK 139'uncu maddede hüküm altına alınmıştır. Buna göre vergi incelemeleri, esas itibarıyla inceleme tabi olanın iş yerinde yapılır. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin işyerinde yapılması imkânsız olur ya da mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Dolayısıyla inceleme tabi olanın gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. Ancak incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter ya da belgeleri belirlenen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler hakkında ibraz edilmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret sunan mükelleflere ileri bir tarihte olmak üzere uygun bir süre verilir. Uygun sürenin ne kadar olacağı herhangi bir maddede düzenlenmemiştir. Ancak VUK'un "...Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgilie tebliğ eder." şeklindeki 14'üncü maddesi dikkate alınarak uygun sürenin 15 günden az olmaması gerekmektedir. Haklı bir nedene dayanmadan defter ve belgelerini getirmeyenler hakkında VUK 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası

<sup>39</sup> Ali KÜLÜŞTugay MANAV; 6009 Sayılı Kanun, 425 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve 63 Sıra No'lu VUK Sirküleri ile Yapılan Düzenlemelerin Vergi Denetimine ve Vergilemeye Adalet ve Eşitlik ilkelerine Etkisi, Vergi Dünyası, Sayı 391, Mart 2014, s.58.

<sup>40</sup> Ahmet EROL; Vergi incelemesi Sırasında Mükellef Hakları - I, Yaklaşım, Sayı 207, Mart 2010, s. 33.

kesilecektir. incelemenin nerede yapılacağı hususu Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "incelemenin Yapılacağı Yer" başlıklı 13'üncü maddesi de<sup>41</sup> VUK madde 139 ile uyumlu şekilde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması halinde mükelleften mesai/ çalışma saatleri dışında dükkânını açık tutması ve inceleme esnasında bulunması beklenemez. Buna ilaveten Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Çalışma Saatleri" başlıklı 14'üncü maddesinde "Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, nezdinde inceleme yapılanın izni olmaksızın resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar." hükmü ile duruma açıklık getirerek olası bir sorunu çözmektedir. Tutanak alınması ile incelemeye tabi tutulacak evrak bu uygulamanın dışındadır. inceleme bitiminde inceleme yapılan inceleminin yapıldığına ilişkin bir belge verilmelidir. Ancak uygulamada eleştirilecek bir hususa rastlanılmadığı durumlarda verilmemektedir.<sup>42</sup>

Günümüzde ise inceleme, esasında inceleme elemanının görev yerinde yapılmaktadır. Yukarıda da görüldüğü üzere "daire"<sup>43</sup>den kasıt inceleme elemanının görev yeri anlaşılmaktadır. Esasında incelemenin işyerinde yapılması hem inceleme elemanının birden fazla inceleme dosyasına sahip olması hem de mesai mefhumuna riayeti açısından hem de vergi mahremiyeti açısından uygun olmamaktadır. Ancak yargı organlarının bir kısım kararlarında<sup>43</sup> incelemenin işyerinde yapılmamış olması tarhiyatın iptaline karar verildiği görülmektedir.<sup>44</sup> Diğer taraftan incelemeye alınacak mükellefin planlı olması gerekmektedir. ilgili mali müşavir ise bir müfettiş gibi bu defter ve belgeler üzerinde ön inceleme yapmalıdır. Bazen gönderilen defter ve belge çok hacimli olabilir. O yüzden kısım kısım teslim edilme isteği müfettişe iletilmelidir.<sup>45</sup> Ancak vergi inceleme tutanağına; inceleme; işyerinin

müsait olmaması ve mükellef kurumun yetkilisinin isteği üzerine Müfettişliğimizin "Boğaziçi Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı Ek Hizmet Binası Adnan Menderes Bulvarı Kat:.... Oda:.... Fatih/İstanbul" çalışma adresinde yapılmıştır." şeklinde bir madde alınmakta ve tutanak mükellef tarafından imzalandığı için incelemenin işyerinde yapılmamış olması nedeniyle tarhiyatın iptali yönünde kararlar çıkmamaktadır.

VUK madde 140/1 uyarınca; incelemeye başlanılmadan önce mükellefe inceleme konusunun açıklanması gerekir. Bu durum sözlü de olabileceğinden aksi iddianın ispatı sakatlanmış olacaktır. Diğer taraftan Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "incelemeye Başlama" başlıklı 9'uncu maddesinde; "Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "incelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılanı teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir." şeklinde hüküm altına alınmıştır. inceleme konusunun ne olduğu tam inceleme denilen inceleme türünde belirtilmez ve sadece inceleme-ye başlandığı belirtilir.

Ancak incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi pişmanlık talebini ortadan kaldıracığından ve inceleme elemanı açısından da yetkinin kötüye kullanılması ihtimalinin ortadan kalkması nedeniyle 6009 sayılı Kanun ile VUK 140/2 maddesine eklenmiştir. Ancak inceleme tutanağının ilk düzenlendiği tarih mi yoksa defter ve belgelerin ibraz edilip fiilen incelemeye başlandığı tarih mi inceleme başlangıç tarihi kabul edileceği uygulamada incelemenin tamamlanması açısından sorun yaratabilmektedir. Esasında incelemenin defter ve belgelerin ibraz edilip fiili olarak başladığı tarihin kabulü daha sağlıklı olacağı fikri ağırlık kazanmaktadır.<sup>46</sup> Mevcut sorunu Vergi incelemelerinde Uyu-

41 Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "incelemenin Yapılacağı Yer" başlıklı 13'üncü maddesi; "(1) Vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

(2) iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir.

(3) incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmeleri için uygun bir süre verilir." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

42 Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.292.

43 Danişay Dördüncü Dairesinin E:1991/773, K:1992/4334 sayı ve 13.10.1992 tarihli kararı. (Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.291)

44 Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.291.

45 Hayrullah DOĞAN&Yüksel YAVUZ; Örneklerle Vergi incelemeleri, DT Denetim Yayını, İstanbul, Haziran 2014, s.93.

46 Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.293.

lacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "incelemeye Başlama" başlıklı 9/3 maddesi uyarınca "incelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir." şeklinde hükmederek sorunu çözmüştür.

Mezkûr Yönetmelik'in 9'uncu maddesi ile incelemeye ne zaman başlanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre; vergi inceleme yetkisi olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç 30 gün içinde incelemeye başlamak zorundalar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. ilgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla 15 gün ek süre verilebilir. Diğer taraftan inceleme görevini başka bir inceleme yetkisi olana da verebilir.

VUK'un 141'inci maddesi gereğince incelemelerde tespit edilen hususların tutanakla tevsik edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda eleştirilen hususların ispatı zora girmektedir. Tutanakla tevsik edilen eleştirileri imzalamadan imtina eden incelenen mükellefin varlığı halinde ise defter ve belgeler incelemeye ilişkin kesilen vergi ve cezaların kesinleşmesine kadar alıkonulur. incelemeye alınan mükelleflerin her zaman tutanağı imzalamak şartı ile defter ve belgelerini geri alması mümkündür. Ancak defter ve belgelerin suç unsuru olmaları halinde ceza mahkemesinde karar verilinceye kadar iade edilmez.<sup>47</sup> Mükellefin tutanağı imzalamaması tutanağı geçersiz hale getirmez. Nitekim Danıştay 3'üncü Dairesinin 11.04.1989 tarih ve E;1988/2277, K.1989/1068 sayılı kararında bu durum teyit edilmiştir.<sup>48</sup> Diğer taraftan tutanağın imzalanması için de inceleme yapılabileceği ayrıca davet gönderilmesine de gerek yoktur.

VUK'un 141'inci maddesinin birinci fıkra hükmüne göre ilgililerin itiraz ve konu ile alakalı düşünceleri var ise bunların da tutanağa kaydedilmesi gerekmektedir. ilgililerin tutanağa geçirilmesini istedikleri mülahazalarının açık ve somut olması gerekmekte olup, tutanaktaki tespitlerin doğru olmadığı anlamını taşıyacak "genel bir ihtirazi kayıt" konulması mümkün değildir<sup>49</sup>. "Bu

tutanaktaki hiçbir tespit ve açıklamaya katılmıyoruz" şeklinde genel bir itiraza tutanakta yer verilemez<sup>50</sup>. Mükellefler tutanağa ihtirazi kayıt konulmadığında itiraz haklarının kaybolacağını düşünebilirler. Mükellefin bu noktadaki çekinmesinin giderilmesi için "tutanakta defter ve belgelerden tespit edilen hususların, defter kayıtları ve belgelere, beyanı olarak tespit edilen hususların mükellef beyanına aynen uygun olduğu, ancak bu maddi tespitlerin gerektirdiği hukuki sonuçlara itiraz hakkının mahfuz bulunduğu" şeklinde bir şerh konulabilir. Danıştay'ın da, mükellefin tutanakta yer alan tespitlerin maddi yönü ile ilgili olarak açık bir itirazda bulunmaması ve hukuki sonuçları bakımından yukarıda belirtildiği şekilde verilecek bir şerh ile de yetinmemesi halinde tutanağı imzalamaktan imtina etmiş sayılacağı ve defter ve belgelerinin rızasına bakılmaksızın alınarak vergi dairesine teslim edilmesi gerektiği yönünde kararı bulunmaktadır<sup>51</sup>. Tutanağa geçirilecek itiraz ve mülahazaların neler olabileceği konusunda VUK'ta ve Yönetmelik'te herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Yapılacak bir düzenleme ile tutanakların sınıflandırılarak her birine konulabilecek itiraz ve mülahazaların ayrı ayrı belirlenmesi mükellef ve incelemeye yetkili olanlar arasında çıkabilecek tartışmaları önleme noktasında işlevsel olacaktır.<sup>52</sup>

Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Vergi incelemelerinde Uyulacak Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinde vergi inceleme elemanının uyması gereken kurallar hüküm altına alınmıştır. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi incelemelerini yürütürken; yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek, kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek, mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak, mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek, görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngö-

47 Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.294.

48 Hayrullah DOĞAN&Yüksel YAVUZ; a.g.e., s.106.

49 Yılmaz ÖZBALCI; a.g.e., s.437&438.

50 Azmi DEMİRCİ; Vergi inceleme Tutanakları – II, Yaklaşım, Sayı 219, Mart 2011, s. 75.& Hayrullah DOĞAN&Yüksel YAVUZ; a.g.e., s.107.

51 Danıştay. 4'üncü Dairesinin, 26.09.1970 tarih ve E.1969/409, K.1970/4542 sayılı Kararı (Hayrullah DOĞAN&Yüksel YAVUZ; a.g.e., s.107)

52 Emircan DİLBER&Gökhan BELGE; a.g.m., s.162.

rülebiliirliğı esas almak, tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek, amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak, görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmaya mecburdurlar.

#### 2.4.6. Vergi incelemei Esnasında inceleme Elemanlarının Yetkileri

Uygulamada vergi incelemelerinin amacına uygun yapıpı sağlıklı neticelendirilmesi için inceleme elemanlarına çeşitli yetkiler verilmiştir. Daha önceki bölümlerde zikrolunan yetkilerin kullanılması büyük ölçüde inceleme elemanının takdirine bırakılmış görölmektedir. Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde inceleme elemanlarının vergi incelemesindeki başlıca görev ve yetkileri; vergi inceleme yetkisi (VUK 135), ikmalen tarhiyat yetkisi (VUK 29), re'sen takdir yetkisi (VUK 30), vergi hatalarını meydana çıkarma yetkisi (VUK 119), yoğun ve yaygın vergi kontrolü yapma yetkisi (VUK 127, 128 ve 130), günlük hâsılât tespiti yetkisi (VUK 127/I-a), ödeme kaydedici cihaz kullanımının kontrolü yetkisi (VUK 127/I-b), kayıt nizamı ve belge düzeni kontrolü yetkisi (VUK 127/I-c), vergi levhası denetimi yetkisi (VUK 127/I-c), kanuni defter ve belgelerin dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter ve belgeleri alma yetkisi (VUK 127/I-c), nakil vasıtalarında bulunması gereken belgelerin kontrolü ve taşıyan yolcu ile malların miktar ve mahiyetini ölçmek, tartmak, saymak yetkisi (VUK 127/I-d), nakil vasıtalarının trafikten alıkonulması yetkisi (VUK 127/1-e), yoklama yetkisi (VUK 128/4 ve 130), fiili envanter yapma yetkisi (VUK 134/II ve 257/5), işyerinde inceleme yapmak görev ve yetkisi (VUK 139/I), işyerinde ibraz edilen defter ve belgeleri daireye talep etme yetkisi (VUK 139/III), vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının yer aldığı inceleme tutanaklarının imzalanmasını isteme yetkisi (VUK 141/I), inceleme tutanaklarının imzalanmaması halinde defter ve belgeleri alıkoyma ve vergi dairesine teslim etme yetkisi (VUK 141/II), mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde

arama yapma yetkisi (VUK 142), gerçek veya tüzel kişilerden bilgi toplama yetkisi (VUK 148), istihbarat arşivinden yararlanma yetkisi (VUK 152), defter ve belgelerin ibrazını isteme yetkisi (VUK 256), incelemenin düzenli ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için işyerinin durumuna göre, uygun bir çalışma yeri gösterilmesini istemek yetkisi (VUK 257/1), incelemenin düzenli ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için gerekli görülen bilgi ve yardımları mükelleften ve mükellefe bağlı olarak çalışanlardan istemek yetkisi (VUK 257/2), işyerini gezmek yetkisi (VUK 257/3), rayiç bedel takdir yetkisi (VUK 257/4 ve Emlak Vergisi Kanunu Md.31), VUK'un 359 ncu maddesinde yer alan kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarını Cumhuriyet Savcılığına doğrudan bildirme görev ve yetkisi (VUK 367), tarhiyat öncesi uzlaşma yetkisi (Yönetmelik 4/k, VUK Ek.Md. 1), teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk istemi yetkisi (6183 sayılı AATUHK. Md. 9,13,17), tecile esas çok zor durum halinin tespiti görevi yetkisi (6183 sayılı AATUHK. Md. 48), ödeme kaydedici cihazlara ilişkin denetim yapma yetkisi (3100 S.Kan. 9/2) şeklinde sıralana bilinir. Görüldüğü gibi inceleme elemanlarının VUK'a istinaden yapabilecekleri incelemelerde denetlemeleri ve kontrol etmeleri gereken noktalar oldukça geniştir. Dolayısıyla bu hükümler çerçevesinde inceleme elemanları bir işletmeye ait her türlü, defter, belge, hesap vb. ilgili tüm kayıtları izleyebilmektedirler.<sup>53</sup>

#### 2.4.7. Vergi incelemesinde Süre

incelemenin bitme tarihi kanunda tanımlanmamıştır. Tanımlanmamasının önemi; inceleme sonrasında yapılacak işlemlerin tabi olacağı işlem açısından değer taşımaktadır. Mezkûr Yönetmelik'in 21'inci maddesi ile bu sorun ortadan kaldırılmıştır. Mezkûr Yönetmelik'in 21'inci maddesi uyarınca vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir. Ancak, incelemenin tamamlanmış olması, ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesine engel teşkil olmaya-caktır. Mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletiliği tarihten itibaren en geç 15 gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir. Ancak, defter ve belgeler ilgili tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde inceleme neticesinde tarh edilen vergi ve kesilen

53 Hayrullah DOĞAN&Yüksel YAVUZ; a.g.e., s.90.&A.Naci ARIKAN; a.g.m., s.52.

cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez.

Mezkûr Yönetmelik'in 23'üncü maddesi gereğince incelemeler mümkün olan en kısa sürede tamamlanır. incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla 6 ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır. Vergi incelemelerinde vergi inceleme elemanlarınca uyulması zorunlu esaslar genel itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nun 6009 sayılı Kanun ile değişen 140'ıncı maddesi ile belirlenmiş ve 140/6'ncı bent hükmüne göre; inceleme elemanlarınca incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır.

Ancak bu süreler içerisinde incelemenin bitiremeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç 10 gün önce, ek süre talep edebilirler. Ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra bir defaya mahsus olmak üzere 6 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılan yazılı olarak bildirilir. Bu düzenleme ile vergi incelemelerinin tahakkuk zamanasını beklemeksizin tam incelemelerde bir buçuk yıl, sınırlı incelemelerde ise bir yıl içinde tamamlanarak mükelleflerin kafasında oluşacak belirsizliklerin kaldırılması hedeflenmektedir.<sup>54</sup>

inceleme 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 başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır. Ek süre dâhil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. ilgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir.

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi

Gazete'de yayımlanan Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23/9 no'lu bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi ile tasfiye ile ilgili hükümler nedeniyle vergi incelemesi süresi ile ilgili istisnai düzenleme yapılmıştır. Mezkûr maddenin 1/ç bendi ile tasfiyenin birden fazla yıl sürmesi halinde tahakkuk zamanasının, tasfiyenin sona erdiği yıldan itibaren başlayacağı ve 8'nci bendi ile de tasfiye memurlarının tasfiyenin tamamlanmasını müteakip işlemlerinin incelenmesi için başvuru müteakip 3 ay içinde incelemeye başlanacağı ve aralıksız devam edileceği ve vergi incelemesinin bitmesini izleyen 30 gün içinde vergi dairesince inceleme sonucunun tasfiye memurlarına bildirileceği belirlenmiştir. Nitekim 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23/9 no'lu bendi ile inceleme süreleri ile ilgili olarak bu konuda istisnai bir düzenlemeye gidilmiştir.<sup>55</sup>

Buna ilaveten Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23/9 no'lu bendi ile inceleme süresinin mali tatile denk gelen sürelerinin işlemeyeceği şeklinde hüküm koymuştur. 5604 sayılı Mali Tatil ihdas Edilmesi Hakkındaki Kanun ile uygulamaya giren "mali tatil" uygulaması ile 1-20 Temmuz tarihleri arasında inceleme elemanının mükelleften istenen bilgi ve belgelerin istenilmeyeceği sonucu çıkmaktadır.

Ülkemizde 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunla resmi ve dini bayram günleri ile genel tatil günleri belirlenmiştir. Ülkemizde resmi ve dini bayramlar ile genel tatil günlerinde genel itibarıyla resmi nitelikteki çalışmaların yürütülmesi mümkün olmadığından, resmi çalışma günlerine gelen tatiller nedeniyle de vergi incelemeleri yürütülememektedir. Buna rağmen incelemelerde süreler işlemektedir. Benzer durum hafta sonlarının da bu sürelerden sayılması nedeniyle eleştiri konusu yapılabilir.<sup>56</sup>

Mücbir sebep hali Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenmiş olup aynı Kanunun 15'inci maddesinde ise vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afet-

<sup>54</sup> Mehmet Ali ÖZYER; a.g.e., s.299.

<sup>55</sup> Meftun CANBEK; Vergi incelemesinde Süre Sınırının Kritiği, Vergi Dünyası, Sayı 402, Şubat 2015, s.77.

<sup>56</sup> Meftun CANBEK; a.g.m., s.78



ler, kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tahakkuk zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Ancak mücbir sebepler mükellefi bağlayıcı niteliktedir. Mücbir sebep hallerinden biri var ise mükellef kanunun kendisine verdiği hakları kullanırken vergi inceleme elemanını bağlamayacaktır. Yani mücbir sebepler mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini engelleyen bir düzenleme olup inceleme elemanlarını ve inceleme süresinin işleyişini etkilemeyecektir.

#### 2.4.8.Vergi incelemesi Sonucunda Düzenlenen Raporlar

Vergi Usul Kanunu'nda hükümlenen usulsüzlük cezasını içeren işlemlerin düzenlendiği rapora "usulsüzlük ihtiva eden kabul raporları", dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinden aldığı kaçakçılık suçunun varlığı halinde cumhuriyet savcılığına verilmek üzere ve sonucu genelde hürriyeti bağlayıcı bir ceza ile ilzam olunan rapora "vergi suçu raporu", müfettişlerin herhangi bir vergi beyannamesine göre yapılan incelemeleri dışında kalan ancak vergi kanunları uygulamaları

ile ilgili yaptığı incelemeler neticesinde düzenlendiği rapora "vergi tekniği raporu", adı verilir.

#### 2.4.9.Vergi incelemesi Tamamlandığı Halde Defter ve Belgeler iade Edilmeye Bilinir mi?

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri kapsamında inceleme neticelenince inceleme elemanının düzenlediği tutanağa tüm inceleme esnasında vergileme ile alakalı tüm olay ve hesaplar aktarılır. Tutanakta, inceleme esnasında tespit edilen emarelere istinaden yapılmış olan tarhiyatla alakalı olarak defter ve belgelere ait hususlar dikkate alınır. Tutanakla tevsik edilen hususları imzalamak istemeyen mükellefin varlığı halinde ise defter ve belgeler incelemeye ilişkin kesilen vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar el konulur. Ancak daha sonra tutanağı imzalarsa geri alabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus; inceleme tutanağında inceleme elemanının tespit sonucu yapmak istediği hususların olmadığı defter ve belgelerin iadesi için nihai yargı kararının beklenmesi gerekmez. Nihai karar, tutanakta tespit edilen ve mükellefin imzalamaktan kaçındığı hususların kayıt edildiği defter ve belgelerin iadesi için bekleniecektir.<sup>57</sup> Konu ile alakalı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.11.2008 tarih ve Esas No; 2007/492, K:2008/735 sayılı kararı da<sup>58</sup> konuyu teyit maksatlıdır. Kararda özetle, inceleme esna-

57 Hayrullah DOĞAN&Yüksel YAVUZ; a.g.e., s.439.

58 DANIŞTAY  
Vergi Dava Daireleri Kurulu  
Esas No : 2007/492  
Karar No: 2008/735  
Özeti : 1- Vergi beyannamesinin verilmemesi halinde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığının kabul edileceği,  
2- Vergilendirmenin dayanağı resen tarh nedeni defter ve belge ibrazından kaçınılması olmadığından, ibraz yazısının tebliğine ilişkin usule aykırılıkları söz konusu hukuki durumu etkilemeyeceği,  
3- Vergi incelemesi sırasında veya sonunda düzenlenen tutanakların nezdinde inceleme yapılan veya yetkilisince imzalanmamış olmasının, vergilendirmenin kaldırılmasını gerektirmeyeceği hakkında.  
Temyiz Eden : Sivrihisar Vergi Dairesi Müdürlüğü  
Karşı Taraf : ...  
İstemin Özeti : 1998 yılında satın aldığı ithal motorine ait katma değer vergisinin, Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesi ve 68 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde öngörülen kısmı, tevkif edilmediği ve vergi dairesine yatırılmadığından; davacı adına, sorumlu sıfatıyla Ekim 1998 dönemi için re'sen salınan kaçakçılık cezası katma değer vergisi davaya konu yapılmıştır. Davayı inceleyen Eskişehir 1.Vergi Mahkemesi, 7.3.2002 günlü ve E:2001/298, K:2002/91 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun tebliğ yapılacak kimseleri düzenleyen 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, 3'üncü fıkrasında da; kendisine tebliğat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde, tebliğin ikametgah adresinde bulunanlara veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılacağı, aynı Kanunun 134'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; vergi incelenmesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu; 141'inci maddesinde; inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayların ve hesap durumlarının tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa, bunların da tutanağa geçirileceği, bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasını mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğunun öngörüldüğü, 30.9.1998 ile 12.1.1999 tarihleri arasında ithal motorin satışı yapan davacının aynı dönem defter ve belgelerinin incelenmek üzere ibrazı istenen 2.6.1999 gün ve 1999/Y-32 sayılı yazının, 14.6.1999 tarihinde davacının ağabeyi ...'a, 7.7.1999 gün ve 1999/Y-39 sayılı yazının ise 12.7.1999 tarihinde davacının gelini ...'a tebliğ edilmesine rağmen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi üzerine, 5.7.1999 gün ve 1999/6-16 sayılı, 29.7.1999 gün ve 1999/6-17 sayılı basit raporlar düzenlenerek özel usulsüzlük cezaları kesildiği, yaklaşık üç yıl sonra, 16.2.2001 tarihinde ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucunda düzenlenen 20.2.2001 günlü tutanağın imzalanması için gönderilen 20.2.2001 gün ve 2001/10 sayılı yazının, davacının eşi açıklamasıyla ...'a tebliğ edilmesine karşın tutanağın imzalanması için başvurulmadığından, inceleme raporunda belirtilen matrah farkı üzerinden re'sen salınan katma değer vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin ihbarnamelerin bizzat davacıya tebliğinden sonra açılan davada; dava dilekçesine ekli nüfus kayıt örneğine göre davacının Hayrettin isimli ağabeyi ve bekar olması nedeniyle eşi ve gelinin olmadığı, dolayısıyla gerek defter ve belgelerin ibrazına dair yazıların, gerekse defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucu düzenlenen tutanağın imzalanması için gönderilen yazının yasadai belirtilen kişilere ve usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği; bu nedenle, olayda, re'sen tarh sebebi bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi, 10.11.2005 günlü ve E:2002/2716, K:2005/2676 sayılı kararıyla; 213 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinden 1'inci ve 3'üncü fıkralarına değindikten sonra davacı tarafından, gerek defter ve belge ibrazına ilişkin yazıların, gerekse defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucu düzenlenen tutanağın imzalanmasına

sında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirileceği, bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu, ikinci fıkrasında, ilgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden def-

ter veya vesikaların nezdinde inceleme yapılan- dan rızasına bakılmaksızın alınacağı ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceği, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla ilgililerin her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan aramalı incelemelerde defter ve belgeler hakim kararı ile alınır. Ancak incele-

ilşkin yazıların kendisi ile akrabalık bağı bulunmayan ve hiçbir şekilde tanımadığı kişilere tebliğ edildiği ileri sürülmekte ve nüfus kayıtları delil olarak sunulmakta ise de, değinilen yasa hükmüne göre, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde tebligatın ikametgah adresinde o sırada bulunanlardan birine yapılabileceğinin açık olduğu, dava konusu ihbarnamenin de ikametgah adresinde tebliğ edilmesinin karşısında, defter ve belge ibraz yazıları ile vergi incelemesine ilişkin tutanağın imzalanmasına dair yazıların doğru adreste ve orada bulunanlara tebliğ edildiği sonucuna ulaşıldığı gerekçeyle, davanın esası hakkında karar verilmek üzere kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Eskişehir 1.Vergi Mahkemesi, 18.4.2007 günlü ve E:2007/240, K:2007/200 sayılı kararıyla; ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak, nüfus kayıtlarının incelenmesi sonucunda, davacıya gönderilen tebligatı alan ... isimli ağabeyi, ... isimli eşi ve ... isimli gelinin olmadığı anlaşıldığından, tebligatın gerçekten yapıp yapılmadığı, yapıldı ise doğru adreste yapıp yapılmadığının açık olmadığı; kaldı ki, davacı adına aynı nedenle salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisini aynı sebeple kaldıran Mahkemelerin 7.3.2002 günlü ve E:2001/295, K:2002/88 sayılı kararına karşı yapılan vergi idaresi temyizinin Danıştay Dördüncü Dairesinin 11.12.2003 günlü ve E:2002/3180, K:2003/3185 sayılı kararıyla reddedildiği gerekçeyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki ilk kararında ısrar etmiştir. İsrar kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiş, tebligatların davacının beyan ettiği adreste yapıldığı, ayrıca, davaya konu ihbarnamenin de aynı adreste davacıya tebliğ edildiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hâkimi Murat GÜNGÖR'ün Düşüncesi: Yapılan tebligatın usulüne uygun olduğu, ayrıca, sorumlu sıfatıyla davacı adına re'sen salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi uyumsuzluğunda, dava konusu işlem öncesindeki tebligat aşamasındaki usulsüzlüklere dayanılarak karar verilmesi hukuka aykırı olduğundan ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Mukaddes ARAS'ın Düşüncesi : idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir. Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılan nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme ısrar kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü: Temyiz başvurusu, 1998 yılında satın aldığı ithal motoringe ait katma değer vergisinin, Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesi ve 68 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde öngörülen kısmının, tevkif edilecek vergi dairesine yatırılmaması nedeniyle davacı adına, sorumlu sıfatıyla Ekim 1998 dönemi için re'sen salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini kaldıran vergi mahkemesinin ısrar kararının bozulması istemine ilişkindir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun karşı sorumlu başlıklı 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında mükelleflerin Türkiye içinde ikametgahlarının, işyerlerinin, kanuni ve iş merke-zlerinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı tarafından, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulacağı, bu maddede dayanılarak hazırlanan ve 11.6.1998 tarihinde yayımlanan 68 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ise, bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren, ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan, moto-rin, benzin ve fuel oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin % 90'ının satıcıya ödenmeyeceği, alıcılar tarafından vergi sorumlularına ait 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine yatırılacağı, sorumlu sıfatıyla beyan edilecek bu verginin genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği, satıcıların ise, katma değer vergisinin % 10'unu genel esaslara göre beyan ederek ödeyecekleri, ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcıların, gerçek usulde vergiye tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları dışındaki alıcılara teslim etmeleri halinde tevkifat uygulanmayacağı, teslim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin satıcılar tarafından genel hükümler çerçevesinde beyan edilip ödeneyeceği düzenlenmiştir. Davaya konu edilen vergilendirmenin ithal motorin teslim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin %90'ının satıcıya ödenmeyerek davacı tarafından beyanname ile beyan edilmemesi nedeniyle yapıldığı ve re'sen tarh sebebinin beyannamenin verilmemesi olduğu anlaşılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunun re'sen vergi tarhi başlıklı 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının 1'inci bendinde, gerekmesine karşın vergi beyannamesinin verilmemesi halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği ve verginin re'sen tarh edileceği; 11'inci maddesinin birinci fıkrasında da, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden sorumlu olacağı kurala bağlanmıştır. Vergilendirmenin dayandığı re'sen tarh nedeni defter ve belgelerin inceleme-yeye ibrazından kaçınılması olmadığından, ibraz yazısının tebliğine ilişkin işlemlerin usulüne uygun yapılmamasının bu duruma etkisi bulunmamaktadır. Kaldı ki sözü edilen yazının, ihbarnamenin de davacıya tebliğ edildiği ikametgah adresinde, tebliğin yapıldığı sırada bulunan ancak doğru kimlik bildir-meyen bir kimseye tebliğ edildiği açıktır. Defter ve belge ibraz yazısının gereği yazıda öngörülen sürede yerine getirilmemekle birlikte, işletmedeki faaliyetin yürütülmesi için davacı tarafından vekil atanan babası tarafından sonradan ibraz edilen belgeler üzerinde inceleme yapıldığından da ihtilaf yoktur. 213 sayılı Kanunun 141'inci maddesinin birinci fıkrasında, inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirileceği, bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu, ikinci fıkrasında, ilgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikaların ne-zinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınacağı ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceği, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla ilgililerin her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu hükümlerden, inceleme sırasında vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumu hakkında tutanak düzenlenmesinin, inceleme-yi yapanın buna gerek görmesine bağlı olduğu ve bu tutanakların ilgililer tarafından imzalanmasından kaçınılması halinde bu durumun yaptırımının ise inceleme-yeye dayanarak alınan defter ve belgelerin, vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar ilgililere geri verilmemesi olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla inceleme sırasında veya sonunda düzenlenen tutanakların nezdinde inceleme yapılan veya yetkilisince imzalanmamış olması, vergile-dirmenin kaldırılmasını gerektiren bir durum olarak düzenlenmemiştir. Ekim 1998 döneminde ithal motorin alışları nedeniyle yukarıda değinilen Genel Tebliğ hükümleri uyarınca tevkifat yapılmaması ve beyan ederek ödenemesi nedeniyle davacı adına re'sen salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisine karşı açılan bu davanın çözümü, ithal motorinin; ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcıların alındığını kanıtlanmasına bağlı olduğu halde, tarh nedenine ve vergilendirmeye etkisi bulunmayan ibrazdan ve imzadan kaçınma noktası incelenerek verilen kararın bozulması gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile, Eskişehir 1.Vergi Mahkemesinin, 18.4.2007 günlü ve E:2007/240, K:2007/200 sayılı ısrar kararının, dava hakkında yeniden karar verilmek üzere bozulmasına, yeniden verilecek kararda hüküm altına alınacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 21.11.2008 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

X- Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar vergi mahkemesi ısrar kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz. ([http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12\\_03\\_2014\\_104330.pdf](http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104330.pdf)) (Çevrimiçi) 30.10.2015.

me tamamlanınca hâkim kararına bağlı olmaksızın defter ve belgeler iade olunmalıdır. inceleme elemanı uygun görürse hâkimden defter ve belgelerin alıkonulması için ek süre talep edebilir ama bu sürenin sonunda defter ve belgeleri iade etmek zorundadır.

### 3.Sonuç

Maliye Bakanlığı, vergi denetim yöntemlerine başvurarak daha sağlıklı bir vergi sistemi sağlamayı hedeflemektedir. Ancak bunlardan özellikle vergi incelemesi esnasında gerek inceleme elemanlarının gerekse incelemeye tabi tutulanların dikkat edilmesi gereken hususlar vardır ki bunun önemi iki taraf için de hem idari hem de yargı aşamasında daha sağlıklı şekilde savunma yapmalarını sağlamadadır. Bu çerçevede vergi incelemesi esnasında mükelleflerin hakları; inceleme elemanının kimliğini görme hakkı, inceleme konusunu öğrenme hakkı, incelemeye başlama tutanağını düzenlenmesini isteme hakkı, incelemenin kendi işyerinde yapılmasını isteme hakkı, incelemenin mesai saatleri dışında yapılmamasını isteme hakkı, incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı, inceleme elemanına teslim edilecek defter ve belgeler için teslim tutanağı isteme hakkı, inceleme ile alakalı hak ve yükümlülüklerini idareden öğrenme hakkı, incelemeye başlama tutanağı ile inceleme sırasında düzenlenen tutanaklardan bir nüsha alma hakkı, inceleme esnasında düzenlenen tutanağı imzalamama hakkı, mükellefin itiraz ettiği ve açıkladığı hususların tutanakta yer almasını isteme hakkı, incelemede vergi mahremiyetine uyulmasını talep etme hakkı, incelemenin sona erdiğini belirten yazı isteme hakkı, inceleme tamamlandıktan sonra ibraz edilen defter ve belgeleri geri isteme hakkı, incelemenin süresinde tamamlanmamasının nedenini isteme hakkı, sınırlı incelemenin inceleme aşamasında tam incelemeye çevrilmesinin nedenini öğrenme hakkı, incelemede temel ilkelere uyulmasını isteme hakkı, vergi inceleme raporlarının hukuka uygun yolla tebliğini isteme hakkı, arama kararının bir örneğini isteme hakkı, aramada el konulan defter ve belgelerin ayrıntılı envanterini isteme hakkı ve hard disklerinin yedeklenmesinin zararsız şekilde yapılmasını isteme hakkı, arama çuvallarının açılmasında bulunma hakkı, kayıtların tamamlanması için süre isteme hakkı ve lehe olan vergilerin de hesaplanmasını isteme hakkı şeklinde sayılabilir.

Diğer taraftan inceleme elemanlarının Kanunlar haricinde çalışma ve inceleme usullerini açıklayan 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi

Gazete’de yayımlanan Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile birçok soruna çözüm getirildiği görülmektedir. 

### KAYNAKÇA

ARIKAN, A. Naci; Usul Kanununda Vergi incelemesi ile ilgili Yer Alan Hükümler ve Vergi inceleme Elemanlarının Yetkileri, Vergi Dünyası, Sayı 382, Haziran 2013.

ASLAN, Cenk Murat; incelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?, Vergi Dünyası, Sayı 386, Ekim 2013

BATİ, Murat; Kamu Gelirlerinin Anayasal Dayanağı, Yaklaşım, Sayı 243, Mart 2013

BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi 36’ncı Baskı, Ankara, Ekim 2015.

CANBEK, Meftun; Vergi incelemesinde Süre Sınırının Kritiği, Vergi Dünyası, Sayı 402, Şubat 2015

DEMİRCİ, Azmi; Vergi inceleme Tutanakları – II, Yaklaşım, Sayı 219, Mart 2011

DİLBER, Emircan & BELGE, Gökhan; Vergi incelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-I, Vergi Dünyası, Sayı 366, Şubat 2012.

Emircan DİLBER&Gökhan BELGE; Vergi incelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-I, Vergi Dünyası, Sayı 367, Mart 2012

DOĞAN, Hayrullah & YAVUZ, Yüksel; Örneklerle Vergi incelemeleri, DT Denetim Yayını, İstanbul, Haziran 2014

EROL, Ahmet; Vergi incelemesi Sırasında Mükellef Hakları – I, Yaklaşım, Sayı 207, Mart 2010

GÜVEN, Fatih & ÖZEL, İlyas; 425 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sonrasında Özelgelelerin Vergi incelemelerine Etkisi, Vergi Dünyası, Sayı 381, Mayıs 2013.

KÜLÜŞ, Ali & MANAV, Tugay; 6009 Sayılı Kanun, 425 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ve 63 Sıra No’lu VUK Sirküleri ile Yapılan Düzenlemelerin Vergi Denetimine ve Vergilemede Adalet ve Eşitlik ilkelerine Etkisi, Vergi Dünyası, Sayı 391, Mart 2014,

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim ilke ve Esasları, CİLT I, 6’ncı Baskı, Ankara, Temmuz 2015.

NAS, Adil; Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği, Vergi Dünyası, Sayı 358, Haziran 2011

OKTAR, Salim Ateş; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul, 2011.

ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008

ÖZBEK, Veli Özer & KANBUR, Mehmet Nihat & DOĞAN, Koray & BACAĞSIZ, Pınar & TEPE, ilker; Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2012.

ÖZYER, Mehmet Ali; Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Yayınları, 6. Baskı, Ankara, Temmuz 2014

PEHLİVAN, Osman; Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergi Dünyası, Sayı 62, 1986

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2009.

YETKİNER, Erkan; 6009 Sayılı Kanun ile Vergi incelemelerinde Uyulacak Esaslara ilişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler, Vergi Dünyası, Sayı 359, Temmuz 2011