

VERGİ İNCELEMESİNDE 6009 SAYILI KANUN'DAN ÖNCEKİ VE SONRAKİ DURUM VE DEĞERLENDİRİLMESİ-I

Av. Bekir BAYKARA

Bu yazı Yaklaşım / Ekim 2010 / Sayı: 214 da yayımlanmıştır.

I- GİRİŞ

“Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” başlığını taşıyan 6009 sayılı Kanun, 01.08.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Kanun ile vergi hukuku ve uygulamasında önemli bir yer tutan **“Vergi İncelemesi”** kurumunda esaslı değişiklikler yapılmıştır.

Bu yazımızda ise, vergi incelemesi kurumunun 6009 sayılı Kanun’dan sonraki durumunu inceleyeceğiz.

Yazımızın birinci bölümde vergi incelemesi ve 6009 sayılı Kanun’dan önceki durum, ikinci bölümde ise 6009 sayılı Kanun’un getirdiği yenilikler ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise, yapılan değişiklikler mükellef hakları açısından ele alınıp değerlendirilmiştir(1).

II- VERGİ İNCELEMESİ VE 6009 SAYILI KANUN'DAN ÖNCEKİ DURUMU

Bütün vergilerde tarh ve tahsil olmak üzere en az iki aşama bulunur. Tarhiyat usulü ne olursa olsun, yoklama vergilerin tümünün olmazsa olmazıdır. Ancak verginin tarhi beyana dayanıyor ise, bu kez vergi incelemesi olmazsa olmaz hale gelir. Gerçekten beyana dayalı tarhiyatın başarısı vergi incelemesine bağlıdır.

Aksi halde, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilemez. Bu nedenle GVK’nın gerekçesinde **“Vergi demek tetkik (denetim- inceleme) demektir”** denmektedir(2).

Kamu gelirleri arasında en geniş yeri tutan vergilerin toplanması için çok önemli olan vergi incelemesi, mükellef (sorumluları da kapsar şekilde kullanıyoruz) için de çok önemli sonuçlar meydana getiren bir işlemdir, faaliyettir. Mükellef vergi incelemesine katlanmak, rıza göstermek zorundadır. Bu bakımdan vergi incelemesinin mükellef için bir maliyeti vardır. Bu maliyet hem maddi, hem de manevidir. Vergi incelemesi sonucunda hiçbir vergi çıkmasa bile,

bunun bir maliyeti, meşakkati, sıkıntısı vardır ve bunun inceleme elemanının davranışı ile doğrudan ilgisi yoktur. Gerçekten, incelenen kişiye bankaların tutumu değişir, finansman imkanları daralır, tedarikçiler çekingen davranır, hisse senetlerinin değeri düşer, yatırım, birleşme ve devir kararları ertelenir. İnceleme için önemlice sayılabilecek bir zaman ayrılmak zorunda kalınır. Belirsizlik, yöneticilerin işlerinde yoğunlaşmalarına engel olur. Gözlemlerimiz, vergi incelemesinin çoğu zaman, tutukluluk durumu olmayan ceza soruşturma ve kovuşturmasından daha sıkıntılı olduğu yönündedir. Gerçekten, vergi incelemesi, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin en üst ve en hassas noktasını oluşturmaktadır(3).

Öte yandan vergi incelemesi, vergi tarhıyla birlikte, bazı durumlarda ceza soruşturmasını da başlatan hukuki işlemdir(4). Bu yönüyle vergi incelemesi, hem idari usul, hem idari yargılama hem de ceza yargılama usulü ile ilgili bir işlemdir. Hal böyle iken, vergi incelemesiyle ilgili düzenlemeler yetersizdir. Daha doğrusu, Kanun'un çıktığı zamanda yeterli, hatta ileri sayılabilecek düzenleme, gelinen noktada yetersiz kalmıştır. Gerçekten; vergi incelemesi, önemli bir İdari Usul Kanunu olan 213 sayılı VUK'da düzenlenmiştir. Bu Kanun'da 1949 yılında kabul edilen 5432 sayılı VUK'un yeniden yazımından ibarettir. Yani 5432 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanun arasında fazla bir fark yoktur. 213 sayılı Kanun'da bugüne kadar birçok değişiklik yapıldığı halde, inceleme ile ilgili hükümler hiç değişmemiştir. Vergi incelemesiyle ilgili, tüzük, yönetmelik veya tebliğ şeklinde ikincil mevzuat bulunmamaktadır. Sadece 08.07.1970 tarihli Maliye Hesap Uzmanları Yönetmeliği'nde inceleme ile ilgili oldukça ayrıntılı sayılabilecek hükümler mevcuttur. Ancak yeterli olmadığı gibi genel de değildir(5). Gene Hesap Uzmanları Kurulu'nun "hizmete özel" nitelikte "inceleme ve rapor yönergesi" ile "rapor okuma yönergesi" bulunmaktadır. Bunun dışında diğer denetim birimlerinin yönetmeliklerinde inceleme usulüyle ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu denetim birimlerinin yıllık planlarında incelemeyle ilgili hükümleriyse, hizmete özel gizlilik nedeniyle bilinmemektedir. Esasen kamuya açıklanmamış bu metinler bir iç işlem olup, mükellefle ilgisi yoktur. En son olarak Gelir İdaresi Başkanlığı yayınladığı mükellef hakları bildirgesinde, incelemeyle ilgili haklardan bahsedilmiş, daha sonra 2007 yılı sonunda "**Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları ve İdarenin Yükümlülükleri**" başlıklı bir broşür çıkarılmıştır. Ancak bu belgenin düzenleyici işlem olmadığı açıktır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, dünyada ve ülkemizdeki gelişim ve değişimler, vergi incelemesi konusunda düzenleme yapma ihtiyacını doğurmaktadır. Herşeyden önce idari usul

anlayışı değişmiştir. Daha önce, olaydan sonra hukuki koruma (himaye) sağlayan idari yargılama usulü ön planda iken, olaydan önce hukuki koruma sağlayan idari usulün stratejik önemi artmıştır(6).

Öte yandan, inceleme ile ilgili hükümlerin yasalaştığı 1949 yılından bu yana ülkemiz iktisadi, mali ve hukuki yapı itibariyle çok değişmiş, gelişmiştir. Kanun'un çıkarıldığı 1949 yılında otuzbin(7) olan beyannameli mükellef sayısının, 2010 yılı Temmuz ayı itibariyle kurumlar vergisinde 646.961, gelir vergisinde 1.697.011(8) olduğunu söylemenin, bu genişlemeyi göstermeye yeteceğini düşünürüz.

Vergi incelemeleri konusundaki hükümlerin konulduğu 1949 yılından bu yana Anayasamız iki kere değişmiş(9) mevcut Anayasamız da kişi hak ve özgürlükleri konusunda önemli değişikliklere uğramıştır(10). Köklü değişiklikler de gündemdedir. Keza temel kanunlarımızdan olan Ceza Kanunu ile Ceza Yargılama Usulü Kanunu değişmiş; yeni CMK ile suç kolluğunun her hareketi kurala bağlanmış, sanık hakları en üst düzeyde korunmuştur. 1926'dan beri, esas itibariyle, hiç değişmeyen medeni kanun, değişmiştir. Ticaret Kanunu tasarısı Meclis'e sevk edilmiş, Borçlar Kanunu ise yoldadır.

Türkiye 1951 yılında İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ni imzalamış, 1985 yılında da bireysel başvuru hakkını kabul etmiştir.

Dünyada 1990 yılından sonra“küreselleşme” (globalization) olgusu gündeme gelmiş, iletişim ve ulaşım alanındaki gelişmeler dünyayı “koca köy” haline getirmiştir. Türkiye ekonomisi dışa açılmış, yabancı yatırımlar artmış, muhasebeden hukuka standart kural ihtiyacı artmıştır. Bütün bunlar halkımızın hukuka bakışını değiştirmiş, “hak” ve “hukuk” beklentisini artırmıştır.

İncelemede hedef kitle olan ticaret ve sanayi erbabı ile bunlara ve inceleme elemanına yardımcı olan muhasebeci mali müşavirler de eskisi gibi değildirler. Son otuz yıl öncesine kadar kalem erbabı (memur) olamayanların seçtiği ticaret ve sanayi işi artık tahsilli, dünya görmüş kişilere geçmektedir. Keza, özellikle 3568 sayılı Kanun'dan sonra muhasebeci ve mali müşavirlerin kalifikasyonu yükselmiş, yeni ve yetkin bir meslek ihdas edilmiştir.

Buraya kadar altını çizdiğimiz gelişmeler, vergi incelemesi konusunda da yeni düzenlemelere ihtiyaç bulunduğunu göstermektedir. Gerçekten mevcut düzenlemeler, mükelleflerin “Niçin ben inceleniyorum?” “Herkes böyle yapıyor niçin bana ceza kesiliyor”, “defteri teslim ettim bana bu konuda belge verilmedi, ‘kaybolursa ben ne yaparım’ dedim, ‘sen Devlet’e güvenmiyor musun’ dediler, bir şey diyemedim, ne yapabilirim?”(11),“tutanağa neleri yazdırabilirim?”, “Tutanağa gerçek durumu

yazdırmak istedim kabul edilmedi ne yapabilirim?”, “Defterleri teslim ettim, iki yıl sonra geri verildi ancak incelendiğine dair bir belge verilmedi, bunun anlamı nedir?”, “Defterleri karşı inceleme diye aldılar, iki yıl kaldı sonunda sınırlı inceleme diye rapor yazdılar”, “İnceleme üç yıl sürdü bu normal midir?”, “İnceleme elemanı dört ay boyunca beni her an çağırabileceğini söyledi. Halbuki konuyu benden çok müdürlerim bilir. Tutanağı onlar imzalayamaz mı?” “Daha önce beni şu denetim elemanı incelemiş ve böyle yapmıştı, şimdiki inceleyen ise ben öyle yapmam diyor. Bu iş kişiye göre değişir mi, bunun bir kanunu nizamı yok mu?” gibi soruları cevapsız kalmaktadır. Halbuki hukuk devletinde bütün bunların cevabını hukukun kendisi verir. Esasen bütün bu soruların cevabı, gerek doğrudan gerekse yorum yoluyla hukukumuzdan çıkarılabilir. Ancak bunlar düzenli, derli toplu bir metin olarak vatandaşa sunulmaz ise anayasada, uluslararası sözleşmelerde, değişik kanunlarda yer alan düzenlemeleri hayata geçirmek, canlandırmak mümkün olamamaktadır.

Gerçekten mükelleflerin zihninde beliren ve bir kısmı yukarıda verilen soruların cevabını vermek gerekir. Bu, hukuk devleti ve düzenli idare ilkesinin bir gereğidir. Ayrıca bütün bunlar, vergi idaresinin sağlıklı işlemesi için cevap verilmesi, cevap bulunması gereken sorulardır. Aslında her soru çözülmesi gereken bir sorundur.

İşte bu soruların cevabı bir kısmı, inceleme konumuz olan 6009 sayılı Kanun’da vardır. Ancak, soruların asıl cevabı, bu Kanun gereği yapılacak düzenlemeler ile verilecektir.

III- 6009 SAYILI KANUN’UN VERGİ İNCELEMESİNE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

A- VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLAMA TUTANAĞI DÜZENLEMEK, ZORUNLU HALE GETİRİLMİŞTİR

Kanunla eklenen hükme göre, inceleme elemanı; vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak, bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verecektir. İnceleme yapan, bu tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderecektir.

B- VERGİ İNCELEMESİ İÇİN AZAMI SÜRE BELİRLENMİŞTİR

Vergi incelemesi için azami süre belirlenmiştir. Buna göre, tam incelemeler bir yıl, sınırlı incelemeler altı ay içinde bitirilecektir. Kanun’da tanımı yapılmamakla birlikte, sınırlı incelemenin halen yapılmakta olan “kısa inceleme” ye karşılık geldiği anlaşılmaktadır.

C- VERGİ İNCELEMESİ İLE İLGİLİ ÜÇ ÇEŞİT KOMİSYON OLUŞTURULMUŞTUR

Vergi incelemesi ile ilgili üç çeşit komisyon oluşturulmuştur. Bunlar Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile Özelgeleri Değerlendirme

Komisyonudur. Kanunla eklenen hükümlere göre, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde **“Rapor değerlendirme komisyonları”** oluşturulacaktır. 135. madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları ise, Gelir İdaresi Başkanlığı taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilecektir. Kanun’dan, bakanlık bünyesinde, merkez denetim birimlerinin raporları ile ilgili olarak kurulacak **“Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu”** ile diğer denetim elemanlarının raporları için **“Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Rapor Değerlendirme Komisyonu”** adıyla iki ayrı merkezi rapor değerlendirme komisyonun bulunacağı sonucu çıkmaktadır. Rapor değerlendirme komisyonlarının görevi, vergi inceme raporlarını **“vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden”** değerlendirmektir. **“Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu”**, incelemeyi yapan denetim elemanı ile **“rapor değerlendirme komisyonu”** arasında uyumsuzluk oluşması halinde, bu uyumsuzlukları karara bağlayacaktır. Komisyon ayrıca, Maliye Bakanlığı’nca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarını, **“vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden”** değerlendirecektir. Merkezi denetim elemanlarının raporlarını değerlendirecek rapor değerlendirme komisyonları merkez komisyonun oluşumu Kanun tarafından belirlendiği halde; taşrada kurulacak komisyonlar ile bunlara ilişkin merkez değerlendirme komisyonunun oluşumunun yönetmeliğe bırakıldığı anlaşılmaktadır.

6009 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile VUK’un 140. maddesine eklenen 4. fıkra ile incelemede görevli bir komisyon daha oluşturulmuştur. Komisyonun adı Kanun ile belirlenmemiştir. Daha sonra yönetmelikte belirlenecektir. Biz **“Özelgeleri Değerlendirme Komisyonu”** adının uygun olduğunu düşünüyoruz.

Bu komisyonun görevi, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özgelgenin 369. maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özgelgeyi değerlendirmektir.

Komisyon, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile VUK’un 413/III. maddesine göre oluşturulan komisyondan iki üye olmak üzere beş kişiden oluşacaktır.

D- VERGİ SUÇLARI, RAPOR DEĞERLENDİRME KOMİSYONLARI TARAFINDAN VERİLECEK “MÜTALAA” İLE SAVCILİĞA BİLDİRİLECEKTİR

VUK'un 367. maddesinin 1. fıkrasında, 6009 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile yapılan değişlikle, vergi suçu raporları "**ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla**" Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilecektir. Yazılan vergi suçu raporları, bu mütalaa alındıktan sonra, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri doğrudan; diğer inceleme elemanları ise, vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilecektir.

E- İDARİ DÜZENLEMELERE AYKIRI RAPOR YAZILAMAYACAKTIR

6009 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile VUK'un 140. maddesinin birinci fıkrasına 5. numaralı bent olarak "**Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler**" hükmü eklenmiştir.

Vergi inceleme elemanları bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa, bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenleyecekleri bir rapor ile bildirebileceklerdir.

(Devamı Gelecek Sayımızda)

- (1) Daha önce, vergi incelemesiyle birisi dolaylı, dördü de doğrudan ilgili beş makale kaleme almış; daha sonra da bu makaleleri de içeren bir kitap(2) yayımlamıştık. Bizim tarafımızdan bu konuda yazılan makaleler ve yayınlandıkları yerler şöyledir: Bekir BAYKARA, "Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası**, Eylül 2004, Sayı: 277; Bekir BAYKARA, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2004, Sayı: 273; Bekir BAYKARA, "Vergi İncelemesi", **Vergi Dünyası**, Eylül 2007, Sayı: 313; Bekir BAYKARA, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları", **Vergi Dünyası**, Ekim 2007, Sayı: 314; Bekir BAYKARA, "Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri", **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, Sayı: 242 (Bu yazı vergi incelemesi ile dolaylı olarak ilgilidir.); Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleri İle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul 2009. s.,162-208; 366-407
- (2) BAYKARA, age, s. 172
- (3) Oğuz ÇETİNKAYA, "Vergi İncelemesinin Gereęinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluęu", **Yaklaşım**, Mayıs 2002
- (4) Vergi incelemesi sonucunda yazılan vergi suçu raporu, VUK 367. maddeye göre bir yargılama şartıdır. Bkz. BAYKARA, age, s. 406.
- (5) Bkz. www.huk.gov.tr

- (6) Tekin AKILLIOĐLU, “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması”, www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm 11Ağustos 2004
- (7) 1949 tarih ve 5421 sayılı GVK gerekçesi.
- (8) www.gib.gov.tr
- (9) 1961 ve 1982 yıllarında.
- (10) 1982 Anayasası, bu güne kadar 9 kez değişikliğe uğramıştır. 10. değişiklik 07.05.2010 tarihli 5982 sayılı Kanunla olanı 12 Eylül’de yapılacak referanduma tabidir. Bunların en önemlisi 2001 yılında 4709 sayılı Kanunla yapılan en son değişikliktir.
- (11) Defter ibraz etmemeden dolayı asliye ceza mahkemesinde yapılan yargılamaların önemli bir kısmında defterlerin vergi incelemesi için alındığı fakat iade edilmediği iddia edilmektedir. En son olarak yine aynı nitelikte bir kovuşturma nedeniyle müdafii olarak bulunduğumuz bir davada duruşma beklerken başka bir davada bu hususu iddia edilmiş, Mahkeme savunmayı ciddiye almış ve durumu İdareye sorma kararı almıştır.