

VERGİ İNCELEMESİNDE 6009 SAYILI KANUN'DAN ÖNCEKİ VE SONRAKİ DURUM VE DEĞERLENDİRİLMESİ-II(G)

Av. Bekir BAYKARA

Bu yazı Yaklaşım / Kasım 2010 / Sayı: 215 da yayımlanmıştır.

F- VERGİ İNCELEMESİ İLE İLGİLİ YÖNETMELİKLER ÇIKARILACAKTIR

Yukarıda Maliye Bakanlığı'nın vergi ile ilgili çok fazla idari düzenlemesi olduğu halde vergi incelemesi alanında hiç düzenleme yapmadığını belirtmiştik.

Bu kez 6009 sayılı Kanun üç ayrı hüküm ile yönetmelik çıkarma yetki ve görevi vermiştir. Bu düzenlemeler, Kanun'un 9. maddesi ile VUK'un 140. maddesine eklenen 6. fıkra ve 26. madde ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye eklenen 33/B maddenin 4 ve 7. fıkraları gereği yapılacaktır.

VUK'un 140/6. maddesi uyarınca çıkarılacak yönetmelikte, 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 değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları belirlenecektir.

33/B maddenin 4. fıkrası uyarınca çıkarılacak yönetmelikte, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esaslar düzenlenecektir.

33/B maddenin 7. fıkrası uyarınca, çıkarılacak yönetmelikte, bu maddenin 1. fıkrası uyarınca oluşturulan Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun çalışma usul ve esasları, yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesi ile bu

maddede yer alan diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar dzenlenecektir.

Yukarıda belirtilen ynetmelikler, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun önerisi üzerine, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacaktır.

G- VERGİ İNCELEME VE DENETİM KOORDİNASYON KURULU KURULACAKTIR

6009 sayılı Kanun'un 26. maddesi ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Grevleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname'ye eklenen 33/B maddesi gereği "**Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu**" oluşturulacaktır. Maddenin 2. fıkrasında Kurul'un oluşumunu belirlenmiştir.

Kurul'un grevi maddenin 1. fıkrasında sayılmıştır. Bu grevler, Bakanlığın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek, Bakanlığın vergi inceleme ve denetim birimlerinin uygulayacağı yıllık vergi inceleme ve denetim planını hazırlamak ve uygulamayı izlemektir. Ancak Kurul'a yukarıda incelediğimiz ynetmelikleri önerme grevi de verilmiştir. Yıllık vergi inceleme ve denetim planı uygulama sonuçlarını ertesi yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklamak da, Kurul'un grevleri arasındadır.

Kurul'un çalışma usul ve esasları ve diğer hususlar çıkarılacak ynetmelikle dzenlenecektir.

H- İNCELEMELER YILLIK VERGİ İNCELEME VE DENETİM PLANINA GÖRE YAPILACAKTIR

6009 sayılı Kanunla 178 sayılı KHK'ye eklenen 33/B maddesine göre, vergi incelemeleri "**Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planı**"na uygun olarak yapılacaktır.

"**Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planı**" Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanacaktır.

Planda, vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel amaç ve hedefler, incelemeye tabi tutulacak sektörler ile mükellefler ve vergi incelemesi ve denetiminin uygulanması ve izlenmesine ilişkin diğer hususlar yer alacaktır. Belirlenen hususlar gerekçeli olacaktır.

İncelemeye tabi tutulacak sektörler ile mükelleflerin belirlenmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı risk

analiz sistemi üzerinden yapılan analizler de dikkate alınacaktır.

Planda, teftiş, soruşturma, ihbar, şikâyet ve benzeri nedenlerle yıl içinde ortaya çıkabilecek vergi incelemelerinin nasıl yapılacağına dair usul ve esaslara da yer verilecektir.

Yıllık vergi inceleme ve denetim planı, Bakanın onayı ile yürürlüğe girecektir.

Yıllık vergi inceleme ve denetim planı uygulama sonuçları, ertesini yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanacaktır.

III- DEĞİŞİKLİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıdaki açıklamalardan da fark-edileceği üzere, vergi incelemesi ile ilgili önemli ve köklü değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan düzenlemelerden üçü, daha önce mevcut uygulamanın, bazı yeniliklerle yasaya bağlanmasından ibarettir. Vergi incelemesine başlama tutanağı Kanun'dan önce de vardır. Ancak zorunlu değildir ve genellikle uyulmamaktadır. Ancak, ilgili birime ve vergi dairesine gönderilmesi yenidir. Bu vergi incelemesinin süreye bağlanması ile birlikte düşünüldüğünde gerekli bir düzenleme idi. Bunun yanında, incelemeye başlama bazı durumlarda şüpheli(1) sayılmanın da başlangıcı olduğundan, adil yargılanma hakkının önemli bir unsuru olan “**makul sürede yargılanma**” açısından da önemlidir(2).

İnceleme elemanlarının tarhiyata esas olmak üzere yazdıkları raporlar, öteden beri tam ve sınırlı inceleme raporudur. Fakat, sınırlı inceleme raporu, “**kısa inceleme raporu**” adıyla yazılmaktadır. Vergi incelemesinde sınır belirlendiği için bu raporlardan bahsedilmesi yerinde olmuştur.

Keza, rapor değerlendirme komisyonları, “**rapor okuma komisyonu**” adıyla fiilen vardı. Vergi incelemelerinin büyük kısmını gerçekleştiren hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin raporları, kendi iç bünyelerindeki komisyonlarca zaten okunuyorlardı. Yeni olan, uygulamanın yasallaşması, görevlerin belirgin olması ve bu uygulamanın maliye müfettişleri ve vergi dairesi müdürlerinin yazdıkları raporlara da teşmil edilmesidir. Ayrıca, merkezi rapor değerlendirme komisyonları ile belirlenen rakamın üstündeki raporların merkezi rapor değerlendirme komisyonları tarafından okunması da yenidir. Elbette bunlar da önemli etkiler doğuracak değişikliklerdir.

Kanunla yapılan değişikliklerle, özelgelere farklı bir konum verilmiştir. VUK'un 369. maddesine göre

yanılma halinin varlığı rapor değerlendirme komisyonlarınca bildirildiğinde, özgelgenin durumu, bu iş için oluşturulacak komisyon tarafından değerlendirilecektir. Özelgelerin konumu ve vergi hukukunda doğuracağı sonuçları, geniş olarak başka bir yazıda değerlendirmeyi düşünüyoruz.

Kanun'un getirdiği önemli değişikliklerden birisi de, incelemenin süreye bağlanmasıdır. Kanun'dan önce, bir incelemenin zamanaşımı süresi olan beş yıl sürmesinde bir engel yoktu. Bu bakımdan, incelemenin süreye bağlanması son derece yerindedir, olumludur. Bu incelemenin neden olacağı vergi dışındaki maliyetin azalmasını sağlayacaktır. Ancak Kanunla belirlenen süre uzundur. İlk fırsatta bu süreler, tam incelemeler için altı, sınırlı incelemeler içinse dört ayla sınırlandırılmalıdır. Tam incelemeler en fazla altı, sınırlı incelemelerse üç ay uzatılabilir (Zaten, inceleme elemanları dört aylık turne süresinde hemen her türlü incelemeyi tamamlayabilmektedirler. Turnelerdeki incelemelerin üstünkörü yapıldığı söylenemez). Kabul etmek gerekir ki, işletmeler büyümüş, iş ilişkileri karmaşıklaşmış, uluslararası boyut kazanmıştır. Buna karşılık Maliye'nin olanakları da, hem personel hem de donanım olarak artmıştır. Ayrıca bir kişinin çok uzun sürede tamamlayabileceği bir incelemeyi, eleman sayısını artırmak suretiyle yasal süreler içinde tamamlamak mümkündür. Bu nedenle, bundan sonra ekip halinde inceleme tekniklerinin geliştirilmesi gerekecektir. Öte yandan inceleme, inceleme hazırlığı ve inceleme olarak ikiye ayrılır(3). Mükellefle temastan önce inceleme hazırlığı tam yapılarak, inceleme süresi kısaltılabilir.

Kanun'da incelemenin süresinde tamamlanmamasının yaptırımının belirlenmemiş olması eleştirilmektedir(4). Yaptırım belirlenmesi iyi olurdu. Ancak belirlenmemiş olması, incelemenin belirlenen sürede yapılmamasını yaptırımsız kılmaz. Kanun'a uymamanın yaptırımı genel hükümlere göre belirlenecek, bir zarar doğduğunda yine genel hükümlere göre zarar giderilecektir.

Kanun'dan incelemenin incelemeye başlama tutanağı ile başlayacağı anlaşılacakla birlikte; ne zaman bitmiş sayılacağı belli değildir. Bize göre, mükellef açısından incelemenin bitmesi, raporun vergi dairesine teslimi veya tarhiyat öncesi uzlaşma için gün verilmesiyle olur. Bu konuların yönetmeliklerle ayrıntılı ve kesin olarak düzenlenmesi gerekir.

Kanun ile **“Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler”** kuralı getirilmiştir. Kararname, tüzük ve yönetmeliğin bağlayıcılığı konusunda inceleme elemanları arasında bir ihtilaf bulunmamaktadır. İhtilaf, tebliğ ve özellikle yeni bir düzenleme şekli olan sirkülerdedir. Bize göre vergi ile ilgili genel tebliğler **“adsız düzenleyici işlem”**dir ve herkesi bağlar(5). Sirküler ise, tartışmalı bir konuda idarenin görüşünü bildirdiği metindir. Genel tebliğ ve sirkülere göre davranmış olan mükellef, aynı idarenin

başka bir elemanın bunu eleştirip vergi ve ceza önermesini, anlamakta güçlük çekmektedir. Bu nedenle getirilen kuralı yerinde buluyoruz.

Kanunla getirilen bu kural, hukuka aykırı düzenlemelerin ortaya çıkmayacağı gerekçesi ile eleştirilmektedir(6). Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü mükellefler kendi aleyhlerine olan düzenlemeleri iptal için dava açabilecekleri gibi, kendilerine uygulandığında da aykırılığı ileri sürebilirler. Bazı mükelleflerin lehine olan düzenlemeler içinse, bize göre diğer mükelleflerin dava ehliyeti olmalıdır. Çünkü Anayasa Mahkemesi'nin isabetle belirttiği gibi, ödeme gücünden fazla vergi almak kadar, vergi almamak da eşitliğe aykırıdır(7). Ancak, diğer mükelleflerin dava ehliyeti kabul edilmese bile, tüzüğünde yetki bulunan derneklerin bu konuda açtığı dava kabul edilmektedir(8). Keza, meslek mensubu olarak YMM'lerin de dava ehliyeti kabul edilmektedir(9). Bize göre meslek örgütlerinin de bu konuda dava ehliyeti vardır. Kanaatimizce hukuka aykırı düzenlemelerin daha başlangıçta ve herkesi etkiler şekilde iptali, daha sonra inceleme raporu ile bir kişi için iptalinden (uygulanmamasından) daha adildir. Denetim birimlerinin her birinin derneğinin bulunduğunu düşünersek, bu dernekler düzenleyici işlem çıktığında açacakları dava ile değerli bir kamu hizmeti yapmış olacaklardır.

Bu arada Kanun'da, özelgelere aykırı rapor yazma konusu da düzenlenmiştir. Rapor değerlendirme komisyonları raporun özelgelere uygunluğunu da dikkate alacaktır. İnceleme sırasında bir özelgenin kanuna aykırı olduğu sonucuna varılırsa, konu Özelgeleri Değerlendirme Komisyonu tarafından sonuçlandırılacaktır. Eğer, Özelgeleri Değerlendirme Komisyonu verilmiş özelgenin mevzuata aykırı olduğuna karar verirse, vergi alınacak fakat ceza ve faiz alınmayacaktır.

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen suçlar asliye ceza mahkemelerinde yargılanır. Bilindiği gibi, ceza yargılaması için Cumhuriyet Savcısı'nın iddianame ile dava açması gerekir. Ancak, 359. maddeye giren suçlarda, Cumhuriyet Savcısı doğrudan dava açamaz (VUK md. 367). Dava için, vergi incelemesi yapılması ve vergi suçunun bir rapor ile duyurulması gerekir. Uygulamada çeşitli adlarla anılan bu rapor "**dava şartı**"dır(10). Yani bu rapor olmadan dava açılmaz, açılmış ise durma kararı verilir, rapor beklenir.

6009 sayılı Kanun'dan önce, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları ile gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri; düzenledikleri vergi suçu raporlarını doğrudan Cumhuriyet Savcılığı'na bildiriyorlardı. Belirtilenlerin dışındaki inceleme elemanlarıysa, düzenledikleri raporları, vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla C. Başsavcılığı'na bildirebiliyorlardı.

Kanun'da yapılan değişiklik gereği, vergi suçu raporları “**ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla**” Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilecektir. Tümüyle parasal konuları içeren tarhiyat raporlarının ikinci bir göz ile değerlendirildiği bir sistemde, beş yıla kadar hapis gerektiren bir konunun da aynı sisteme dahil edilmesinin yerinde olduğunu düşünüyöruz.

Tasarımın 10. maddesindeki “*Vergi incelemesine tabi tutulacakların, risk analizlerine dayalı olarak seçimi esastır*” hükmü, Kanunla eklenen 33/B maddesinde, “*...Gelir İdaresi Başkanlığı risk analiz sistemi üzerinden yapılan analizler de dikkate alınarak incelemeye tabi tutulacak sektörler ile mükellefler..*” şeklini almıştır. 10. maddenin gerekçesinde bu konuda, “*Nezinde vergi incelemesi yapılacak olanların, yapılacak risk analizine dayalı bir yöntem kullanılarak seçilmesi, modern vergi uygulamalarının temel özelliklerinden birisi olup, yapılması öngörülen düzenlemeyle incelenecek mükelleflerin bu yöntemle göre seçilmesi sağlanmaktadır.*” denmektedir. Bu önemli bir değişikliktir. Böylece, mükelleflerin “**niye ben?**” sorusunun da nesnel (objektif) bir cevabı olacaktır. Tabii ki, bu analizler dışında yapılacak incelemeler, nesnellikten sapma olarak değerlendirilip yaptırımla karşılaşabilecektir.

Yukarıda belirtildiği gibi, 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler gereği en az üç konuda yönetmelik gereklidir. Kanun'un düzenleniş tarzından kestirilememekle birlikte; ilk bakışta üç yönetmelik çıkarılacağı anlaşılmaktadır. Bu sayının dört olması da muhtemeldir. Hatta bize göre, aramalı incelemeler için Adalet Bakanlığı ile birlikte çıkarılacak ayrı bir yönetmelik gereklidir(11). Çünkü, aramalı incelemeyi normal incelemeden ayıran “**vergisel arama**” da adli aramadır(12).

Bize göre 6009 sayılı Kanun'un getirdiği en önemli değişiklik, VUK'un 140. maddesine, vergi incelemesinin usul ve esaslarının düzenlenmesi için yönetmelik çıkarma görevi veren hükmün eklenmiş olmasıdır. Bu, nedenlerini yazımızın I. Bölümünde ortaya koymaya çalıştığımız bir gerekliliktir. Bu yönetmelikle ilgili somut öneriler vermek, bu yazının hacmini daha da artıracaktır. Esasen bu önerilerimizi birkaç yıl önceki yazılarımızda yapmıştık(13).

IV- SONUÇ

Yukarıda belirtildiği gibi, vergi incelemesi ile ilgili hükümler 1949'dan beri değişmemiştir. Oysaki hukukumuzda, 1949 yılından bugüne insan hakları ve hukuk devleti konusunda kazanım sayılabilecek ciddi değişimler olmuştur. Mükellef hakları, insan haklarının vergilendirme alanındaki görünümüdür. 6009 sayılı Kanun, vergi inceleme sırasındaki mükellef hakları bakımından önemli bir kapı açmıştır. Ancak bu kapının, Kanun gereği yapılacak yönetmeliklerle daha da açılması mümkündür. Büyük ceza

hukukçusu Ferri'ye göre, Ceza Kanunu suçluların; Usul Kanunu suçluluğu sabit oluncaya kadar masumların Teminat Kanunu'dur(14). Vergi inceleme kuralları da soruşturma usulünü düzenler ve işlevi ceza usulü ile aynıdır. Bu bakımdan, çıkarılacak yönetmelikler, vergi kaçırdıkları sabit oluncaya kadar vergi kaçırmayanların anayasası olmalı, onlara güvence verecek şekilde düzenlenmeli; yani kapıyı ardına kadar açmalıdır.

- (G) Yazının I. Bölümü İçin Bkz. **Yaklaşım**, Ekim 2010, Sayı: 214, s. 277-282
- (1) CMK'nın 2/1-a maddede “Şüpheli: Soruşturma evresinde, suç şüphesi altında bulunan kişiyi, ifade eder” şeklindedir.
- (2) Billur YALTI SOYDAN, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.108-109
- (3) Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Yayını No:135. 1967, s.92 vd.
- (4) A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergi Denetiminin Yeni Esasları”, **Referans Gazetesi**, 07.06.2010
- (5) Bekir BAYKARA, “Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, Sayı: 242; Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi Ceza Hukuku**, HUD Yayınları, 2009, s. 23-41
- (6) Ahmet OZANSOY, “6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları”, **Yaklaşım**, Eylül 2010, Sayı: 213, s. 64. (Yazar bu konuda yalnız değildir. Böyle düşünen merkez denetim elemanının az olmadığını biliyoruz.).
- (7) Anayasa Mahkemesi'nin, 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, E. 2006/119E, K. 2009/145 sayılı Kararı.
- (8) Dn. 4. D.'nin, 03.12.2008 tarih ve E. 2007/2314, K. 2008/4932 sayılı Kararı.
- (9) Dn. 4. D.'nin, 13.04.2008 tarih ve E. 2007/2323, K. 2008/1612 sayılı Kararı.
- (10) Nurullah KUNTER - Feridun YENİSEY, (**Muhakeme Hukukunun dalı Olarak**) **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul 1988, s. 49; Yusuf KARAKOÇ, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, İzmir 1996, s.57; BAYKARA, age, s.405-406
- (11) Danıştay'a göre İki bakanlığın ortaklaşa yönetmelik çıkarması mümkündür. Bkz. Bahtiyar AKYILMAZ - Murat SEZGİNER - Cemil KAYA, **Türk İdare Hukuku**, Ankara 2009, s.68). Esasen 01.10.1998 tarihinde yayımlanan “Yakalama Gözaltına Alma ve İfade Alma Yönetmeliği”ni İçişleri ve Adalet Bakanlığı birlikte çıkarmıştı.
- (12) Aziz TAŞDELEN, “Vergisel Arama” ,**Dokuz Eylül Üniv. Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 5, Sayı: 2, s. 163. vd.
- (13) Bekir BAYKARA, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 314, Ekim 2007; Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**,

HUD Yayınları, 2009, s. 166-208

(14) Faruk EREM, **Ceza Usulü Hukuku**, Ankara 1978, s.53