

VERGİ İNCELEMESİNİN BELLİ SÜREDE BİTİRİLMESİNE İLİŞKİN HÜKMÜN HUKUKİ NİTELİĞİ

Av. Bekir BAYKARA

Bu yazı Yaklaşım Dergisi / Aralık 2010 / Sayı: 216 da yayımlanmıştır

I- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nda, yerine geçtiği ve esaslarının aynı olduğu 1949 tarihli halinde olduğu gibi, vergi incelemesi ile ilgili oldukça ayrıntılı hükümler mevcuttur. Ancak Kanun'un inceleme ile ilgili hükümleri, diğer hükümlerin aksine, altmış yıllık sürede hiç değişmemiştir. Diğer hükümlerle ilgili çok zengin ikincil mevzuat oluşturulduğu halde, bize göre bir engel olmamasına rağmen, inceleme ile ilgili hiçbir idari düzenleme yapılmamıştır. Nihayet 6009 sayılı Kanunla vergi incelemesi ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler getirilmiş, daha ayrıntılı düzenlemeler için idareye yetki verilmiştir. Yapılan düzenlemelerden birisi de, vergi incelemesinin belli bir sürede bitirilmesinin zorunlu hale getirilmesi ya da aynı anlama gelmek üzere, incelemenin bitirilmesinin süreye bağlanmasıdır.

6009 sayılı Kanun'un vergi incelemesi ile ilgili hükümlerini daha önce incelemiştik(1). Söz konusu yazıda, vergi incelemesinin süreye bağlanmasının Kanunun getirdiği en önemli yenilik olduğunu, ancak belirlenen sürelerin uzun olduğunu, bu nedenle de sürelerin tam incelemelerde altı, kısa incelemelerde de dört ay olarak yeniden belirlenip üç ay uzatılabilecek şekilde değiştirilmesi gerektiğini, incelemenin Kanun'da yazılı sürede bitirilmemesinin yaptırımının belirtilmediğini, ancak bunun eksiklik olmadığını, yaptırımın genel hükümlere tabi olacağını söylemiştik. Bu arada vergi incelemesinde süre ile ilgili tekrar düşünüp gerekli araştırmaları yaptığımızda, konunun ayrı bir incelemeyi gerektirecek önemde olduğunu görerek bu yazıyı kaleme aldık.

Yazımız, giriş ve sonuç bölümü dışında, iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak zaman ve süre kavramları ele alınacak, bu arada vergi hukukunda süre konusu

işlenecektir. İkinci bölüm olan (B) bölümündeysen, asıl konumuz olan, 6009 sayılı Kanunla getirilen vergi incelemesinin belli sürede bitirilmesine ilişkin hükmün analizi yapılacaktır. Yine bu bölümde, getirilen bu sürenin hukuki niteliği incelenecek, inceleme bu süre içinde bitirilemezse ne gibi yaptırım uygulanacağı üzerinde durulacaktır.

A- GENEL OLARAK ZAMAN, SÜRE VE VERGİ HUKUKUNDA SÜRE

Hukuk, hukuki olaylarla ilgilenir. Hukuki olay, bir hukuk kuralı tarafından kendisine hukuki bir sonuç bağlanmış “**olay**”dır. Hukuki olaylarda, kendisine hukuki sonuç atfedilmiş doğum-ölüm gibi doğal olaylar, haksız fiil gibi insan eylemleri ve bir hukuki sonuç elde etmeye yönelik irade beyanı şeklindeki “**hukuki işlem**”lerden oluşur.

“**Zaman**” ve bunun somut bir parçası olan “**süre**” de hukuki bir olaydır. Diğer disiplinler nasıl ve ne biçimde ele alırsa alsın, zamana hukukun her alanında önemli hukuki sonuçlar bağlanmıştır. Yani hukukta zaman önemli bir “**hukuki olay**”dır. Elbette hukukun konusu olan zaman, soyut zaman değil, zamanın somut bir kesimini ifade eden “**süre**”dir(2). Süre, hukukun çeşitli dallarında, mehil, müddet veya önel olarak da adlandırılmaktadır.

Zaman ve bunun somut parçası olan sürenin geçmesi, hak kazandırır veya hak kaybettirir. Sürenin geçmesiyle (dolmasıyla) belli bir hukuki statü kazanılıp kaybedilebilir. Belli ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi yaptırıma bağlanmıştır. Bu nedenle süre, başlangıcı ve bitişi itibarıyla kesin olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, zaman ölçüsü olarak kullanılan, gün, ay ve yıl gibi birimlerin ne anlama geldiği de kanunlarla belirlenmiştir.

Vergi hukukunda süreler önemli bir yer tutar. Süre geçmesine önemli sonuçlar bağlanmıştır. Mükellef ve ödevlilere(3) yüklenen yükümlülük ve ödevler arttıkça belirlenen sürelerin sayısı artmakta, süreyi geçirmenin yaptırımı ve sürelerin önemi de artmaktadır. VUK’da bir bölüm “**Süreler**”e ayrılmış, 14-18. maddelerinde de sürelerle ilişkin genel hükümler düzenlenmiştir. Bu genel hükümler dışında, gerek şekli gerekse maddi vergi kanunlarında süreyle ilgili çok miktarda hüküm bulunmaktadır.

Vergi kanunlarında bulunan süreler, organik açıdan, yöneldikleri kişiler açısından, hukuki niteliklerine ve yer aldıkları vergi kanunlarına göre sınıflandırılmaktadır(4). Maddi veya şekli vergi kanunlarında bulunan süreler, kanun, idare veya yargı organı tarafından belirlenebilir. Belirlenmiş süreler, mükellefe veya ödevliye veya mahkemeye yönelmiş olabilir. Hak

düşürücü süreler, zamanaşımı süreleri, vergi ödevleri ile ilgili süreler, müsamaha süreleri ve düzenleyici süreler, başka bir sınıflandırma şeklidir(5).

Vergi hukuku, idare hukuku ile yakın ilişki içindedir. Hatta vergi hukukunun idare hukukunun alt dalı olarak bir uzmanlık alanı olduğu dahi söylenmektedir(6). En azından aynı yargılama kanununa tabidir. Vergi davalarının büyük çoğunluğunu oluşturan tarh işlemi idari işlemdir(7) ve yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden yargısal denetime tabidir.

İdari işlemin yetki unsuru; yer, zaman, konu ve kişi bakımından yetkili olmayı ifade eder(8). Zaman bakımından yetki, idari makamın sahip olduğu yetkiyi kullanabileceği süreyi ifade eder(9). İdari işlemin yapılacağı süre, bir kanun hükmüyle belirlenmişse; işlemin belirlenen sürede yapılması gerekir. Süresi içinde yapılmaması durumundaysa, akibeti sürenin niteliğine bağlı olarak değişecektir. Kanunla belirlenmiş olan süreler, sınırlandırıcı, hızlandırıcı ve koruyucu süreler olarak ayrılarak incelenmektedir(10). Kanun süreyi sınırlandırıcı olarak getirmişse, yetkinin bu süre içinde kullanılması, işlemin bu sürede tamamlanması gerekir(11). Özellikle bu süre “**güvence**” niteliğinde ise belirlenen süre sonunda işlem yapma yetkisi sona erecektir(12). Hızlandırıcı süreler ise, idarenin gecikmesine meydan vermemek, belirlenen işlemin bir an önce yapılması, idarenin hızlandırılması için verilmiş süreler olup, belirlenen süreden sonra yapılan işlem geçerlidir. Ancak, geciken makam hakkında yaptırım uygulanabilir(13). Hızlandırıcı süreler için “**düzenleyici süre**” de denmektedir(14). Koruyucu süre ise, kanunun belirlediği sürede işlem yapmamayı gerektiren, bir bakıma asgari süreyi ifade eder(15).

Yukarıdaki paragrafta açıklanan konu ile ilgili vergi hukukundan şu örnekleri verebiliriz. VUK’un 145/3. maddesindeki aramalı incelemede alınan defterler üzerindeki incelemenin en geç üç ay içinde bitirilmesi sınırlandırıcı süredir. Keza, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17/8. maddesindeki sürelerin niteliği de böyledir(16). VUK’un 132/1. maddesindeki yedi günlük süre ise, hızlandırıcı süredir. VUK’un 14/2. maddesindeki 15 günlük süre ise, koruyucu süredir. Çünkü bu süre mükellefi korumak için verilmiştir ve on beş günün altında süre verilerek yapılacak işlem iptal edilecektir.

B- VERGİ İNCELEMESİNİN BELLİ SÜREDE BİTİRİLMESİNE İLİŞKİN HÜKMÜN ANALİZİ VE BU “SÜRE”NİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Yukarıda belirttiğimiz gibi, 6009 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile VUK’un 134. maddesine 6.

fıkra eklenmiş ve vergi incelemesine bir süre getirilmiştir. Anılan hüküm şöyledir:

“İncelemeye 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 değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılabildiği bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.”

Bu hükümde, belirlenen sürenin nasıl belirleneceği yani, incelemenin ne zaman başlamış ve özellikle ne zaman bitmiş sayılacağı konusunda tereddütler vardır. Ancak asıl sorun, bu sürenin, yukarıda verdiğimiz sınıflandırmalardan hangi kategoriye girdiğidir. Yani, sınırlandırıcı süre midir, yoksa hızlandırıcı süre mi sayılacaktır? Bu yönde yapılacak tespit sonucu etkileyecektir.

Şimdi, VUK 134. maddeye 6009 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile eklenen vergi incelemesi ile ilgili hükmün, yukarıda açıkladığımız sınıflardan hangi sınıfa (veya sınıflara) girdiğine bakalım.

Öncelikle bu süre kanunla getirilmiştir. Yani kanuni (yasal) süredir.

İkinci olarak, bu hükümle getirilen süre, idare için getirilmiş, idareye yönelmiş bir süredir.

Üçüncü olarak, bu süre, esas itibarıyla şekli hukuk kurallarının düzenlendiği VUK ile getirilmiştir.

Dördüncü olarak bu süre, asgari değil; azamidir; yani en fazladır.

Vergi incelemesinin bu sürede bitirilememesi halinde ne yapılacağı konusuna gelince, yukarıdaki hükmün tarihi (sübjektif) ve diğer yorum yöntemleri ile yorumlanarak, bu soruya cevap aramak gerekir. Böylece incelediğimiz hükümdeki sürenin sınırlandırıcı (güvence amaçlı) veya hızlandırıcı (düzenleyici) süre olduğuna karar verebiliriz.

Maddeyi lafzi ve sistematik olarak incelediğimizde; Yasa hükmünde incelemenin türüne göre en fazla altı ay ya da bir yıl içinde bitirilmesinin esas olduğunun altı çizilmektedir. Eğer, inceleme bu süre içinde bitirilemezse, altı ayı geçmemek üzere ek süre talep edilebilecektir. Ancak bunun

makul bir nedeni olacak ve bu neden inceleme elemanının bağı olduğu birim tarafından, incelenen mükellefe bildirilecektir. Yasadaki bu ifadeler incelemenin, uzatmayla birlikte en geç belirlenen sürede bitirilmesinin istendiğini göstermektedir. Fıkranın son cümlesindeki **“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.”** ifadesi de bu durumu kesinleştirmektedir. Yani Kanun, hem inceleme elemanına hem de bağı bulunduğu birim yetkililerine, incelemenin belirlenen sürede bitirilmesi için kesin emir vermektedir. Görüldüğü gibi, 6009 sayılı Kanunla getirilen süre, sınırlandırıcı yani güvence niteliğinde bir süredir.

Kanun’un gerekçelerine bakarak, tarihi yorum yöntemiyle yaptığımız yorum da, lafzi ve sistematik yorumu desteklemektedir. Bu yorum yöntemiyle de, sürenin sınırlandırıcı yani güvence niteliğinde olduğu sonucunu çıkarıyoruz. Gerçekten genel gerekçedeki **“Mükellef haklarının korunması bakımından, vergi incelemelerinin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi, öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması ve incelemelerde yöntem ve uygulama birliği sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmaktadır.”** ifadelerindeki **“.., öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması..”** ifadesi ile madde gerekçesindeki, **“Çağdaş vergi uygulamalarında mükellef hakları, vergi idarelerinin önem verdiği konuların başında gelmektedir. Vergi incelemelerinin yapılmasında incelemenin başladığı tarihin açık olarak belirlenmesi, incelemenin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi ve öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması mükellef haklarının vazgeçilmez unsurlarındandır. Bu çerçevede, yapılması öngörülen düzenlemeyle vergi incelemesine başladığını gösteren tutanağın düzenlenerek mükellefe bir örneğinin verilmesi ve vergi incelemesinin belirli süreler içerisinde tamamlanması kuralı getirilmektedir.”** ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde, incelemenin mutlaka bu sürelerde bitirilmesi gerektiği sonucuna varıyoruz.

Yukarıdaki hususlardan ayrı olarak, tarihi süreç ve vergi incelemesinin mükellef için getirdiği yük ve sıkıntılar birlikte incelendiğinde, vergi incelemesinin belli sürede bitirilme şartının, yine mükellefe güvence için getirildiği sonucuna varmak mümkündür.

Çeşitli ülkelerde inceleme bir süreye bağı olduğu halde(17), hukukumuzda, 6009 sayılı Kanun’a kadar, bir istisna dışında vergi incelemesine ilişkin süre yoktu. Bu istisna da, aramalı incelemelerle ilgili VUK’un 145/1 ve 2. fıkrasındaki hükümdür(18). Bu hükümlere bakıldığında aramalı inceleme için belirlenen sürenin kesin olduğu ortaya çıkmaktadır. Kanun’da yazılı bu hükümden, kanun koyucunun 6009 sayılı Kanun’dan önce de, aramalı veya değil bütün

incelemeleri süreye tabi kılmak istediği anlaşılmaktadır. Ancak, değil bu hükmü genişletmek, bütün incelemelere teşmil etmek, aramalı incelemelerde bile belirlenen süreye uyulduğu söylenemez. Halbuki, Kanun'un ruhuna uygun olarak, bu güne kadar vergi incelemesine idari bir süre getirilmeli idi.

Öte yandan, vergi incelemesi sonucunda bir matrah farkı bulunmasa da, vergi incelemesinin mükellef için bir maliyeti vardır. Bu hem maddi hem de manevidir ve ağır bir maliyettir. Bu maliyet; vakit, para ve işine yoğunlaşamama dolayısıyla alternatif kazanç kaybı, her soruşturma gibi inceleme sonucunun belirsizliği nedeniyle işletme için hayati kararların ertelenmesi, işletmeye veresiye mal/hizmet satanlar ile kredi sağlayanların daha çekingen davranmaları ile muhatap olanlarda psikolojik sıkıntı ve baskı şeklinde ortaya çıkar(19). Bu konuda, **“vergi kaçırmadıysanız incelemeden çekinmenize gerek yoktur, ne zaman biteceğini merak etmek de anlamsızdır”** şeklindeki sözlerin değeri yoktur. Bunu söyleyen kişinin, hiç inceleme görmediği, inceleme müşavirliği yapmadığı, vergi ihtilafları ile uğraşmadığını gösterir. Vergi incelemesi yapanların, bu etkilerin tümünü görmesi de zor iştir. Hesap uzmanlığı, yeminli mali müşavirlik yapmış ve uzunca bir süredir de avukatlık yapan bir kişi olarak tecrübelerimiz bize, vergi incelemesinin tutukluluk hali olmayan ceza soruşturması ve kovuşturmasından daha ağır etkileri olduğunu, ciddi maddi ve manevi maliyetinin bulunduğunu, üstelik bu etki çevresinin de, ceza soruşturmasına göre çok daha geniş olduğunu göstermiştir. İnceleme yapılan halka açık şirketlerde, inceleme bitip, uzlaşma sağlandığında hisse senedinin değerinin artması da bu söylediklerimizi doğrulayan kanıtlarından sadece birisidir. Bu etkilerin vergi inceleme elemanının davranışı ile de doğrudan ilgisi bulunmamaktadır. Ancak, inceleme elemanın davranışları bu etkilerin daha ağır veya hafif hissedilmesine neden olabilir. İşte bu kadar ağır etkileri bulunan, mükellefleri kötü etkileyen vergi incelemesinin süreye bağlanmasının, mükelleflere güvence sağlamaya yönelik olduğu ortadadır. Bu nedenle de hukuk devleti ile ilgilidir(20).

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi, 6009 sayılı Kanunla VUK 134. maddeye eklenen hükümde belirtilen süre sınırlayıcı ve mükellef için güvence niteliği taşıyan bir süredir. Bu süre, vergi incelemesi için zaman yönünden yetkinin sınırını oluşturur. Bu nedenle biz, Kanun'da belirlenen bu süre içinde (yani, tam incelemeler için bir yıl artı altı ay, sınırlı incelemeler için altı ay artı altı aylık sürede) vergi incelemesi bitirilemez ise, Kanun ile belirlenen **“zaman yönünden yetki”** aşıldığından artık rapor yazılamayacağı, yazılsa bile buna dayanılarak vergi tarh edilemeyeceği, ceza kesilemeyeceği sonucuna varıyoruz. Çünkü, vergi

incelemesi bir idari işlemdir. Ancak nihai işlem olmayıp hazırlayıcı yani usule ilişkin bir işlemdir. Buna karşı dava açılmaz. Fakat, nihai işleme karşı dava açıldığında, hazırlık işlemindeki sakatlıklar, asıl işlemin iptaline neden olur. Bu nedenle vergi incelemesinin yer, zaman, konu ve kişi yönünden yetki kurallarına uygun yapılması gerekir. Vergi incelemesi sırasında yapılan zaman yönünden yetki aşımı, nihai işlem olan vergi tarh ve ceza kesme işlemini sakatlar, nihai işlem iptal edilir.

II- SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine 6009 sayılı Kanunla eklenen 6. fıkra ile vergi incelemelerinin belirli bir sürede bitirilmesi gerektiği hükmü getirilmiştir. Bu süre tam incelemelerde bir yıl, sınırlı (kısa) incelemelerde ise altı aydır. İnceleme bu süre içinde bitirilemez ise, inceleme elemanının talebi üzerine, altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Ek süre verildiğinde, incelemenin kanunda belirlenen sürede bitirilememesi nedeni, nezdinde inceleme yapılabildiği bildirilecektir. İdare incelemenin zamanında bitirilmesi için gerekli tedbirleri alacaktır.

Yazı konumuz olan inceleme süresi, Kanunla belirlenmiş ve idareye yönelmiş bir süredir. Kanun metni, gerekçesi, vergi incelemesinin mükellef için maddi ve manevi maliyeti ve tarihi gelişim birlikte değerlendirildiğinde, belirlenen bu sürenin sınırlayıcı ve güvence niteliği taşıdığı, bu nedenle de incelemenin mutlaka bu sürede bitirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır. Bu sonucun gereği olarak da, belirlenen sürede (yani, tam incelemeler için bir yıl artı altı ay, sınırlı incelemeler için altı ay artı altı aylık sürede) bitirilmeyen inceleme sonunda rapor yazılamayacaktır. Rapor yazılırsa, yazılan rapora dayanılarak vergi tarh edilemeyecek, ceza kesilemeyecektir. Belirlenen sürede bitirilemeyen inceleme sonucunda düzenlenen rapora göre salınacak vergi ve kesilecek ceza, yetki yönünden hukuka aykırı olacak ve iptali gerekecektir. Çünkü, idarenin "**zaman yönünden yetki**"si Yasa'da belirlenen süre ile sınırlıdır, bu süre aşılarak yapılan işlem, yetki yönünden hukuka aykırı olur. Önemli bulduğumuz ve altını çizmeye çalıştığımız hususların, Kanun gereği çıkarılacak yönetmeliklerde dikkate alınmasını ve konunun kısa sürede netleştirilmesini temenni ediyoruz.

- (1) Bekir BAYKARA, "Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanun'dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Ekim 2010, Sayı: 214 ve Kasım 2010, Sayı: 215
- (2) Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara 1975, s.1

- (3) Burada “Ödevli” kavramını, vergi kanunları ile kendisine belli bazı ödev ya da ödevler yüklenmiş kişi anlamında, mükellef, sorumlu ve vergiden sorumlu kişileri kapsar şekilde kullanıyoruz.
- (4) ÇAĞAN, age, s. 16 vd.
- (5) ÇAĞAN, age, s. 16 vd.
- (6) Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara 2005, s. 3; Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara 2007, s. 63
- (7) Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul 2009, s. 1 vd.
- (8) Bahtiyar AKYILMAZ - Murat SEZGİNER - Cemil KAYA, **Türk İdare Hukuku**, Ankara 2009, s. 392
- (9) AKYILMAZ – SEZGİNER – KAYA, age, s. 393
- (10) Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku**, Bursa 2003, C:1, s. 688
- (11) GÖZLER, age, s. 688
- (12) AKYILMAZ – SEZGİNER – KAYA, age, s. 394
- (13) GÖZLER, age, s. 698
- (14) ÇAĞAN, age s. 34
- (15) GÖZLER, age, s. 698
- (16) Ersin NAZALI, “6009 Sayılı Kanun ile Vergi İncelemesi Süreci Konusunda Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2010
- (17) BAYKARA, age, s. 177 vd.
- (18) Bu fıkralar, “Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir./İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.” şeklindedir.
- (19) BAYKARA, age s. 172 vd.
- (20) GÖZLER, age, s. 690; Yazar, kişinin uzun süre baskı altında tutulmasını engellemeye yönelik olarak belirlenen sürenin hukuk devleti ile ilgili olduğunu, dolayısıyla bu süreye uyulmamasının iptal nedeni olması gerektiğini söylemektedir.