

VERGİ İNCELEMESİ

Bekir BAYKARA

Avukat

(Not:Bu makale Vergi Dünyası Eylül 2007 313. sayısında yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Vergi, devlet bütçelerinin en önemli gelir kaynağıdır. Vergi, bir ülkenin egemenlik alanındaki kişilerin mal varlığından, zora dayanılarak alınıp, devlet hazinesine aktarılan bir değerdir. Bu niteliği dolayısıyla da, doğal olarak, az veya çok bir dirençle karşılaşmıştır. İşte bu nedenle, vergi denetiminin vergi ile birlikte doğduğunu söylemek yanlış olmaz. Bu durumu büyük bir maliyecimiz, “vergi demek, tetkik ve kontrol demektir” şeklinde ifade etmiştir.^{1 2}

Vergi denetimi kavramı, vergi incelemesini de içeren bir üst kavramdır.³ Bu bağlamda en geniş anlamda vergi denetimi, yoklama, beyanname revizyonu, teftiş (yani vergi dairesi ve vergi memurlarının denetimi) ve vergi incelemesini de⁴ kapsayan bir üst kavram konumundadır.

Biz bu yazımızda mükellef⁵ ve sorumluları derinlemesine ele alıp vergi karşısındaki durumunun derinlemesine denetimi olan “vergi incelemesi”ni ele alıp inceleyeceğiz. Vergi incelemesinin teknik ve revizyon tarafı yazımızın kapsamı dışındadır. Vergi incelemesi içinde yer almakla birlikte, aramalı incelemeyi de derinlemesine incelemeyecek, yeri geldikçe değineceğiz.

Vergi incelemesi konusunu daha önce de vergi ceza muhakemesi bağlamında ele almış ve iki makale yazmıştık.⁶ Bu yazı ve bundan sonra yayınlamayı tasarladığımız, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları” ve “Vergi İncelemesi Konusunda Düzenleme Yapma Gereği ve Düzenleme Önerisi” başlıklı yazılarımızla, konuyu sürdürmeyi düşünüyoruz. (Son üç yazıyı tek bir yazı olarak hazırladık. Ancak çok uzun olacağı için üçe böldük. Bu nedenle üçünün bir arada okunmasının daha yararlı olacağını düşünüyoruz.)

Yazımız giriş ve sonuç bölümlerinden başka, yedi bölümden oluşmaktadır.

A-Vergi Denetiminin Ve İncelemesinin Tarihçesi

¹ Ali Alaybek, Gelir Vergisi Davamız, İstanbul 1947.

² Aynı ifade, 1949 tarihli 5421 sayılı GVK Gerekçesinde de yer almıştır.

³ Gülsen Dalak, Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları, Vergi Sorunları Haziran 1999 Sayısı.

⁴ H. Nezih Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul 1994 Sh. 19.

⁵ Mükellef ve sorumlu VUK md.8/1ve2 de tanımlanmış 4. fıkrada da kanunda geçen mükellef tabirinin sorumluyu da kapsadığı belirtilmiştir. Bizde bu makalede mükellef terimini sorumluyu da kapsar şekilde kullanıyoruz.

⁶ Bekir Baykara, Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası Eylül 2004 Sayı 277, Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası Mayıs 2004 Sayı 273.

1-Vergi Denetiminin Tarihçesi

Yukarıda belirttiğimiz gibi, denetim incelemeyi de kapsayan bir üst kavramdır.

Sosyolog ve antropologlar, insanın baştan beri toplum (cemiyet) halinde yaşadıklarını bildirmektedirler.⁷ Toplum halinde⁸ yaşamak, kural, ortak ihtiyaç ve bu ortak ihtiyacın finansmanı demektir. Ancak bu ortak ihtiyaçlar, baştan beri vergi ile karşılanmamıştır. Antropologlar bu ihtiyacın başlangıçta, imece veya gönüllülük esasına göre karşılandığını söylemektedirler.⁹ Gerçekten, maliyecilerin verginin tanımına mutlaka yerleştirdikleri “cebiri” yani zorla alınma unsuru¹⁰ verginin doğumunun çok sonra, devletin doğuşu ile birlikte olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü, cebir yani güç kullanma da devlet tanımının zorunlu unsurudur.¹¹

Verginin doğumu ile birlikte, denetimin de doğduğu anlaşılmaktadır. Gerçekten Milattan Önce (M.Ö) 2400’lerde Sümerlerde, vergi denetçileri vardı.¹² Bu denetçilerin de denetimi vardı ve gerekirse görevlerinden alınıyordu.¹³ Babil’de verginin denetimi ile bizzat kral Hammurabi ilgileniyor, bunun için gerekli fermanları gönderiyordu.¹⁴ Keza eski Mısırda tarım ürünleri üzerinden alınan vergilerin denetimi için, mabetlerde yetişmiş uzman elemanlar denetçi olarak kullanılıyordu.¹⁵

Başlangıçtaki vergiler, ekonomik faaliyet basit tarımsal üretim ve hayvancılık olması dolayısıyla, aynı ve spesifik olarak hesaplanan vergiler ile bugünkü anlamda harçlardan oluşuyor olmalıdır.¹⁶ Böyle bir sistemde denetim, bugünkü teknik deyimle “yoklama” ile vergi memurlarını “teftiş” ten ibaret olabilir.

Gerçekten bu konuda zengin malzeme kendi maliye tarihimizde mevcuttur. Bunun için de uzaklara gitmeye gerek olmayıp Cumhuriyet dönemi vergi sistemimizin gelişimini gözlemlediğimizde bu sonuca varabiliriz. Örneğin 1931 tarih ve 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi kanununun 8-11 maddeleri yoklama işlemi düzenlemiştir ve bu verginin denetimi yoklamadan ibarettir. Ancak, aşağıda da belirttiğimiz gibi ticaret ve sanat erbabı ve şirketler ile serbest meslek erbabının mükellefi bulunduğu 1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi

⁷ Özer Ozankaya, Toplumbilime Giriş, Ankara 1979, Sh.5, Conrad Phillip Kottak, Antropoloji, İnsan Çeşitliliğine Bir Bakış, Birinci Baskı, Ankara 2001, Ütopya Yayınevi Sh.46

⁸ İnsanlar gibi hayvanlarda da toplu halde yaşama vardır. Ancak hayvan topluluğu.”toplum” olmayıp “sürü”dür. Toplum ile sürüyü ayıran kültür unsurudur, Kottak, age. Sh.46

⁹ Pierre Clastres, Devlete Karşı Toplum. (Fransızcadan çevirenler,Mehmet Set-Nedim Demirtaş), 2. baskı, İstanbul 2006, Sh.167

¹⁰ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı,İstanbul, 1998, Sh.215

¹¹ Münci Kapani, Politika Bilimine Giriş, 3. Baskı, Ankara 1983, Sh.17

¹² Samuel Noah Kramer, Tarih Sümerde Başlar, İkinci Baskı, İstanbul 2002 Sh. 72.

¹³ Age sh. 73.

¹⁴ Horst Klengel, (Almandan Çev.Nesrin Oral) Kral Hamurabi Ve Babil Günlüğü, İstanbul, 2001,Sh.156-158

¹⁵ M. Sedat Özkanlı, Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik, Vergi Dünyası Temmuz 1991.

¹⁶ Klengel, Age sh. 72.

Kanununa göre tahakkuk memurları bu günkü incelemenin benzerini yapmaktaydılar. Öte yandan 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanununda¹⁷ ne denetim, ne inceleme ne de ceza mevcuttur. Çünkü matrah tümüyle, Kanunun 7. md.ne göre oluşturulmuş komisyonlarca belirlenmekteydi.

2-Vergi İncelemesinin Tarihçesi

Vergi incelemesi esas itibariyle defter hesap ve belgeler üzerinden yapılır. Nitekim 213 S. VUK'nun 134. maddesi 2365 Sayılı Kanun ile değişmeden önce "... defter hesap ve belgelere dayanılarak ..." ifadeleri mevcuttu.¹⁸ Aslında bu tanım, vergi incelemesinin varlık şartlarını da belirlemektedir. Bunlar, ticari defterlere ihtiyaç duyacak derecede gelişmiş ve yaygınlaşmış bir sınaî ve ticari hayat ve beyan esasıdır. Gerçekten tarım ve hayvancılık esas itibariyle kayda gelmez. Küçük işletmeler de ticari muhasebe gerektirmez. Bu tür işletmelerin hakim olduğu bir ekonomide tahrir (yazım) ve karine usulü ile vergi matrahları belirlenir. Dolayısıyla vergi incelemesine ihtiyaç bulunmaz.

Bu bağlamda modern muhasebe denetimi, sanayi devriminin başladığı İngiltere'de bu gelişmenin getirdiği ihtiyaca bağlı olarak 19. YY başlarında uygulanmaya başlamıştır. Sanayi devrimi ile birlikte büyük işletmeler kurulmaya başlamış, işletmelerde profesyonel yöneticiler görev almaya başlamış, gelişen menkul kıymetler borsası ile birlikte, işletme hesaplarının denetlenmesi zarureti hasıl olmuştur. Sermayedar ve işletme sahibinin ihtiyacını karşılamaya matuf bu faaliyet zamanla kredi kuruluşları ve devletin vergi alacağını güvence altına almak için kullanılır olmuştur. Diğer Avrupa ülkeleri ve ABD de benzer gelişmeye sahne olmuştur.¹⁹

Türkiye'de Cumhuriyetin başlangıcında doğal olarak, Osmanlı döneminde çıkarılan vergi kanunları uygulanmıştır. 1925 yılında, Devlet'in temel geliri olan ve altıyüz yıl uygulanan "Aşar" bunun arkasından 1914 yılından beri uygulanan "temettü vergisi" kaldırılmıştır.²⁰ Oluşan büyük boşluk 1926 yılında çıkarılan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile doldurulmaya çalışılmıştır. Bu verginin özelliği büyük ölçüde beyana dayanıyor olmasıdır. Bu beyannamelerin incelenmesi için de Tahakkuk Teftiş Memurluğu ihdas edilmiştir. Bu memurlar yeterli olmamış 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanununun 40. md.si ile serbest çalışan "Yeminli Hesap Mütahhasıs"larının kullanılacağına hükmedilmiştir. Kanunun 41. md.ne göre, Maliye Müfettiş ve murakıpları ile tetkik memurları da aynı yetkiye sahiptir.

¹⁷ Kanun 11.11.1942 tarihinde kabul edilmiş olup, olağanüstü kazanç ve servetleri vergilemeye yöneliktir. Buna ilişkin olarak, Eylül 1943 te4501 sayılı ve Mart 1944 tarihinde çıkarılan 4530 sayılı Kanunlarla ödenmeyen vergiler terkin edilmiştir.

¹⁸ VUK'nun 1949 tarih ve5432 S.K.nun 124. md. deki tanım "Vergi incelemesinden maksat;defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lazımgelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır." şeklindedir.

¹⁹ Özkanlı, agm

²⁰ Selahattin Tuncer, Hesap Mütahhasıslığından Hesap Uzmanlığına, Vergi Dünyası Haziran 2001.

Nihayet 28.3.1945 tarih ve 4709 sayılı Kanunla Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuş, çağdaş vergi denetiminin temeli için gerekli teşkilat oluşturulmuştur. Arkasından 1949 yılında kabul edilen 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile bu günkü sistemin hukuki altyapısı kurulmuştur. Kanunda tıpkı 213 sayılı VUK da olduğu gibi birinci kitabın yedinci kısmında 117-142. maddeleri, yoklama-inceleme ve bilgi toplamaya ayrılmıştır. Düzenlemeler de hemen hemen bugünkünün aynısıdır.

B-Vergi İncelemesinin Özneleri Ve İncelenen

“Vergi incelemesinin özneleri” kavramı ile vergi incelemesine katılan, incelemede yetkili, görevli yada ödevli kişileri kastediyoruz. “İncelenen” kavramıyla ise en önemli vergi incelemesi öznesi olan mükellef veya sorumluyu kastediyoruz.

Vergi incelemesinin birinci derecede özneleri, vergi incelemesini yapan görevli ile vergi incelemesinin muhatabı olan mükellef (ve sorumlular)dır. Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK 135. maddede sayılmıştır. (Bu maddeyi 05.05.2005 tarih ve 5435 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanununun 33. maddesi ve geçici 5. maddesi ile birlikte okumak gerekir.) Ayrıca VUK 75. md. ye göre takdir komisyonunun yaptıkları işle ilgili olarak vergi inceleme yetkileri bulunmaktadır.

Mükellefler ve vergi sorumluları gibi “vergiden sorumlular”²¹ da birinci derece inceleme öznesidirler. Ceza muhataplarının durumu da aynıdır. Bilindiği gibi ceza kesilebilmesi için mükellef veya sorumlu olmak şart değildir. Vergi suçuna iştirak edenler (VUK 360) ve kanuna göre ceza muhatabı olan diğer kişiler (Örneğin Damga Vergisi Kanununa göre gerekli işlemi yapmayan memur ve noterler) ile 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre vergi ve cezadan sorumlu olan meslek mensupları da bu kategoridir.

İncelemenin ikinci derece özneleri, mükellefle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişiler, VUK 148. md. gereği bilgi vermek zorunda olan kurumlar, VUK 7. md. gereği yardım mecburiyeti bulunan memurlardır.

Bazı denetim birimlerinde²² bulunan “rapor okuma komisyonu üyeleri”²³ de ikinci dereceden inceleme öznesidir.

²¹ Bekir Baykara, Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk Ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre Kdv’den Mütteselsil Sorumluluk, Vergi Dünyası Şubat 2000 sayı 222 .

²² Hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin yazdıkları raporlar okuma komisyonundan geçmektedir.

²³ Rapor okuma komisyonu VUK da yer almamaktadır. Bu kurum, 8.7.1970 tarihli, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Yönetmeliğinin 103. maddesinde “Yetkili Muavinlerin yaptıkları vergi incelemelerine ait raporlarla, Kurul Başkanının veya Grup Başkanlarının gerekli göreceği Hesap Uzmanı raporları, ilgili makamlara verilmeden önce, okumaya tabi tutulur. Okuma, raporların hatasız olmaları, bunlardaki mütalaaların idari, kazai ve ilmi içtihatlarla uygun bulunmaları bakımından yapılır. Geçici inceleme yerlerinde okuma işi Ekip Kıdemlileri

Son olarak, aramalı incelemeler için, sulh yargıcının ve C. Savcısının²⁴ da birinci derecede inceleme öznesi olduğunu belirtelim.

Bazı durumlarda, mali polis de, yaptığı aramalarla, incelemeye katılmaktadır. Bu durumda mali polis, kanımızca ikinci derecede inceleme öznesidir.

İncelenen, yukarıda belirttiğimiz gibi en önemli ve doğal olarak birinci derecede inceleme öznesidir. VUK bu kavramı “incelemeye tabi olan”²⁵, “nezdinde inceleme yapılan”²⁶ veya “mükellef ve vergi sorumlusu”²⁷ ifadeleri ile karşılamaktadır. İncelenen olmak bir hukuki statüyü ifade etmektedir. Bu haliyle incelenen bir takım hak ve yükümlükleri olan kişidir. Bu bakımdan bu statüye giriş anı önemlidir. Bize göre incelenen olma durumunun başlangıcı defter ibrazı için yazının tebliğ edildiği andır. Çünkü bu andan itibaren mükellef VUK 371. md ye göre pişmanlık talebinde bulunamaz. Gene bu andan itibaren bir takım hak ve mükellefiyetler başlar. İncelenen ile CMK (Ceza Muhakemesi Kanunu) anlamında “şüpheli”²⁸ yi karıştırmamak gerekir. Bize göre incelenen, daha vergi incelemesi sırasında, hatta özel durumlarda daha incelemenin başında, CMK anlamında şüpheli hale gelebilir. Fakat incelenen her zaman CMK anlamında şüpheli olmaz. Ancak, kavramların ulusal hukuktan otonom olduğu, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) anlamında daha incelemenin başlangıcında mükellefin şüpheli hale geldiği ifade edilmektedir.²⁹ Bu bağlamda incelemenin başlangıcı, İHAS 6. md. deki “adil yargılanma hakkı”nın bir unsuru olan “makul süre içinde yargılanma”nın başlangıcı durumundadır.

B-Vergi İncelemesinin Önemi

1-Devlet İçin Önemi

Bugünkü vergi sistemi 1949 yılında çıkarılan üç kanunla³⁰ kurulmuştur. Sistem esas itibariyle mükellefin beyanına dayanmaktadır. Denetim ve ceza beyana dayanan sistemin en önemli iki unsurudur.³¹

tarafından yürütülür.Okumanın şeklini ve kimler tarafından yapılacağını Kurul Başkanı veya Grup Başkanları belli ederler” şeklinde ifade edilmiştir.Gelirle Kontrolörleri ile Vergi Denetmenlerinin raporları da okumadan geçmekle birlikte yönetmeliklerinde bu konuda hüküm yoktur.

²⁴ C.Savcısının incelemedeki görevi için bkz Uçar Demirkan, Vergi Usul Kanunu Ve Savcılar, Mükellefin Dergisi, Şubat 2003, Sayı 122

²⁵ VUK md.139,140,

²⁶ VUK 140,141.

²⁷ VUK139

²⁸ CMK 2/1-a. md de “Şüpheli: soruşturma evresinde, suç şüphesi altında bulunan kişiyi, ..ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

²⁹ Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, 2006 Sh.108

³⁰ 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu , 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu , 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bunlardan ilk ikisi 1961’de yeniden yazılmıştır. KV ise 2006 yılında 5520 sayılı Kanunla değişmiştir.

³¹ Tümüyle idare tarafından takdir edilen vergilerde denetim de ceza da yoktur. Örneğin 1944 tarih ve 4530 sayılı Varlık Vergisi Kanunu gibi.

Denetimin önemi “vergi demek tetkik (denetim-inceleme) demektir” şeklinde ifade edilmiştir³². Bu anlamda, modern bir vergi sisteminin başarı ile uygulanması, vergi hasılatının artması, yeni vergi telakkisinin (düşüncesinin) ve vergi ahlakının oluşabilmesi doğrudan doğruya vergi tetkik (denetim) işinin örgütlenmesindeki mükemmeliyete bağlıdır.³³

Sistem için zaruri olan vergi incelemesi vergi inceleme elemanları (Revizörler³⁴) tarafından yapılacaktır. Bu revizörlerin şahsiyet (kişilik) sahibi ve yeterli sayıda olması gerekir.³⁵

Yukarıdaki alıntılar, vergi denetiminin önemini ortaya koymaktadır. Gerçekten , vergi incelemesi ile devlet, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirerek kamu hizmetlerinin finansmanını yeni vergi koymadan, oran artırmadan ve borçlanmadan karşılar. Böylece hem ekonomik istikrar sağlanır hem de mükellefler arasında haksız rekabet önlenir.

- Bu önem ve gereklilik mali açıdan olduğu kadar vergi tekniği açısından da mevcuttur. Çünkü beyana dayanan tarhiyat ve yoklama fişinin yeterli olduğu bazı istisnalar³⁶ dışında bütün tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinde esas itibariyle incelemenin varlığı aranmaktadır.

2-Mükellef İçin Önemi

Vergi, mükellef (yükümlü)³⁷ için mali bir külfet yani yüküdür. Vergi incelemesine katlanmak da mükellef için yasal bir ödevdir. Bu ödevin, inceleme sonucunda hiçbir şey çıkmasa bile, bir maliyeti vardır. 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 şeklinde ortaya çıkar.

Gerçekten, vergi incelemesi, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin en üst ve en hassas noktasını oluşturmaktadır.³⁸ Bu bağlamda vergi incelemesi sadece vergi hukuku ve tekniği ile ilgili olmayıp, sosyal ve psikolojik sonuçları bulunan bir süreçtir.³⁹

³² 02.06.1999 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi IV/3 bölümü

³³ 5421 sayılı GVK Gerekçesi, IV/3. bölüm.

³⁴ “Revizör” kelimesi “vergi tetkik elemanı” karşılığı olarak 07.06.1999 tarih ve 5432 sayılı VUK’nun gerekçesinin I/10 bölümünde kullanılmaktadır.

³⁵ 1949 tarihli VUK Gerekçesi I/10. bölüm.

³⁶ Yoklama fişi VUK .md.de tanımlanmıştır.

³⁷ Arapça kökenli “mükellef” tabiri “yükümlü” bazen da yanlış olarak “ödevli” olarak karşılanmaktadır.

Yükümlü deyimini uygun olmakla birlikte , ödevli yanlıştır. Çünkü “ödevli” yükümlüyü de kapsayan bir üst kavramdır. Ödevli ve yükümlü deyimleri şu makalede yerli yerinde kullanılmıştır. Bkz Gülsen Güneş, Vergi Ödevlisinin Hakları, Vergi Sorunları Şubat 2005.

³⁸ Oğuz Çetinkaya, Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu, Yaklaşım, Mayıs 2002

İlgili bölümde belirttiğimiz gibi, vergi incelemesi idari, mali ve bazı durumlarda adli bir soruşturmadır. Her soruşturma gibi, muhatabı için, zahmetlidir. Ancak vergi incelemesine muhatap olma kriterlerinin tam olarak belli olmaması, yapılan incelemenin yeniden incelemeye engel bulunmaması (VUK 138/3) ve tesadüfi seçme yönteminin mutlak bir incelemeye seçilme nedeni olması,^{40 41} inceleme elemanlarına re'sen takdir yetkisi verilmiş olması⁴² ve inceleme sırasında, 6183 Sayılı kanuna göre uygulanabilecek ve işletmeyi büyük sıkıntıya sokabilecek koruma tedbirleri⁴³ dikkate alındığında işletmeler için, tutukluluk hali olmayan ceza soruşturmasından daha zahmetli olabilmektedir.

İncelemenin, inceleme sonucunda çıkması muhtemel vergi ve cezalardan ayrı ve bunlara ek ekonomik sonuçları da olmaktadır. İnceleme haberi, genellikle ilk olarak bankalara gitmektedir. Bankalar incelemede olan mükellefe yeni kredi açmakta çekingen davranmakta,. eski kredileri de tahsil etmeye çalışmakta, yeni kredileri de, risk olduğunu düşünerek daha pahalı sağlamaktadırlar. Yani ulusal ve uluslararası düzeyde mükellefin kredi notu düşmektedir. Borsaya kayıtlı şirketlerde, vergi incelemesi, hisse senetlerinin değerini etkilemektedir.

Yukarıda vergi denetiminin mükellef için sıkıntılı yönlerini belirttik. Ancak vergi incelemesinin mükellefe olumlu etkileri de vardır. Her şeyden önce iyi bir inceleme elemanı öğreticidir. İnceleme mükellefe eksiklerini gösterir. Muhasebesinin daha düzenli olmasını sağlar. Vergi kaçırmayan mükellefler için inceleme haksız rekabeti önleyen bir kurumdur. Yaptığımız gözlemler, eğer vergi incelemesi sonunda mükellef batmazsa, incelemeden sonra daha çok gelişme gösterdiğiidir.

Görüldüğü gibi, vergi incelemesi vergi mükellefi için çok ciddi ve önemli bir iştir. İncelemenin gerekleri yerine getirilmez, örneğin mazeretsiz defter belge ibraz edilmez veya kanun yollarına başvurmada gerekli özen gösterilmez ise mükellefin bütün mal varlığı yok olabilir.

C-Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği

Mali açıdan vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olan bir dizi işlemdir.

³⁹ agm.

⁴⁰ İbrahim Yumuşak, Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü, Vergi Dünyası, Nisan 2004

⁴¹ Bu yöntem ülkemize has bir yöntem olmayıp, başka ülkelerde de(örn. ABD) uygulanan bir yöntemdir. Nazmi Karyagdı, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi, Ankara 2006, Sh.56

⁴² Rüştü Kalyoncu, Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri, Vergi Dünyası Aralık 1983 Sayı 1.

⁴³ Cemal Boyalı, Vergi İncelemesi Ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, Yaklaşım Mart 1999.

Vergi incelemesinin idare hukuku bakımından anlamı, bir idari işlem olmasıdır. Ancak bu idari işlem vergi tarhı gibi asli işlem değil, vergi tarhı için hazırlayıcı (ön –usuli) işlemdir.⁴⁴ Bu anlamda vergi incelemesi başka bir idari işlem yani tarhı veya ceza kesme için, araştırma soruşturma faaliyetinin adıdır.

Vergi incelemesi sonucunda VUK'nun 367. maddesi gereği, vergi suçu raporu⁴⁵ yazılırsa, vergi incelemesi artık ceza muhakemesi işlemi halini alır. Bu durumda bana göre vergi inceleme elemanı da artık idari görev değil adli görev yapmaktadır ve kendisi birinci derece ceza muhakemesi öznesi (sujesi) halini almıştır.⁴⁶ Fakat, vergi suçu raporu yazılmasa da, sonuçta idari vergi suçuna ilişkin bir inceleme olduğu için, inceleme elemanının görevlerinin niteliği ve amacının adli kolluğa benzediği belirtilmektedir.⁴⁷

D-Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi incelemesinin amacı VUK'nun 134. maddesinin birinci fıkrasında çok açık ve veciz bir şekilde ortaya konmuştur. Bu maddeye göre vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Görüldüğü gibi VUK 134/1 maddesi ile idareye (dolayısıyla inceleme elemanına) vergilerin doğruluğunu araştırma tespit etme ve sağlama görevi verilmektedir.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak demek, vergi noksan ödenmiş ise tamamlama, fazla ödenmiş ise iadesi yönünde rapor yazmak demektir. Ancak iade için, re'sen takdiri gerektiren bir durum olmaması gerekir. (VUK md. 76).

Kanunun açık ifadesinden vergi incelemesinin ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma ile sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Bu amaç dışındaki bir amaçla vergi incelemesi yapılamaz. Bu bağlamda vergi incelemesi incelenen için, zahmetli, stresli ve hiç vergi çıkmasa bile, doğrudan veya dolaylı maliyeti olan bir iştir. Ancak hiçbir zaman ceza değildir.

E-Vergi İncelemesinin Kapsamı

Vergi incelemesinin kapsamını iki kategoride incelemek gerekir. Bunlar kişi (mükellef) yönünden, ve konu yönünden kapsamdır.

⁴⁴ Bekir Baykara, Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi, E-Yaklaşım Şubat 2004, Sayı 134.; Nihal Saban, Vergi Hukuku, İstanbul 2003, Sh.268

⁴⁵ Bu raporun hukuki niteliği için bkz. Bekir Baykara, Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyasının Mayıs 2004 sayı 273.

⁴⁶ Bekir Baykara, Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyasının Eylül 2004 Sayı 277.

⁴⁷ Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006, Sh.112

Kişi (mükellef) yönünden kapsamı VUK'nun 137. maddesinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre ve VUK'na veya diğer kanunlara göre defter tutmak, evrak ve belgeleri saklamak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler. Bu bağlamda, vergiden muaf olan kooperatifler,⁴⁸ vergiden muaf esnaf,⁴⁹ vergiye tabi olmayan dernekler⁵⁰ vergi incelemesine tabidirler. Bu durumda ücret geliri elde edenler dışında bütün vergi mükelleflerinin (hatta defter tutmak zorunluluğu olmak şartı ile mükellef olmayanların, sorumlu olmaları nedeniyle) inceleme kapsamında olduğunu söylemek yanlış olmaz. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 80-82 maddelerine göre “Diğer kazanç ve iratlar”ı elde edenlerin inceleme kapsamında olmadıklarını belirtmek gerekir.⁵¹ Ancak bu durum, yoklama yetkisine de sahip inceleme elemanlarının “yoklama” fişi ile tespit yapıp, vergileme yapmasına ve ceza kesmesine engel değildir.

Konu yönünden kapsamı VUK'nun 134/1 maddesinde belirtilmiştir. Bu da bütün vergilerdir. Ancak bu vergiler genel bütçeye (merkez yönetim bütçesine) giren vergilerdir. Belediye Gelirleri Kanununa göre belediye görevlilerinin inceleme yetkisi yoktur. (BGK Md. 102). Ancak belediye memurlarının yoklama yetkisinin olduğunu belirtelim.

İncelenecek hususlar, vergiyi doğuran olayla ilgili bütün hususlardır. VUK 134. md.nin 2365 Sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde vergi incelemesinin defter ve belgelerle sınırlı olduğu yönünde tereddüt hasıl olabileceği düşüncesi ile kanun bu günkü halini almıştır.⁵² İncelemede yemin hariç her türlü delil (kanıt) kullanılabilir, vergiyi doğuran olayla ilgili bulunan şahit (tanık) ifadeleri kullanılabilir. (VUK md.3)

F-Vergi İncelemesinin Zamanı, Yeri, Süresi ve Çeşitleri

1-Vergi İncelemesinin Zamanı

VUK 138. md.nin başlığı “İnceleme zamanı”dır. Bu maddeye göre, inceleme sonucu alınmamış yıl dahil olmak üzere zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

VUK 114 md.ye göre vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergi zamanaşımına uğrar. Tebliğin bu süre içinde yapılması gerekir. Ancak ilan tebliği gerektiren durumların varlığı halinde bu süre bir ay önce biter. Çünkü, VUK 106/2 md. gereği ilan tarihinden itibaren bir ay

⁴⁸ Kooperatifler 1163 sayılı Kanun 89 maddesi gereği 1973 yılında çıkarılan ve 14726 Sayılı R.G.'de yayınlanan Yönetmeliğe göre defter tutmak zorundadırlar.

⁴⁹ VUK md. 254'e göre esnaf aldığı gider pusulasını saklamak ve ibraz etmek zorundadır.

⁵⁰ 2004 tarih ve 5253 Dernekler Kanunu 11. maddesine göre defter tutmak zorundadırlar.

⁵¹ Azmi Demirci, Zihni Kartal, Vergi İncelemesi Ve Kapsamı, Vergi Dünyası, Mart 1999.

⁵² Bu maddenin önceki hali yukarıda A/2 bölümünde dipnotta gösterilmiştir.

içinde başvurulmaması veya adres bildirilmemesi halinde, bir ayın sonunda tebliğ edilmiş sayılır.

Bu süre bazı durumlarda beş yılı geçer. Örneğin GVK 42. madde kapsamında yıllar sari inşaat işi yapanlarda vergiyi doğuran olay geçici kabulün yapıldığı yıl doğduğundan zaman aşımı da bu yılı takip eden yıldan itibaren başlar. Dolayısıyla beş yılda çok daha eski defterler incelenebilir. Keza, VUK 15. md gereği mücbir sebeplerin varlığı, 114 md. gereği takdir komisyonuna başvurma halinde zamanaşımı süreleri uzar.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında incelemenin vergiyi doğuran olayın olduğu yılı takip eden tarihten itibaren beş yılın sonuna kadar, ilanen tebligat gerektiren hallerde en son Kasım sonuna kadar bitirilip ihbarnamelerin tebliği gerekir. Olayı somuta indirgersek, içinde bulunduğumuz bu yıl, en erken 2002 yılı defteri ile incelemenin başladığı içinde bulunulan ay dahil 2007 yılının defterleri incelenebilir. Yukarıda saydığımız istisna durumlar varsa elbette daha önceki yıllar da incelenebilir.

Vergi incelemesinin yapılmış olması, daha sonra bir daha inceleme yapılmasına engel değildir.(VUK 138/3)

İncelemenin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi mecburi değildir. (VUK 138/1)

Bu bölümde incelediğimiz inceleme zamanını, inceleme başladıktan sonra incelemenin vakti ile karıştırmamak gerekir. VUK 140/I-2 md. ye göre işyerinde yapılacak incelemede inceleme yapılanın oluru dışında resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılamaz. Tutanak düzenlemesi ve emniyet tedbirleri bunun dışındadır.

2-Vergi İncelemesinin Yeri

Vergi incelemesinin nerede yapılacağı konusunda genel kural Kanunda açık ve kesin olarak belirtilmiştir. VUK md 139/I'e göre vergi incelemesi esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. Bu kuralın istisnaları anılan maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre; işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terki gibi incelemenin işyerinde yapılmasını imkansız kılan nedenler ile incelemeye tabi olanın istemesi halinde inceleme dairede yapılabilir.

1949 tarihli ve 5432 sayılı VUK'nun gerekçesinde bu kanunla birlikte vergi incelemesinin işyerinde yapılma mecburiyeti getirilmiştir denmektedir. Bu ifade, bu kanundan önce vergi incelemesinin dairede yapıldığı anlamına gelmektedir. Gerçekten bu kanundan

önceki kanunlarda inceleme ya beyanname üzerinden veya defterlerin daireye getirilmesi suretiyle yapılmakta idi.⁵³

Kanunun bu derece açık hükmüne rağmen incelemenin yeri konusunda ihtilaflar çıkmakta, daireye istenen defterler ibraz edilmediği gerekçesi ile mükellefler çok ciddi yaptırımlara muhatap olmaktadır. Gerçekten defter ibraz etmemenin VUK da belirtilen yaptırımları çok ağırdır. Bunlar, 30/II-3 md. ye göre matrahların re'sen takdiri, 359/a-2 md.ye göre altı aydan üç aya kadar hapis, mükerrer 355 md.ye göre özel usulsüzlük cezasıdır.⁵⁴ Bunlara ek olarak defter ibraz etmeyeninin indirim KDV'leri kabul edilmeyerek, bu miktar KDV tarh edilmektedir. Bu da çok vahim sonuçlar doğuran bir yaptırımdır. Aslında son yaptırım kanunda açıkça yer almamaktadır. İdare KDV Kanununun 29/3 maddesini yorumlayarak bu sonuca varmaktadır. Danıştay da bu tür tarhiyatları aynı tarz bir yorumla onaylamaktadır.⁵⁵

Kanun hükmüne rağmen defterler işyerinde incelenmeyip daireye istenmesi üzerine defterlerin ibraz edilmemesi halinde, yukarıda belirtilen yaptırımların uygulanabilmesi konusunda Danıştay ve Yargıtay bazı şartların varlığını aramaktadır. Bu husus ayrı bir yazı konusu olmakla birlikte aşağıda kısaca incelenmiştir.

Yargıtay'ın vergi suçlarına bakan 9. ve 11. Ceza Daireleri, VUK 139/2 de belirtilen şartların varlığı araştırılmadan daireye istenen defterlerin ibraz edilmemesi halinde, defter istemeye ilişkin tebligatı geçersiz saymakta ve suçun oluşmadığı yönünde karar vermektedir.⁵⁶ Hatta Yargıtay, işyeri olarak evini göstermiş olan nakliyeciyi için bile bu şartın varlığını aramaktadır.⁵⁷ Dipnotta verdiğimiz örneklerden anlaşıldığı gibi Yargıtay'ın bu yöndeki kararları istikrar kazanmış durumdadır.

İncelemenin işyerinde yapılması konusunda, konunun gelir-kurumlar vergisi veyahutta KDV olmasına göre, farklı Danıştay kararları bulunmaktadır. Gerçekten Danıştay 3. ve 4.

⁵³ Yukarıda sözünü ettiğimiz 755 ve 2395 sayılı kazanç Vergisi Kanunlarında durum böyle idi.

⁵⁴ Bunun miktarı 2007 yılında birinci sınıf tacirler için 1.390,- YTL'dir. Ancak bu miktar VUK Mük.414 md ye göre Bakanlıkça yeniden değerlendirilmiştir.

⁵⁵ Danıştay 7. Dairenin 14.04.2004 tarih ve 2002/319 E 2004/974 K sayılı Kararında bu gerekçe şu şekilde ifade edilmiştir. “..Yukarıda belirtilen hukuki duruma göre, mükelleflerce yapılan vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, bu verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi yasal bir zorunluluk olup; bu şartlardan herhangi birinin, 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler mevcut olmamasına rağmen yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin, yüklendikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmelerine olanak bulunmamaktadır.

Olayda, davacı Şirket tarafından, 1996 yılına ait defter ve belgelerin 2000 yılında saklama zamaşımı süresinin dolduğu sanılarak imha edilmesinin mücbir sebep olarak kabulüne olanak bulunmadığından, davacı Şirket tarafından mahkemeye ibraz edilen belgelerde yer alan katma değer vergilerinin, yukarıda açıklanan kanun hükmü uyarınca indirim konusu yapılamayacağı açıktır.”

⁵⁶ 9.CD. 16.11.1989, 1989/277E, 1990/4505 K; 9.CD, 28.01.1997, 1996/5414 E, 1997/478 K; 11CD, 21.10.1999, 1999/6001 E, 1999/6858K; 11 CD, 13.6.2002, 2002/4899E 2002/5764 K

⁵⁷ Y 11 CD 21.5.2003, 2002/4394 E, 2002/4534 K

Daireleri VUK 139/2 deki şartların varlığını tespit etmeden daireye istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesini re' en takdir nedeni saymamaktadır.⁵⁸ Ancak daha yeni bir kararında 3. Daire, defter isteme yazısının, işyerinin müsait olması ve incelemenin de işyerinde yapılması isteniyor ise aynı süre içinde bildirilmesi şartını taşımasına rağmen, incelemenin işyerinde yapılması için başvurulmaz ve defter de ibraz edilmez ise, bunun re'sen takdir nedeni sayılacağı yönünde karar vermiştir.⁵⁹

Konu KDV olduğunda Danıştay içtihadı değişmektedir. Danıştay, KDV için incelemenin işletmede yapılmasının gerekmediği yönünde karar vermektedir.⁶⁰ Bu nedenle de, indirim KDV lerin reddi ile⁶¹ yapılan cezalı tarhiyatları onamaktadır. Danıştay başlangıçta, inceleme elemanına ibraz edilmeyen defterlerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde bilirkişi incelemesi sonucuna göre tarhiyatın düzeltileceği yönünde karar verirken,⁶² son zamanlarda idarenin yapacağı inceleme sonucuna göre karar verilmesi gerektiğine hükmetmektedir.⁶³ Bize göre de son karar yerindedir. Çünkü aksi halde incelemede İdare devre dışı kalır, karşı inceleme yetkisi bulunmayan, çoğunlukla vergi inceleme tekniğine de vakıf olmayan bilirkişiler inceleme elemanı yerine geçer.

Yukarıdan beri yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı gibi, incelemenin yeri ve defter ibrazı sıkıntılı bir konudur. Bu konunun idarece ele alınıp ayrıntılı düzenlenmesi gerekir. Konuyu daha sonraki yazımızda ele alacağız.

3- Vergi İncelemesinin Süresi

Vergi incelemesinin süresi ile ilgili Mevzuatımızda genel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konudaki tek hüküm, aramalı incelemeler için VUK 145/I md. ile belirlenen incelemenin üç ay içinde bitirilmesi ile ilgili olanıdır. 8.7.1970 tarihli Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Yönetmeliğinin 98. maddesinde “başlanan incelemeye aralıksız devam olunur” denmekte ancak süre verilmemektedir. İnceleme süresi ile ilgili fiili sınırlamalar da bulunmaktadır. Gerçekten denetim elemanlarının merkezleri dışında yaptıkları

⁵⁸ D.4.D,22.6.1988, 1987/5067 E, 1988/2702 K; D4.D, 10.2.1998, 1997/689 E, 1998/443 K ; D.3.D. 17.11.1999, 1988/4381 E, 1999/3863 K Bu son kararda 139. md.nin felsefesi iyi ortaya konulmuştur.

⁵⁹ D.3.D. 25.2.2003, 2000/5119 E ,2003/921K

⁶⁰ D.11.D.16.9.1997,1996/4490 E, 1997/2781K ;

⁶¹ D.9.D.15.10.1997, 1996/2147 E, 1997/3095 K, VDDGK 13.11.1997, 1996/105E,1997/477 K

⁶² VDDGK, 7.12.1993, 1994/91 e, 1994/4457 K.

⁶³ VDDGK, 19.11.2001, 2001/285 E, 2001/412 K.

incelemeler “turne” süresi olan 1 ila 4 ay içinde bitirilmek durumundadır.⁶⁴ Bunların dışında, VUK 114 md. de düzenlenen zamanaşımı süresi dışında, inceleme süresi ile ilgili herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. Bazı hallerde incelemenin zamanaşımı süresi olan beş yıl kadar sürdüğü de gözlemlenmektedir. Halbuki bazı ülkelerde bu yönde sınırlamalar bulunmaktadır. Örneğin bu süre, Portekiz ve Slovak Cumhuriyetinde altı ay, özel durumlarda uzatılmakla birlikte İspanya’da on iki ay, Meksika’da on sekiz ay olup, Yunanistan’da işletmenin büyüklüğüne göre değişmektedir.⁶⁵ ABD’de de bu konuda sınırlama mevcuttur.⁶⁶ Ülkemizde de bu yönde düzenleme yapılmasında fayda vardır.

E-Vergi İncelemesinin Örgütlenmesi

Ülkemizde vergi incelemesi esas itibariyle, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri tarafından yapılmaktadır. Vergi denetim yetkisi bulunan maliye müfettişleri arizi olarak bu işle uğraşmaktadırlar. Bankalar yeminli murakıplarının ise inceleme kapsamları sınırlıdır. Maliye Bakanlığı merkez müdürlerinin inceleme yetkileri 4369 S.K. ile verilmiş olup bu işle uğraşmamaktadırlar. Mahallin en büyük mal memurlarından malmüdürleri çok seyrek olarak inceleme yapmakla birlikte, defterdarların inceleme yaptığına rastlanmamaktadır. Esasen yukarıda belirttiğimiz gibi, 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilat kanununa göre bunların vergi inceleme yetkileri sona ermiş olup, ancak geçici 5. madde kapsamında bu yetkiye sahiptirler.

Vergi dairesi müdürleri ise, özellikle son zamanlarda, sağlanan personel imkanından da yararlanarak daha çok inceleme yapmaktadırlar.

Denetim birimlerinin kuruluşlarının dayanağı olan kanunlar değişiktir. Hesap Uzmanları Kurulu, 28.3.1945 tarih ve 4709 sayılı kanun ve bu kanuna atıfta bulunan 178 sayılı KHK ye göre faaliyette bulunmaktadır. Maliye Teftiş Kurulunun tarihi çok eski olmakla birlikte, halen 178 sayılı KHK göre faaliyette bulunmaktadır. Gelirler Kontrolörleri 05.05.2005 tarih ve 5435 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanununun 29/1 md.ne göre, Vergi Denetmenleri de aynı maddenin 2. fıkrasına göre faaliyette bulunmaktadır. Bu kanunlara göre çıkarılmış tüzük ve yönetmelikler de bu teşkilatların işleyişini düzenlemektedir. Bunlar ,25 Teşrinievvel 1330 tarihli Maliye bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü,8.7.1970 tarihli Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Yönetmeliği,

⁶⁴ Hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve maliye müfettişlerinin Ankara İstanbul ve İzmir dışında kıdemlerine göre bir ay ile beş ay arasında yaptıkları iş seyahatine “turne” denmektedir. Vergi denetmenleri de buldukları ilin dışında veya aynı ilin ilçelerinde yaptıkları belli süreli inceleme görevlerinde de aynı şey söz konusudur.

⁶⁵ Selda Aydın, OECD Ülkelerinde Vergi İnceleme Sürecinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, Kasım 2006, sayı 218

⁶⁶ Nazmi Karyağdı Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İncelemesi, Ankara 2006, Sh. 97

30.11.1973 tarihli Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği (10.04.2004 tarihinde esaslı değişiklik olmuştur.), 2412.1994 tarihli Vergi Denetmenleri Görev,Yetki,Çalışma Ve Atama Yönetmeliği.

F- Vergi İncelemesine İlişkin Mevzuat

Vergi incelemesi ile ilgili yasal düzenleme VUK ile yapılmıştır. Kanunun birinci kitabının yedinci kısmının ikinci bölümü (134-147. maddeler arası) vergi incelemesine ayrılmıştır. Vergi incelemesi ile ilgili, tüzük, yönetmelik veya tebliğ şeklinde ikincil mevzuat bulunmamaktadır. Ancak 8.7.1970 tarihli Maliye Hesap Uzmanları Yönetmeliğinde inceleme ile ilgili oldukça ayrıntılı hükümler mevcuttur.⁶⁷ Gene Hesap Uzmanları Kurulunun “hizmete özel” nitelikte “inceleme ve rapor yönergesi” ile “rapor okuma yönergesi” bulunmaktadır. Bunun dışında denetim diğer denetim birimlerinin yönetmeliklerinde inceleme usulü ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu denetim birimlerinin yıllık planlarında inceleme ile ilgili hükümler hizmete özel gizlilikten olduğundan bilinmemektedir.. Halbuki mükellef haklarının tesisi ancak vergi incelemesinin ayrıntılı düzenlenmesine bağlıdır. Bu konu daha sonraki yazılarımızda ele alınacaktır

G-Vergi İnceleme(Revizyon) Tekniği Ve Önemi

Vergi inceleme tekniği, yani vergi revizyonu, ödenmesi gereken vergiyi ortaya çıkarmaya yönelik her türlü araştırma tekniğidir. Bu incelenen mükellefin durumuna göre değiştiği gibi zamana göre de değişir. İnceleme elemanının bilgi ve tecrübesi de bunda etkilidir.

Vergi incelemesine genellikle defterlerden başlanır. Daha sonra defter dışına çıkılır. Ancak son zamanlarda merkezden tespit edilen hususların incelenmesi için defter istendiği de olmaktadır. Defter incelemesine defterde şekli kontrol ile başlanır, daha sonra muhasebe hata ve hilelerinin tespitine yönelik incelemelerle devam edilir.⁶⁸

Başlıca inceleme teknikleri, belgelerin defter kayıtlarına doğru yansıyor yansımadağının kontrolü (puvantaj), belge incelemesi, kaydi envanter, fiili envanter, randıman incelemesi, banka kayıtlarının incelenmesi, ilgililerin ifadesine başvurma, arama gibi tekniklerdir. Bu teknikler Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarına gerek teorik gerekse staj yoluyla pratik kazandırılarak öğretilmektedir.

⁶⁷ Bkz, www.huk.gov.tr

⁶⁸ Revizyon Ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No 128, Ankara 1967, Sh.37 Vd.

İnceleme tekniklerinin, esas itibariyle, inceleme raporuna ve bu rapora dayanılarak yapılan tarhiyata etkisi yoktur. Vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmaya yönelik her türlü inceleme tekniği ve bu tekniklere dayanılarak olayın ispatı meşrudur. Bilindiği gibi, VUK 3 md. gereği vergiyi doğuran olay yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ancak inceleme ile ilgili delillerin hukuka aykırı elde edilmemiş olması gerekir. Çünkü en üst hukuk normu olan Anayasa'nın 38/6 maddesinde "**Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez**" hükmü bulunmaktadır.⁶⁹ Anayasa'nın 11. md. ne göre Anayasa hükümleri herkesi ve her kurumu bağlar. Bunun anlamı hükümlerin, başka aracı bir kanun hükmüne gerek kalmaksızın doğrudan uygulanabilmesidir. Anayasa Mahkemesi "*yasama yürütme yargı organları Anayasaya uymak zorundadırlar. Ve yargı kuvveti, gerektiğinde Anayasayı diğer yasalar gibi uygulayabilecektir. Maddede, Anayasanın üstünlüğü belirtilmiş ve hukuk devleti ilkesi, olumlu bir kural haline konulmuştur. Bu kuralın en önemli yaptırımı da yargı denetimidir.*"⁷⁰ şeklinde karar vermiştir.

Danıştay da Anayasa 11.md. aracılığı ile 38/6 md. yi bu yönde yorumlamış ve kanuna aykırı arama sonucu elde edilen deliller ile⁷¹ kanuna uyulmadan alınan el defterlerine dayanılarak salınan verginin kaldırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.⁷²

ÖZET VE SONUÇ

Vergi kurumu, devletle birlikte doğmuştur. Bu bakımdan vergi bürokrasisi en eski bürokrasidir. Dolayısıyla vergi denetiminin de tarihi çok eskilere dayanır. Denetimin defter ve belgeye dayalı olanı olan vergi incelemesinin tarihi ise çok yenidir. Çünkü, ticaret ve sanayinin defter kullanacak derecede gelişmesi ve gelir ve kurumlar vergisinin yaygınlaşması ile ortaya çıkmış bir denetim türüdür.

Beyana dayanan vergilerin olmazsa olmaz şartı, denetim ve cezadır. Bu vergilerde kaçığı önlemenin en etkin yolu vergi incelemesidir.

Vergi incelemesi, vergi kaçığının önlenmesi, vergi ödeyenle ödemeyen arasındaki haksız rekabetin giderilmesi, vergi gelirlerinin yasama organının iradesine uygun olarak toplanması suretiyle ekonomik istikrarın sağlanması ve yasaların gereği yerine getirilerek Devlet'in otoritesinin korunmasını sağlar.

Vergi incelemesi, mükellefle idare arasındaki ilişkinin en hassas noktasıdır. Bu bakımdan sadece mali değil psikolojik boyutu da mevcuttur. Vergi incelemesi mali (ve bazen

⁶⁹ Bu hüküm Anayasa'ya 3.10.2001 gün ve 4709 Sayılı Kanunla eklenmiştir.

⁷⁰ AYM. 21.6.1991 T, 1991/25 E, 1991/18 K

⁷¹ Danıştay4.D.20.10.2006 tarih ve2006/451 E, 20062009 K. sayılı karar.Yaklaşım Mart 2007.

⁷² Danıştay9D13.2.2007 tarih ve2005/2169 E,2007/364 K sayılı karar (özel arşiv) Not .direnme kararı temyiz edilmiş olup VDDGK undadır.

adli) soruşturma olarak, mükellef için sıkıntılı bir durumdur. Vergi incelemesinin, hiçbir matrah farkı bulunmasa bile, bir maliyeti vardır ve bu bazen çok ağır olabilir. Örneğin, bankaların tavrı nedeniyle finansman durumunun sıkıntıya girmesi ve borsaya kayıtlı şirketlerde hisse senetlerinin fiyatlarının düşmesi dolayısıyla, işletmeyi ağır biçimde etkiler.

Vergi incelemesi, bir idari işlemdir. Ancak bu nihai, icrai bir işlem değil, icrai işlem olan tarh ve ceza kesme işleminin ön-usuli işlemidir. Vergi incelemesi diğer yönüyle mali- (bazen de adli) bir soruşturmadır. Sonunda idari ceza kesilebilir ve/ veya ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu nedenle, adliyeye intikal etse de etmese de, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin İHAS 6. md.deki adil yargılanma hakkı yönüyle, denetime tabidir.

Vergi incelemesi esas itibariyle işletmede yapılır. Bunun istisnaları kanunda gösterilmiştir. İnceleme ile ilgili istisna şartların oluşup oluşmadığı belirlenmeden daireye defter istemek sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle konu ikincil mevzuatta ayrıntılı olarak düzenlenmelidir.

Vergi incelemesi beş yıllık zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir.

Vergi incelemesinin süresi, aramalı incelemeler hariç, kanunda belirlenmemiştir. Hesap Uzmanları Yönetmeliğinde, “incelemeye aralıksız devam edilir” denmektedir. Bunun anlamı, incelemenin bir an önce bitirilmesidir. Gerçekten incelemenin bir an önce bitirilmesinde, hem mükellefin, hem ülkenin hem de idarenin çıkarı vardır. Bu bakımdan bazı yerlerde olduğu gibi, ülkemizde de, incelemenin süresi belirlenmelidir.

İnceleme özneleri, yani incelemeye kimlerin katılacağı kanunda belirlenmiştir.

İncelemeye ilişkin mevzuat VUK'dur. İkincil mevzuat dediğimiz düzenlemeler, Maliye Hesap Uzmanları Yönetmeliği dışında bulunmamaktadır. Halbuki bu tür düzenleme ihtiyacı had safhadadır.

Vergi incelemesindeki maksat, ödenmesi gereken verginin bulunması ve sağlanmasıdır. Ancak bu, hızlı yani kısa sürede bitirilen, mükellef haklarına saygılı, bulunacak matrah farkından ayrı olarak mükellefe en az zarar veren bir vergi incelemesi ile sağlanmalıdır. Bu da, mükellef haklarını garanti edecek ikincil mevzuat düzenlemelerinin bir an önce yapılmasına ve denetim kültürünün bu yönde geliştirilmesine bağlıdır. Mükellef hakları ile vergi incelemesinde düzenleme gereği konularını sonraki yazılarımızda ele alacağız.