

BİR KAVRAMIN EVRİMİ:

VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLAMA TARİHİ (ve TESPİT ŞEKLİ)

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 05.12.2019

I. VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLAMA TARİHİ ve TESPİT ŞEKLİNİN ÖNEMİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş olup, Kanunda “*vergi incelemesi*”ne yönelik bir tanım yer almamakla birlikte “*Maksat*” başlıklı 134. maddesinde, “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” hükmü ile “*İncelemeye Yetkililer*” başlıklı 135 ve doğal olarak devam eden maddelerden hareketle; “*Kanun ile belirlenmiş yetkililer tarafından yine Kanunla belirlenmiş usullere uygun olarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak faaliyetidir*” şeklinde bir tanım yapabiliriz.¹

Başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere birçok Kanun, vergi incelemesine özel anlamlar yüklemiş ve bu nedenle de vergi incelemesine başlama tarihinin tespiti önemli göstermiştir.

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasının resen vergi tarhi olarak kabul edileceği ve inceleme raporunda belirlenen matrah veya matrah farkının resen takdir olunmuş sayılacağı yolunda 30. madde hükmü, vergi incelemesine böyle bir anlam yüklediğinin örneğidir.

Vergi incelemesinin bir anlam içermesi yanında bazen sadece vergi incelemesine başlanmış olması da aşağıda örnekleneceği üzere ayrı bir önem gösterir:

- Vergi ziyasına (md. 341) sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir ve bazı durumlarda üç kat (md. 359) tutarında vergi ziyai cezası kesilirken, “**Vergi incelemesine başlanılmasından** veya **takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek cezanın yüzde elli oranında...**” uygulanması.

¹ Benzer şekilde “*Anlaşılacağı üzere vergi incelemesinin mükellefin Anayasa ile koruma altında olan kişilik hakları ve mülkiyet hakları alanlarına müdahale niteliğinde özelliklere sahip olması nedeniyle vergi incelemesi sırasında uyulması gereken ayrıntılı usul düzenlemeleri söz konusudur. Bu nedenle vergi incelemesi, beyan edilen verginin doğruluğunu tespit ve bulunan matrah farkının tarhının sağlanması amacıyla yapılan, ayrıntılı olarak yapılmış usul düzenlemelerine uyularak mükellef nezdinde ve mükellefin bilgisi altında gerçekleştirilen bir çalışmadır.*” tanımlama için Bkz. “*Karşıt Tespit ve Ön İnceleme Bir Vergi İncelemesi midir?*”, Tayfun ŞAHİN, **Yaklaşım**, 2017 Ağustos, S:296.

- Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, diğer bazı şartlar yanında **“Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.”** şartını da yerine getirmeleri halinde haklarında vergi ziyai cezası kesilmeyecek olması.

İşte vergi incelemesine başlamanın hukuki bir önem ve anlam içerdiği bu ve benzeri durumlarda² **“vergi incelemesine başlan(ıl)ma tarihi”**nin tespiti neye göre ve nasıl yapılacaktır? Kaldı ki burada yer verdiğimiz örnekler sadece Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri ile ilgilidir, oysa konu ve önemi sadece bu Kanun ile de sınırlı değildir.

Bu sorunun yani vergi incelemesine başlan(ıl)ma tarihinin ne zaman olduğunun cevabını, tarihsel süreç ve çeşitli düzenlemeleri de dikkate alarak incelediğimizde aşağıdaki hususları tespit etmekteyiz:

II. 23.07.2010 ÖNCESİ DURUM (VERGİ USUL KANUNU’NUN 140. MADDESİNE 23.07.2010 TARİH VE 6009 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN İLE YAPILAN EKLEME ÖNCESİ)

Vergi Usul Kanunu, 6009 sayılı Kanun ile yapılan ve aşağıda ele alacağımız değişiklikler öncesinde, vergi incelemesine başlama tarihini ve bunu tespiti yönelik bir düzenleme içermemektedir. Aynı şekilde ikincil düzenlemelerde de bu konuya dair bir açıklık bulunmamaktadır.

Bu nedenle yargı kararlarına yansıdığına göre vergi incelemesine başlama tarihi konusunda farklı yaklaşımlar izlenmiştir. Ele alacağımız bir olayda Danıştay kararından (İstemin Özeti kısmından) anlaşıldığına göre Ankara 3. Vergi Mahkemesi 31.01.2005 tarih ve E:2004/891, K:2005/114 sayılı kararında, Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesi açısından vergi incelemesine başlama konusunda şu değerlendirmeyi yapmıştır:

*“...davacı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 371 inci maddesinin 2 bendinden yararlandırılmayarak vergi ziyai cezası kesilmiş ise de; **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 140 inci maddesinde, inceleme elemanlarının yaptıkları inceleme sırasında uyması gerekli esasların açıklandığı ve inceleme bitince bunun yapıldığını gösteren bir belgenin inceleme yapılaraya verileceğinin belirtildiği, bunun dışında vergi incelemesinin yazılı bir inceleme emrine dayanacağı hususunda bir kurala yer verilmediği gibi, sadece incelemenin yapılması için yazı yazılmasıyla incelemeye başlandığının kabul edilemeyeceği, incelemeye başlanıldığını gösteren en önemli unsurun, davacıdan defter ve belgenin istenildiğine ilişkin yazı olduğu, defter ve belge istenildiğine ilişkin bir yazının da bulunmaması karşısında, 213 sayılı Vergi Usul***

² Vergi incelemesine başlama tarihinin mükellef ve idare açısından önemi ve bunun etkilendiği durumlara ilişkin değerlendirmeler için Bkz. Hasan AYKIN, “Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?”, **Yaklaşım**, 2011 Nisan, S: 220.

Kanunu'nun 371 inci maddesinin 2 numaralı bendinin uygulanamayacağından söz edilerek kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı...”

Görüldüğü üzere Vergi Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde vergi incelemesinin yazılı bir inceleme emrine dayanacağı hususunda bir kurala yer verilmediği, yanı sıra sadece incelemenin yapılması için yazı yazılmasıyla incelemeye başlandığının kabul edilemeyeceği ve bundan dolayı **incelemeye başlanıldığını gösteren en önemli unsurun, davacıdan defter ve belgenin istenildiğine ilişkin yazı olduğu** noktasından hareketle vergi incelemesine başlanıldığı tarih konusunda mükelleften inceleme için defter ve belgelerin istenmesine dair yazıyı esas almıştır.

Mahkemenin kararında, *“incelemenin yapılması için yazı yazılmasıyla”* ve *“davacıdan defter ve belgenin istenildiğine ilişkin yazı”* şeklinde iki ayrı yazıdan söz edildiğinden ilk yazının idarenin inceleme konusunda iç yazışması (belki inceleme emri / iş emri) olduğu sonucu çıkmaktadır.

Diğer yandan *“davacıdan defter ve belgenin istenildiğine ilişkin yazı”* üzerinden inceleme başlama tarihini tespit eden Mahkemenin bunu *“incelemeye başlanıldığını gösteren en önemli unsur”* olarak nitelemiş olması, incelemeye başlanıldığını gösterir başka unsurların da olduğu yolunda Mahkemenin bir kabulü olduğunu izlenimi yaratsa da bunların ne olduğu konusunda kararda bir ifade yer almamaktadır.

Danıştay 4. Daire, söz konusu kararın temyizi üzerine 20.02.2007 tarih ve E:2006/1131 K:2007/448 sayılı kararında, aşağıdaki gerekçe ile Vergi Mahkemesi kararını bozmuştur:

*“...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, “İncelemede Uyulacak Esaslar” başlıklı 140 inci maddesinin birinci fıkrasında, vergi incelemesi yapanların incelemeye tabi olana, incelemenin hangi konuda yapıldığını işe başlamadan evvel açıklayacakları, üçüncü fıkrasında inceleme bitince bunun yapıldığını gösteren bir belgenin nezdinde inceleme yapılan verileceği belirtilmiş, inceleme tutanakları ile ilgili 141 inci maddenin birinci fıkrasında ise, inceleme sırasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülhazaları varsa, bunların da tutanağa geçirileceği ve bu suretle düzenlenen tutanakların birer örneğinin mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. **Bu maddelerde incelemenin mutlaka defter ve belgelerin istendiğini gösteren bir tutanakla başlayacağı yolunda emredici bir hükme yer verilmediği gibi bu tür yoruma elverişli bir ifade de bulunmadığından vergi incelemesine, inceleme emri ile başlandığının kabulü gerekmekte** olup, davacı nezdinde incelemenin, hesaplarının incelenmesine ilişkin 29.04.2004 tarih ve 15428 sayılı yazı ile başladığı, 10.05.2004 tarihinde pişmanlık dilekçesinin ise vergi incelemesine başlandıktan sonra verildiği anlaşıldığından...”*

Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 140 ve 141. maddelerinin karar tarihinde yürürlükte olan hükümlerini irdemiştir, bunlardan hareketle Vergi Mahkemesi kararındaki sonuca / yoruma gidilmeyeceğini belirtmiş ve **“vergi incelemesine, inceleme emri ile başlandığının kabulü gerekmekte olup”** şeklinde kendi yorumunu gerekçe taşımıştır. Evet, belki Vergi Usul Kanunu'nun 140 ve 141. maddelerinden Vergi Mahkemesi kararındaki **“incelemeye başlanıldığını gösteren en önemli unsurun, davacıdan defter ve belgenin istenildiğine ilişkin yazı olduğu”** sonucuna varan bir yoruma gidilemeyecektir ama aynı

mantıkla Danıştay'ın **“vergi incelemesine, inceleme emri ile başlandığının kabulü”** şeklinde bir yoruma da gidil(e)memelidir.

Vergi kanunlarının yorumunda temel kural, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”* şeklindedir.

Bu çerçeveden bakıldığında konumuza ilişkin olarak (karar tarihlerinde) Kanunda *“lafzın açık olmadığı hal”* değil, lafzın hiç olmadığı bir hal olduğu ortadadır. Bu nedenle esasen lafzın yorumundan ziyade boşluk doldurma anlamına gelen bir değerlendirmede, tarih olarak önce olduğu için mükellef aleyhine olan inceleme emri değil, daha sonra olan defter ve belgenin istenildiğine ilişkin yazı tarihinin tercih edilmesinin hakkaniyete daha uygun olacağı görüşüdeyiz.

Danıştay'ın bir kararı üzerinden yapılan tercih ve belirlemeyi değerlendirdikten sonra Vergi usul Kanunu dışında ayrı bir düzenleme olarak 13.11.2008 tarih ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile ilgili de bazı hususlara değinmekte yarar görüyoruz.

13.11.2008 tarih ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un 3/(5). maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

*“Birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle **bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri** sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılır. İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedeldir. Şu kadar ki, indirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi halinde mahsup edilecek matrah tutarı, %18 KDV oranı dikkate alınarak hesaplanır.”*

Kanun bu hükmünde yürürlük tarihinden sonra başlayan ama 01.01.2008 tarihi öncesi dönemlerle ilgili olan vergi incelemeleri için bir düzenleme getirmiş, ancak vergi incelemesinin hangi tarihte başladığı konusunda bir belirleme yapmadığı gibi Vergi Usul Kanunu da dâhil başkaca bir Kanuna yollama yapmamıştır. Vergi Usul Kanunu'na atıf yapılmaması, onun da (o tarihte) bir hüküm içermiyor olması nedeni ile çok da bir kayıp olarak değerlendirilemeyeceği gibi zaten Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi kapsamında bu Kanun bir *“vergi kanunu”* olan 5811 sayılı Kanun ile ilgili kendiliğinden dikkate de alınmak durumundadır.

5811 sayılı Kanun bu konuda bir düzenleme içermez iken idare, 1 seri no.lu 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna İlişkin Genel Tebliğ'in 5.2. maddesinde şu açıklamayı yapma yoluna gitmiştir.

“Vergi incelemeleri ile ilgili olarak mükellefler nezdinde; işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi, yasal

*defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması veya matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması durumunda, **vergi incelemesine başlanıldığı** kabul edilecektir.”*

İdare, söz konusu Genel Tebliğ ile konuyu

- İşe başlama tutanağının düzenlenmesi,
- Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi,
- Yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması,
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması

yönlerinden çoklu ve görüşümüze göre anlamsız bir şekilde ayrıntılı olarak ele almış bulunmaktadır. Zira yukarıda sayılan işlemler adeta zincirleme şekilde gerçekleştiğine göre, bir önceki aşamanın incelemeye başlama tarihi kabul edilmesi durumunda bir sonraki aşamadan söz edilmesi ve bunun esas alınmasında bir çelişki vardır. Örneğin, yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması için önce yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması gerektiğine göre bu iki işlemin ayrı ayrı sayılmasında bir anlam bulunmamaktadır.

Anlaşılan Genel Tebliğ, incelemeye başlama tarihi anlamında mükellef lehine bir yoruma izin vermemek amacı ile boşluk bırakmamak kaygısı ile tüm süreci tek tek sayma gibi bir yola gitmişse de bunun kanuni bir dayanak içerdiğini söylemek güçtür. Danıştay'ın yukarıda ele alarak bir ölçüde eleştirdiğimiz ***“vergi incelemesine, inceleme emri ile başlandığının kabulü”*** şeklindeki yaklaşım zaten idarenin burada saydığı tüm işlemlerin başlangıç noktası şeklindedir.

III. 23.07.2010 SONRASI DURUM (VERGİ USUL KANUNU'NUN 140. MADDESİNE 23.07.2010 TARİH VE 6009 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN İLE YAPILAN EKLEME SONRASI)

Vergi Usul Kanunu'nda konuya dair açık bir düzenleme bulunmaması nedeni ile oluşan boşluk, 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 9. maddesi ile giderilmiştir. Söz konusu Kanun maddesi ve bununla Vergi Usul Kanunu'nun 140/2. maddesine eklenen hüküm aşağıdaki gibidir:

“213 sayılı Kanununun 140 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (2) numaralı bent eklenmiş, mevcut (2) ve (3) numaralı bentler (3) ve (4) numaralı bentler olarak teselsül ettirilmiş, aynı fıkraya aşağıdaki (5) ve (6) numaralı bentler ile maddenin sonuna aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.”

Söz konusu madde ile ilgili Kanun gerekçesinde³, hükmün ihdas amacı;

"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 başlandığını gösteren tutanağın düzenlenerek mükellefe bir örneğinin verilmesi ve vergi incelemesinin belirli süreler içerisinde tamamlanması kuralı getirilmektedir..."

şeklinde açıklanmıştır.

Bu düzenleme ile vergi incelemesine başlama tarihinin artık *"Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler."* hükmünden hareketle *"Vergi İncelemesine Başlama Tutanağı"* diyebileceğimiz bir tutanağın düzenlenme tarihi olarak kabul edileceği sonucuna varılmaktadır.

Ancak, 23.07.2010 tarihinde Vergi Usul Kanunu'nda bu düzenleme yapılmış olmasına karşın 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 4/(8). Maddesinde,

*"Bu madde uygulamasında **incelemeye başlama**, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce mükellefler nezdinde; vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanması, vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin yazı ile davet edilmesi, kanuni defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da kanuni defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması hallerini kapsar."*

şeklinde bir düzenlemeye yer verildiği görülmektedir.

Söz konusu Kanun maddesinde, daha önce hiçbir Kanunda yer almayan ama idarenin bir Genel Tebliğ'de yer verdiği açıklamaların,

- Vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanması,
- Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin yazı ile davet edilmesi,
- Kanuni defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması,
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Kanuni defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması

halleri olarak tek sayılmak sureti ile Kanunlaştırıldığı görülmektedir.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 140/2 ve 6111 sayılı Kanunun 4/(8) maddeleri çelişki halindedir. Ancak 6111 sayılı Kanun hem daha sonra kabul edilmiş ve hem de düzenleme itibari ile özel kanun niteliğinde olduğundan Vergi Usul Kanunu'na aykırı / çelişki de olsa bu haliyle uygulanmak durumunda kalmıştır. Kanun tasarı (ya da teklifini) hazırlayanların Vergi

³ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss536.pdf>

Usul Kanunu'nun 140/2. maddesinde yer alan değişikliği göz ardı etmelerinin gerekçesi anlaşılır değildir.

Nitekim daha sonraki yıllarda kabul edilen başka Kanunlarda örneğin, 03.08.2016 tarih ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 4/(8). maddesinde, "Bu madde uygulamasında **incelemeye başlama tarihi, 213 sayılı Kanunun 140 ıncı maddesine göre tayin olunur.**" ve 11.05.2018 tarih ve 7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 4/(7). maddesinde "Bu madde uygulamasında **incelemeye başlama tarihi, 213 sayılı Kanunun 140 ıncı maddesine göre tayin olunur.**" şeklinde düzenlemeler yapılarak bu hataya düşölmediği görölmektedir.

IV. 23.07.2010 SONRASI KANUN DEğİŞİKLİğİNE BAğLI OLARAK VERGİ İNCELEMELERİNDE UYULACAK USUL VE ESASLAR HAKKINDA YÖNETMELİK İLE YAPILAN DÜZENLEMELER: "İŞE BAŞLAMA" – "İNCELEMeye BAŞLAMA" AYRIMI

Anayasa'nın 124. maddesinde, "Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelmeleri, kendi görev alanlarını ilgilendiren **kanunların** ve Cumhurbaşkanlığı **kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler.**" hükmü yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde 23.07.2010 tarihli Kanun ile yapılan değişiklikler sonrası 31.10.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", bu çerçevede ele alındığında, Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesi ile ilgili hükümlerinin uygulanmasını sağlamaya yönelik olmaktadır ve bu nedenle ayrıntılı (ve bize göre oldukça isabetli) düzenlemeler içermektedir.

Yönetmelik hükümleri bir bütün olarak ele alındığında,

- İşe başlama
- İncelemeye başlama

şeklinde bir ayrıma yer verildiği görölmektedir.⁴

Örneğin 7. madde, "**İşe başlama ve incelemeye hazırlık**" şeklinde olup, 1. fıkrasında "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde **işe başlarlar**. Bu süre içinde **işe başlanılamaması** halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, **işe başlanılamamasını** haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir." hükmü yer almaktadır.

Daha bu noktada "**işe başlama**" kavramı ile ifade edilenin "**incelemeye başlama**" kavramından farklı olarak idarenin iç işleyişi ile ilgili olduğu yani "**işe başlama**"nın "**incelemeye hazırlık**" anlamına geldiği ortaya çıkmaktadır.

⁴ Benzer, "Yönetmelik kapsamında işe başlama ile incelemeye başlama konuları ayrı ayrı düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 7. maddesinde "**işe başlama ve incelemeye hazırlık**" açıklanmıştır." görüşü için Bkz. Tahir ERDEM, "Vergi İnceleme Sürecinde Düzenlenmesi Gereken Tutanaklar ve İncelemeye Başlama Tutanağının Önemi – II", **Yaklaşım**, 2013 Nisan, S:244.

Nitekim aynı maddenin 2. fıkrasında, “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan **her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir.**” şeklindeki hüküm, işe başlamanın vergi incelemesine başlama değil, incelemeye başlama için hazırlık faaliyeti olduğuna işaret etmektedir.

Yönetmeliğin genel olarak dili ve kavram kullanımı takdire şayandır. Örneğin aynı maddenin 3. fıkrasında, “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, **incelemeye başlamadan önce**, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını **tetkik ederler.** Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinirler.” hükmünde bu kez “**incelemeye başlamadan önce**” ifadesi kullanılarak ilk iki fıkradaki “**işe başlama**” ifadesi ile ayrıştırma yapıldığı gözlenmektedir.

Yönetmeliğin “**İnceleme dosyası**” başlıklı 8. maddesinin 1. fıkrasında, “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, **işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil**, inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları ihtiva eden **bir inceleme dosyası oluştururlar.**” hükmünde “işe başlama” kavramı “ve” bağlacı ile “incelemeye hazırlık evresi”ne bağlanarak bunun vergi incelemesine başlama anlamında değil hazırlık anlamında olduğu bir kez daha ortaya konulmuştur.

Maddenin 2. fıkrasında, “**İnceleme dosyasında; görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar**, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler yer alır.” denildiği için, “görevlendirme yazısı” (iş emri) gibi işlemlerin artık vergi incelemesine başlama tarihinde esas alınamayacağı da açıklığa kavuşmaktadır.

Yönetmeliğin 7. maddesi, “**İşe başlama ve incelemeye hazırlık**” şeklinde iken 9. maddesi “**İncelemeye başlama**” şeklinde kavramsal farklılığı daha da net ortaya koymaktadır.

Maddenin 1. fıkrasında, “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, **inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar.** Bu süre içinde **incelemeye başlanılmaması halinde** durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, **incelemeye başlanılmamasını** haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.” denilmekle, vergi incelemesine başlama tarihinin işe başlama tarihinden sonraki bir süreç ve an olduğu ortaya konulmaktadır.

Söz konusu 9. maddenin 2. fıkrasında, “**Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanır.** Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılmaya teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.” hükmü ile vergi incelemesine başlama anının “**İncelemeye Başlama Tutanağı**” tarihi olduğu açıklığa kavuşturulmuş olmaktadır. Bu da yeterli görülmeyle 3. fıkrada, “**İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir.** Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih **incelemeye başlama tarihi** olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin

bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.” şeklinde son noktayı koyan hükmüne yer verilmiştir.

Esasen bu düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun “*Pişmanlık ve Islah*” başlıklı 371. maddesinde, “*Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından **mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı** veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.”* yolundaki hükümde geçen “*mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı*” ifadesinde yer alan “*nezdinde*” ibaresinin de “*işe başlama*” ve “*incelemeye başlama*” kavramları arasındaki farka işaret ettiğini ortaya çıkarmaktadır.

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, “**nezdinde**” kelimesini, “*yanında, huzurunda, gözetiminde*” şeklinde tanımladığına göre, burada bir işlem mükellef alanına girmediğiçe “*incelemeye başlamak*”tan değil “*işe başlamak*”tan söz edileceği anlaşılmaktadır.

Bu anlamda Yönetmeliğin “**Kimlik ibrazı**” başlıklı 10. maddesinin 1. fıkrasında, “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, **incelemeye başlamadan önce memuriyet sıfatlarını belirterek**, vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair **kimliği nezdinde inceleme yapılan** ve diğer ilgililere **gösterirler.**” şeklindeki hüküm, mükellef alanına girilmesinin “*İncelemeye Başlama Tutanağı*” düzenlenmeden hemen önce inceleme elemanının memuriyet sıfatını belirterek kimlik göstermesi ile başlayacağına işaret etmektedir.*

Yönetmeliğin “**İncelemeye başlama tutanağının muhteviyatı**” başlıklı 11. maddesinin 1. fıkrasında “*İncelemeye başlama tutanağında asgari aşağıda yazılı hususlara yer verilir:*” denildikten sonra ilk olarak “**Nezdinde inceleme yapılanın** kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu” belirlenmesi yapılmıştır.

Aynı maddede, “**Mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi**” denilmek sureti ile mükellefin (incelemeyle ilgili) hak ve yükümlülüklerini de ilk kez bu anda yani “*İncelemeye Başlama Tutanağı*” düzenlendiği anda öğrenebileceği anlaşılmaktadır.

Son olarak aynı maddede, “**Nezdinde inceleme yapılan mükellefe**, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu” hükmü ile “**nezdinde**” ibaresine yüklenen anlam somutlaştırılmaktadır.

V. SONUÇ ve GÖRÜŞÜMÜZ

Vergi incelemesine başlama yolunda Vergi Usul Kanunu ve zaman zaman başkaca Kanunlarda yer alan hükümler, mükelleflerin lehe olan bazı uygulamalardan yararlanabilmesi açısından önem taşımaktadır. En basit ve sürekli örnek, pişmanlıkla beyanname verilerek Vergi Ziyatı Cezası kesilmesinin ve dahi suç unsuru var ile Vergi Suçu Raporu düzenlenmesi yani suç duyurusunda bulunmasının önlenmesi⁵ ya da kanuni süresinden sonra verilen beyannameler üzerinden bir kat değil %50 oranla ceza uygulanması şeklindedir.

⁵ Vergi Usul Kanunu'nun “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” başlıklı 359. Maddesinde, “*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*” Hükmü yer almaktadır.

Bu nedenle vergi incelemesine başla(n)ma tarihinin tespiti ve bunun ne şekilde yapılacağı önem taşımaktadır.

Önceki yıllarda idarenin ve yargının yaklaşımının mükellef aleyhine, yani vergi incelemesine başlanma tarihi öne çeken şekilde olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ve müteakiben çıkarılan Yönetmelik ile konunun açıklığa kavuşmuş olması ve artık mükellef nezdinde vergi incelemesine başlama tarihinin idarenin iç işleyişinde işe başlama tarihinden ayrıştırılması gerekli olmaktadır.

Buna göre, “*İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarih*” olarak kabul edilmek zorunda olduğundan öncesi süreç ve işlemler ancak “*işe başlama ve hazırlık evresi*” işlemler olarak mükellef hukukuna etki etmemelidir.

Hal böyleyken idari uygulamalarda;

- Bir başka firma hakkında düzenlenen Vergi Tekniği Raporu’nda başka bir mükellefin adının geçmesi ve/veya bu mükellef için de vergi incelemesi yapılması önerisi yapılması,
- Mükelleflerden mal ve hizmet alım yaptıkları diğer mükellefler hakkında bilgi istenmesi,
- Mükelleflerin özel esaslara alınma veya düzeltme beyannamesi verme arasında seçim yapmaya zorlanması,
- Mükellefin sadece vergi incelemesine sevk edilmiş (vergi incelemesi talep edilmiş) olması

gibi örnekleyebileceğimiz aslında işe başlama ve hazırlık evresine ait işlemlerin halen daha “*vergi incelemesine başlama*” gibi kabul edildiği gözlenmektedir.⁶

Görüşümüze göre Vergi Usul Kanunu ve ele aldığımız Yönetmelik çerçevesinde tartışmaların ve mükellef aleyhine yoruma dayalı aleyhe uygulamaların çok önce sonlandırılmış olması gerekmektedir.

Bu açıdan öncelikle Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanmış ve 2007 tarihli olmakla 6009 sayılı Kanun öncesi düzenlemeler etkisi içeren ancak halen sitesinde yer alan “*Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*” başlıklı Rehber’de⁷, “*Vergi İncelemesi Nasıl Başlar? Nerede Yapılır?*” başlığı altında yer alan “***Her vergi incelemesi, inceleme elemanının görev yaptığı birimde yetkililer tarafından düzenlenen incelemeye ilişkin görevlendirme yazısıyla başlar.***” açıklamasının güncelleştirilmesi ve dahi durumun yeni kurallara göre açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

⁶ Benzer “*Bilgi isteme konusunda yukarıda belirtilen usul düzenlemeleri, karşıt tespit çalışmalarında da uyulması gereken düzenlemelerdir. Mükellefin nezdinde gerçekleştirilecek olan karşıt tespit çalışmalarıyla ilgili olarak talep edilen bilginin verilmemesi halinde, ilgili mükellef nezdinde bilgi vermemeye ilişkin gerekli cezai müeyyide uygulanır. Bilgi istemeden farklı olarak karşıt tespit çalışmalarında istenen bilgilerin elde edilememesi durumunda Yönergede Vergi Müfettişinin Grup Başkanlığından mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılmasını talep edebileceğine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Vergi incelemesi yoluyla erişilmek istenen bilgiye kolaylıkla ulaşılabilmek nedeniyle Vergi Müfettişine inceleme talep edebilme olanağı tanındığı düşünülmektedir.*” görüşü için Bkz. ŞAHİN, agm.

⁷ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf

Diğer yandan mevcut düzenlemeler çerçevesinde incelemeye başlama tutanağı düzenleninceye kadar mükelleflerin pişmanlık müessesesinden faydalanma hakları devam ettiği için⁸, iyi niyetli olmayan mükelleflerin haklarında işlem başlatıldığını öğrenerek pişmanlık talepli beyanname verme gibi yollara başvurabilecekleri yolundaki endişeler Kanun hükümlerinin uygulanması yolunda idari dirence zemin olmamalıdır.

Eğer Kanunun iyi niyetli olmayan mükelleflere, pişmanlık müessesesinin getirilme amacını aşan bir imkân sunduğu düşünülüyor ise bunun çözümü Kanundaki "*mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı*" ibaresinin "*incelemesi olduğu hususunun mükellefin ittilasına girdiği*" şeklinde değiştirilmesi şeklinde olmalıdır.⁹ Ancak bu yapıncaya kadar mevcut hükümlerin uygulanmak zorunda olduğu da göz ardı edilmemelidir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

⁸ Benzer "*Kişi nezdinde vergi incelemesine başlanması pişmanlıktan yararlanılma imkânını ortadan kaldırır. Kişi nezdinde incelemeye başlanması, bu durumun tutanağa bağlanmasıyla gerçekleşir. İdarenin mükellef nezdinde incelemeye başlandığını ve pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânının bulunmadığını iddia edebilmesi için incelemeye başlama durumunun tutanakla belirlenmiş olması Kanun'dan doğan bir gerekliliktir.*" görüşü için Bkz. ERDEM, agm.

⁹ Bu öneri ve ayrıntılı değerlendirme için Bkz. Mesut UÇAK, "*İncelemeye Başlama Tutanağı Düzenlenme Tarihinin Pişmanlık Müessesesi Paralelinde Kaçakçılık Suç Ve Cezalarına Etkisi*", **Vergi Raporu**, Eylül 2013, S:168.