

VERGİ İNCELEMESİ HUKUKUNDA YENİLİKLER

Av. Ömer GÖREN*

* Ankara Barosu, Atılım Üniversitesi Öğretim Görevlisi.

1. KAVRAM ÇALIŞMASI

Ünlü bir düşünür şöyle diyor, “*insanoğlu iki şeyden kaçamaz, biri ölüm, diğeri vergidir.*”

Eğer bu doğruysa vergileme insanlık tarihi kadar eskidir denebilir. Tarih bu açıdan okunur ise, hukuk ölçeğinde de aynı sonuca varılabilir. Bir başka tanımla vergi hukuku, vergilemenin tarihi kadar birikimlidir.

Sayın Halil İnalçık (Osmanlı İdare ve Ekonomi Tarihi)adlı eserinde, kanun kelimesi ile vergi arasında doğrudan bir bağ kurmakta hatta kanun kelimesinin (resmi kayıtların tutulduğu defter ve toprak vergilerinin kaydedildiği liste) anlamına geldiğini bu kavramın özünde (mali kurallar)’ ı ifade ettiğini zamanla anlamın gelişip genişleyerek (Sultanın idareci olmasından dolayı elinde bulundurduğu yetki sebebiyle şeriatın bağımsız olarak ortaya koyduğu hukuki emirler) haline dönüştüğünü belirtir.(age s: 18-19)

Görüldüğü gibi günümüzde pozitif hukukun temel kaynağı olan kanun kavramı (vergilemeye) dayanmaktadır. Bu haliyle, vergilemeyi, temel bir hukuk yapısı kabul etmek gerekmektedir.

Dolayısıyla, vergi hukukunun bağımsızlığı bir olağan sonuç sayılmalıdır. Modern zamanlarda kamu hukuku ve de genelde idare hukuku içinde kategorize edilse de, bunun bir pratik sonuç olduğu söylenebilir. Çünkü özellikle de uygulamada, belirgin bir norm kaynağı, kanunu olmayan idare hukukunun, vergi hukuku içindeki uygulama alanı çok dardır. Olayı tersinden alır isek de, idare hukuku alanı içinde vergileme çok geniş bir alan bulur. Pozitif hukuk, özellikle yargılama usulü bakımından vergilemenin 2577 sayılı idari yargılama usulü kanununa tabi olması bu iç içeliği kanıtladığı gibi, vergi hukukunun idare hukukunun bir parçası olduğu görüşüne de ağırlık kazandırır.

Ancak özellikle üniversitelerde ayrı bir ders olarak okutulması, temel bazı ilkeler yönünden kendi içindeki ispat ve yoruma ilişkin özellikler bu bağımsızlık yorumuna da güç vermektedir.

Nitekim vergi hukukunun bu genişliği ve de derinliği, bir başka hukuk alanında da özel bir konum oluşturmuş, bir de vergi ceza hukukundan bahsedilir olmuştur. Gerçekten, vergi suçlarının mali cezalar ve hürriyeti bağlayıcı cezalar ile karşılanması ve bunların yargılama yerlerindeki farklılıklar böyle bir ayırımı dahi kabul edilebilir hale getirmiştir. Vergi suçlarının bir ucuyla Asliye Ceza (VUK 359/a) ve Ağır Ceza Mahkemelerinde (VUK 359 /b) yargılanması iştirak ve teşebbüse ilişkin konuların ceza hukuku kavramları olarak uygulama alanı bulmaktadır.

Vergilerin idare edence, siyasi olarak (iktidar) kullananca salınması başlangıçta yerel ve (sübjeye) dayalı olarak gelişmiştir. Çoğunlukla mükellefin neredeyse hiçbir hukuki hareket alanı yoktur. Bu anlamda da tarih Büyük Vergisi;

öküz arabasının izinden alınan vergi, ikinci defa evlenen kadından alınan vergi, peruktan, çizmeden, sakal ve bacadan alınan garip vergilerle doludur.

Bu karmaşa ve bireysel mali yükler, tarihin bir çok olay ve savaşının altında yatar. Toplum bu kavramla barışık olmamıştır. Bir sümer tabletinde şunun yazılı olduğu söylenir.

“...Bir beyiniz, bir kralınız olabilir, ancak, asıl korkulacak olan bir vergi memurudur...”

Burada kralın vergileme yapması ve tahsilatın memur eliyle fiilen sağlanması söz konusu olduğundan hukuk alanında ilk sorun, bu yetkinin sorgulanması ve sınırlandırılmasıyla başlamıştır.

Nitekim bütün hukuki endişeler burada yoğunlaşır ve bu vergilerin kanuniliği ilkesinin oluşumuna gider.

Gerçekten temelde Anayasa Mahkemesinin de bakış açısı hep bu çerçevede olmuştur. Anayasa Mahkemesi, Devletin bu yetkisinin hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ile sınırlandığı görüşünde olup hukuki güvenlik ilkesine açık ve özel bir anlam atfeder. (Any. M. E:2009/39 K: 2011/68 T: 28.04.2011)

“...Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülüklerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını, buna göre ayarlamaları sağlar. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfilik önlenebilecektir...”

Bu karar ve Anayasa Mahkemesinin vergi hukuku alanındaki tüm kararlarındaki, kanunilik ve hukuk güvenliği ilkesi yasanın çıkmadan önceki haline yöneliktir. Bu durum artık ezberlenmiş ve bundan dolayı da içtihat değeri olmaktan çıkmış bilineni ilan haline dönüşmüştür.

Sayın Mahkeme, belkide önüne gelmediği için, vergi hukukunun asıl önemli aşaması ile ilgili bir yorumda bulunmamıştır. Buda (vergi incelemesi) aşamasıdır.

Modern vergileme özünde beyan esasına dayanır. Bir başka anlatımla vergi hukukunu mükellef öncelikle kendi için ve de kendisi uygular. Bu uygulama sonuçlarını da ilgili yasaya göre beyan eder. Bu aşamada vergi hukuku, sonuçları itibarıyla devlet açısından bir bilinmezlik içindedir.

İşte bunun hukuken açığa çıkarılması VUK 134. maddesinde vergi incelemesinin tanımında değil, amacında aranmış ve (vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır) hükmü, devamındaki (13) madde ile 1961 yılından bu yana uygulama görmüştür.

Bu hükümler içinde VUK 137. maddesinde (incelemeye tabi olanlar) ile ilgili sınırlamalar, 138. maddesindeki (inceleme zamanı) 140. maddesindeki (incelemede uygulanacak esaslar) ve de özellikle VUK 141. maddesindeki (inceleme tutanakları) aramalı inceleme (VUK 144.) hükümleri sanki yokmuşçasına

uygulama yürüye gelmiş, Danıştay bu hükümleri temel ilke olarak tarhiyatı etkilemediği gerekçesiyle pekte dikkate almamıştır.

Sonuçta, vergi incelemesi VUK 135. maddesinde sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmen' lerinin, hiçbir bağlayıcı hukuk normuna dayanmadan organize edilen, ve kendi iç yapı, örf ve adetlerine bağlı geleneksel bir yapı içinde yürütülmüştür.

Bu geleneksel yapılaşmalar her tür çalışma ve VUK'da özellikle delil sistemindeki tüm değişikliklere karşın inceleme oranını (% 5)' lerden yukarı çıkarmadığı gibi, inceleme sonucu tarhiyatların büyük kısmının yargı yerlerince terkinin, veya vergisel af doğuran yasaların çıkması sonucunu doğurmuştur.

Aslında asıl sorun, vergi hukukunun bu aşaması olmasına karşın, burada bir (tabulaşma) süreci kanun yapıcı ile yargı alanını gizemli bir şekilde etkilemiştir.

Bir vergi inceleme elemanının istediği zaman, istediği mükellefin, istediği mükellefiyet yıllarını, istediği sürede inceleyebilmesi ve istediği tarhiyatı yapabilmesi (VUK 134,138) kanun koyucu ve yargı yerlerini hukuki olarak hiç rahatsız etmemiştir. Anayasa Mahkemesi, yukarıda kısaca ortaya koyduğumuz, hukuk güvenliği yorumunu bu alana taşırmamış, asıl ihtiyaç olan içtihat alanını hep es geçmiştir.

Vergi hukuku, çok uzun süre (Sümerli vergi memurunu) hep görmezden gelmiş bu alandaki sorunu görebilmesi, 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı kanun ve 10.07.2011 tarihinde yayınlanan 646 sayılı KHK ile gündeme gelmiştir.

Yapılan yeni düzenlemelerin temel yapısı özünde bir anlamda usul hukuku yaratmaktaysa da, bundan böyle hem anayasal yargının ve hem de vergisel yargının, bir türlü görmezden geldiği alana hafif bir ışık getirmektedir.

İşte, (vergi inceleme hukuku) bu ışıklandırmanın özellikle (mükellef hakları) ile de bütünleşmesi gereken tanımı olarak ortaya konabilir.

2) TEMEL İLKELER

Öncelikle şu tespiti yapalım ki konu çok kısa aralıklarla iki temel kanun, KHK ve yönetmeliklerle düzenlenmiş ve değiştirilmiştir.

23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı (Gelir Vergisi Kanunu ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnemelerde değişiklik yapılmasına dair kanun) 01.08.2010 tarihinde yayımlanmış bazı hükümlerinin 01.01.2011 de diğerlerinin yayım tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır.

10.07.2011 tarihli RG' de aşağıda genişçe açıklanacak temel yapı taşı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması amacıyla bazı kanun ve kanun hükmünde kararnemelerde değişiklik yapılmasına ilişkin 646 sayılı KHK yayınlanmıştır.

Bir bakıma 6009 sayılı kanunun daha mürekkebi kurumadan değişikliğe uğramış, bazı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. 31.10.2011 tarihli RG' de (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği) ve (Vergi incelemelerinde uyulacak Usul ve Esaslar hk. yönetmelik) yayınlanarak konu şimdilik alt yapıya kavuşturulmuştur.

2.a) 6009 Sayılı Kanun ve 646 Sayılı KHK'nin Hukuki Konumları;

Öncelikle şu tespit yapılmalıdır ki, 01.08.2010 tarihli RG' de yayımlanan 6009 sayılı kanun vergi incelemesi ile ilgili olarak iki ana düzenleme getirmiştir.

- VUK' nun (incelemede uygulanacak esaslar) ile ilgili 140. maddesine bazı eklemeler yapılarak, vergi inceleme elemanlarının kararname, tüzük yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri ile incelemelerin tam vergi incelemesinde (1) yıl, sınırlı incelemelerde (6) ay içinde bitirilmesini, ve raporların tarihyata dönüşmeden önce Rapor Değerlendirme Komisyonunun onayından geçmesi koşulunu getirmektedir. (Md: 9)
- 178 sayılı Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevleri hakkındaki 178 sayılı KHK nameye 33/ B maddesi eklenerek (Md: 26) (Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu) oluşturulmuştur.

Ancak Kurulun kuruluşuna ilişkin bu madde ile ilgili yönetmelik (31.12.2010 RG), 646 sayılı KHK'nin (1/e) maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Görüldüğü gibi bu yasada uygulanabilir hüküm olarak yalnızca 9. madde kalmıştır.

646 sayılı KHK ise asıl temel düzenlemeleri getirmiştir. Burada yasanın temel yapı taşı, VUK'da 135. madde ile tespit edilen vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların Vergi Müfettişliği adı altında birleştirilmesi (Md: 4) ve Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ile ilgili yapısal organizasyon kaldırılarak yerine (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) (Md: 1 / ç, d) kurulmuş ve tüm vergi inceleme elemanları (vergi müfettişi) adı altında birleştirilmiştir.

2.b) Temel Yapı, 646 sayılı KHK ile Kurulan (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) Çevresinde Oluşturulmuştur.

Burada temel düzenleme iki ilkeye oturtulmuştur.

- Kurulun görev ve yetkileri kapsamlı biçimde tespit edilmiş, grup başkanlıkları coğrafi ölçüde değil, mükellef bazlı olarak tespit edilmiştir.
- İnceleme esaslarının tespit ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Kararname kurulun görev ve yetkilerini şöylece tespit etmiştir.

- Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- Risk analiz sistemine bağlı olarak mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibariyle analiz etmek ve risk alanlarını tespit etmek.

Bu düzenleme ile, incelemeye alınacak mükellefler bakımından, vergi kaçırma riski bakımından ayırım veya öncelik seçimi yapılacağı anlaşılmaktadır. Böylelikle ekonomik gelişmelerinde takip edilerek doğabilecek vergisel boşluklar değerlendirilecek ve bu makro sonuçlara göre, vergi denetimi yönlendirilecektir.

Bu anlatımdan incelemeye alınacak mükelleflerin seçimi bakımından risk analizinin esas alınacağı anlaşılmakla beraber yönetmeliği 4/2. maddesinde risk analizi neticesinde risk bulunmaması halinde dahi mükelleflerin incelenebileceğini düzenlemektedir.

- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak

Bu konuda inceleme sonrası yapılan tarhiyatların, uyuşmazlık sonuçlarının takibi ve değerlendirilmesi çok önemlidir.

- Vergi inceleme raporlarının standart ilke, yöntem ve tekniklerini geliştirmek, inceleme ve denetim rehberi hazırlamak, ve de en önemlisi vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

Aslında bu konu uzun yılların denetim ve bilgi birikimi ile gelişmiş ve oturmuş bir standart yapıyı esasen taşımakta olup tüm inceleme elemanlarınca uyulagelmiştir.

- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusunda araştırmalar yapmak.

Görüldüğü gibi bu görevler içinde mükelleflere yönelik hiçbir sorumluluk (mükellef hakları, mükellefleri aydınlatma bilgi verme gibi) bulunmamaktadır.

Kurulun bu görevlerini bir bakıma toplayıcı bir düzenleme hükmü ise, çözümü yönetmeliğe bırakmıştır. Buna göre;

- Tam- sınırlı incelemelerin kapsamı
- Vergi incelemesine tabi tutulması bakımından 1. sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri aktif ve öz sermaye büyüklüklerine göre gruplara ayrılması;
- Bu gruplar bakımından vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi, yönetmelik ile düzenlenecektir.

Bu hususlar, konunun en can alıcı noktaları olup, ilerideki bölümlerde tek tek incelenecektir.

3) VERGİ DENETİMİ, RAPORLAMA VE UYGULAMA ESASLARI

Vergi incelemeleriyle ilgili temel olan 134. maddede bir değişiklik yapılmamıştır, ancak inceleme de uygulanacak esaslarla ilgili 140. maddeye eklemeye yapılarak, inceleme raporlarının inceleme elemanınca işlem (tarhiyat) yapılmak üzere doğrudan vergi dairelerine gönderilmesi bir süzgeç usulüne bağlanmıştır.

Buna göre vergi inceleme raporları öncelikle Kurul'da oluşturulacak komisyon tarafından okunarak değerlendirilecek ve onaylandıktan sonra işleme konu edilecektir. (md: 4 / b)

Vergi müfettişlerince düzenlenecek raporlar, Yönetmeliğin (31.10.2011, 28101 RG) 56.maddesinde (10) tür olarak tespit edilmiştir. Bunlardan vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, görüş ve öneri raporu ve bilim raporu doğrudan vergileme ilgili olup diğerleri daha çok iç denetim ile ilgilidir.

Bu konuda basit ve şekli düzenlemeler yapılmış olup, bu konu vergi incelemesinin en yerleşmiş ve oturmuş alanı olup, yönetmelik bunlara bir farklılık getirmemektedir.

Kararname Kurula, öteden beri uygulanan çalışma planı yapma, turneleri organize etme ve düzenleme anlamında görevlerde vermektedir. (Md: 42 -52)

Burada dikkati çeken iki önemli husus bulunmaktadır. Bu da dolaylı bir sonucu ifade etmekte olup kararnamenin 3 / 1, i, j, k maddeleridir. Bu maddelere göre Kurul 4 gruba ayrılacaktır.

- (A) Grup ; Küçük ve orta ölçekli mükellefler grup bşk.
- (B) Grup ; Büyük ölçekli mükellefler grup bşk.
- (C) Grup ; Organize vergi kaçakçılığı ile mücadele grup bşk.
- (D) Grup ; Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar grup bşk.

3. a) Vergi İncelemelerinde Uyulacak Temel İlkeler;

Konu temelde VUK 140. maddesinde düzenlenmekle beraber detaylı düzenleme Yönetmeliğin 5 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Temel ilkeler özetle şunlardır.

- Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek

- Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek
- Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü, ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak
- Mensubu oldukları Kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olduğunu davranışlarıyla da göstermek.
- Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.
- Tüm eylem ve işlemlerde yasallık adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.
- Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine temel düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.
- Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları ve üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.

Görüldüğü gibi tamamı etik değerlere dayanan bu düzenleme, aslında tüm kamu çalışanları için geçerlidir.

Diğer yandan Vergi Müfettişleri Yönetmeliğin 38. maddesine göre yalnızca vergi incelemesi ile değil, 1567 sayılı Türk parası Kıymetini Koruma hakkındaki kanun ve tebliğler çerçevesinde uygulamada kambiyo işlemleri ve suçları olarak adlandırılan işlemler hakkında, 5549 sayılı suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi hakkında kanuna ve dolayısıyla TCK 282. maddeye göre de inceleme yapmak ile de görev ve yetkilendirilmiştir.

3.b) Vergi İncelemesinde Usul;

Vergi incelemesi bir görevlendirme yazısı ile başlayacak ve bu yazı inceleme konusu, türü gerekçe ve dönemi ile inceleme sürecine ilişkin bilgileri kapsayacaktır. İnceleme sonrasında bu görevlendirme kapsamı dışında tespitler yapılması talep halinde görevlendirme alanı genişletilebilecektir. (Yönt. Md:6)

Yönetmelik Vergi Müfettişlerinin incelemede uyacakları esasları da belirlemiştir. (Md: 7,8,9)

Buna göre yukarıda açıklanan görevlendirme yazısının alınmasından itibaren en geç (10) gün içinde işe başlanacaktır. Mükellef nezdinde hesap incelemelerine

başlamadan önce ilgili sektör, vergi dairesindeki mükellef dosyaları da incelemek bir hazırlık çalışması yapılacak ve bir inceleme dosyası oluşturulacaktır. Bu dosyada inceleme ile ilgili tüm çalışma ve belgeler, yazışma ve tutanaklar saklanacak ve bu dosya rapor değerlendirme komisyonunun sonuç kararından itibaren (15) gün içinde ilgili birime verilecektir.

Genelde bu usul vergi incelemesinde eskiden beri uygulanmaktadır. Ancak inceleme dosyasının ilgili birime teslimi yeni bir usuldür.

Vergi müfettişi inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç 30 gün içinde incelemeye başlamalıdır. Burada bir çelişki bulunmaktadır.

Yönetmeliğin 7 /1. maddesinde, vergi müfettişlerinin inceleme görevlendirilmesinden itibaren 10 günlük süre içinde işe başlanması gerektiğini belirtmekte 9/ 1. maddesi ise, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç (30) gün içinde incelemeye başlanacağını düzenlemiştir.

Bu ifadelerden anlaşılın, çalışmaya başlama ile incelemeye başlama kavramlarındaki farklılıklardan kaynaklanır görünmektedir. Bir başka anlatımla toplam sürenin (40) gün mü olduğu, yoksa ilk (10) günün, (30) günün içindemi olduğu net ve açık değildir.

İnceleme, mükellef nezdinde düzenlenecek (incelemeye başlama tutanağı) ile başlar. Bu öteden beri uygulamada yapıla gelen ve asıl amacı mükellefin pişmanlık (VUK 371) hükümlerini suistimal etmesinin önüne geçmek olan bir uygulamaydı. Bunun dışında VUK 140. maddesinde böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu tutanak tarihi incelemeye başlama tarihi olup, aşağıda açıklanacak inceleme sürelerinin tespiti bakımından önemlidir. Diğer yandan yönetmelik bu tutanağın muhteviyatını da tespit etmiştir. (Md: 11)

Buna göre;

- Mükellefin kimlik bilgileri; unvanı, adres ve faaliyet konusu.
- İncelemenin türü (tam/ sınırlı)
- İncelemeye alınma gerekçesi
- İncelemenin konusu
- İnceleme dönemi
- İnceleme dairede yapılacak ise mükellefin muvafakatı
- Düzenleme yeri, tarihi, imzalar
- Mükellefin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi

Tutanağın bu muhteviyatı hukuki bakımdan çok önemli sonuçlar doğurabilir, dolayısıyla hem vergi müfettişinin ve hem de mükellefin çok dikkatli olması

gerekir. Çünkü anlaşılan görevlendirme ile bu tutanağın çakışması gerekir. Bu çerçevede, önemli bir uyumsuzluk kaynağı yaratılmış ve vergi müfettişi inceleme bakımından bağlanmış. Örneğin vergi müfettişi sınırlı bir incelemeye başlamış ancak tam inceleme gerektiren veya incelemeye alınma gerekçesi dışında başka hususlar tespit etmiş, dönem kaymaları görmüş ise ne olacaktır?

Bu hallerde yeniden görevlendirme talep edip, yeni bir incelemeye başlama tutanağı mı alacaktır?

Bu konu özellikle incelemelerin bundan önceki dönemde bir süreye bağlı olmadığından önemli sayılmamıştır. Ancak yeni durumda inceleme süresi usul hukuku ve tarhiyat bakımından son derece önemli hale gelecektir.

İncelemeye başlama tutanağından başka yönetmelik VUK 141. maddede düzenlenen inceleme tutanakları hakkında da düzenleme getirmektedir.

VUK 141. maddesi inceleme esnasında inceleme tutanaklarının gerekli görülen hallerde alınacağını hükme bağlamış, bu alanda bir zorunluluk getirmemiştir, tutanak almak tamamen vergi müfettişinin takdirindedir. Nitekim yönetmelik 16/1 maddesinde bunu teyit etmekte ve bir zorunluluk getirmemektedir. Buna karşın 17. madde ile tutanakta yer alması zorunlu unsurları tespit etmiştir.

Buna göre inceleme ve tutanakları ;

- Tutanağın düzenleme yeri ve tarihi
- İlgililerin adı- soyadı, unvanları, vergi kimlik no'ları ve imzaları
- Vergilendirme ile ilgili olaylar/ veya hesap durumları
- Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özgelere
- Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade
- Mükellefe tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususları yer almalıdır.

Yukarıda tespit edilen unsurlar içinde (vergilendirme ile ilgili) olaylar konusu çok net bir açıklama değildir. VUK 19. maddesi vergiyi doğuran olayı (vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar) şeklinde tanımlamaktadır.

Yani inceleme elemanı herhangi bir olay veya hukuki durum tespit etmiş olmalıdır ki, bu tespit vergi tarihine neden olsun. Bunun açık anlatımı, vergi müfettişinin neleri tespit ettiğini ve de bunu nasıl değerlendirdiğini mükellefe bildirim zorunluluğudur. Bu bir bakıma inceleme sonuçları hatta yapılacak tarhiyatın hukuki ve mali gerekçelerinin açıklanması, yani inceleme raporunun

temelidir. Böylelikle mükellef adına tarhiyat yapılmadan önce, hatta rapor yazılmadan önce, inceleme sonuçları hakkında bilgi sahibi olacaktır.

Tüzük vergi inceleme raporlarının içerik ve şekillerini de tespit etmiştir. (Md: 19) Buradaki, raporların vergi türü ve dönemi itibariyle ayrı ayrı düzenleneceği ve raporların giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ve sonuç bölümünden oluşturulmasına yönelik düzenlemeler, şimdiye kadar uygulana gelmiş bir sistemdir. Getirilen yenilik, incelemeler sonucunda eleştiriyi gerektiren bir hal bulunulmaması durumunda, düzenlene ve uygulamada (kabul raporu) olarak bilinen raporun mükellefe bildirilmesi zorunluluğudur.

Burada VUK 138 maddesindeki incelemenin tarh zamanlaşımı içinde her zaman yapılabileceği ve evvelce inceleme yapılış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına mani değildir hükmü ile bir çelişki doğabilecektir.

Kabul raporunun hukuki değeri nedir? Yukarıdaki kanun hükmü karşısında bu raporun mükellefe tebliğ edilmesinin hukuki sonucu nedir?

Gerçekten, mükellef yeni bir inceleme karşısında önceki kabul raporuna dayanabilir mi? Hatta defter ve belgeleri ibrazdan imtina edebilir mi?

VUK 138 maddesinin son fıkrası mükellefe bu hukuki olanağı vermemektedir. Ancak eğer tutanak var ise ve tutanak (Yön 17/ e) maddesindeki, yapılacak işlemler bakımından tutanağın ispat vasıtası olduğu hatırlatma ve tespiti yapılmış ise, bu tutanak kabul raporundan sonra düzenlenecek bir başka tutanakta mükellefçe ileri sürülebilir. Bu durumda tarhiyat usulüne yönelik yoğun uyuşmazlıklar çıkması olası görülmektedir. Bu durum diğer yandan Anayasa Mahkemesinin çok önem verdiği hukuk güvenliğini de zedeleyecektir. (Yön: 23/ 8)

Rapor tamamlandıktan sonra rapor değerlendirme komisyonuna gönderilecek ve komisyonun kararına göre tarhiyat yapılacaktır.

Vergi incelemesi ile getirilen en önemli yenilik tam incelemelerin en fazla 1 yıl, sınırlı incelemelerin en fazla 6 ay içinde bitirilmesi zorunluluğudur. İncelemelerin bitmemesi halinde 6 ay ek süre verilebilir. Süre incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarihte işlemeye başlar. Bu bakımdan incelemeye başlama tutanağı çok önemlidir.

Ancak bu sürede bitirilmeyen başlamış incelemelerin hukuki durumu ne olacaktır?

VUK 138. maddesi ile yönetmeliğin 23/8. maddesi, yeniden inceleme yapılmasına olanak vermekte ve bu konuda idareye bir sınırlama getirmemiş bulunmaktadır. Dolayısıyla, bir başka vergi müfettişine aynı görev verilerek inceleme devam ettirilebilir, bunu kısıtlayıcı bir düzenleme de yoktur.

Dolayısıyla zamanında bitirilemeyen incelemeler, mükellefe bir hak kazandırmaz. Durum bu olunca, yapılan bu düzenlemelerin mükellef açısından hukuki bir değeri ve uyuşmazlık halinde bir delil değeri bulunmamaktadır.

4) BİRİNCİ SINIF TÜCCARLARIN AYIRIMI

Yönetmelik yıllık iş hacmi (cirosu) 21.500.000.-TL. aktif büyüklüğü 20.000.000.-TL. veya öz sermaye büyüklüğü 8.000.000.-TL. üzerinde olanlar ile, bu tutarlar dikkate alınmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, factoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları, bireysel emeklilik kuruluşları ve finansal holding şirketlerini 1 grup tüccarlardan saymıştır.

Bu mükellefler, büyük ölçekli mükellefler grubuna dahil vergi müfettişleri tarafından incelenecektir. Bunun pratik ve özet anlatımı, incelemenin daha tecrübeli vergi müfettişleri tarafından yapılacağıdır.

Bu ayırım ilke olarak 646 sayılı KHK' nin (1/i) maddesinden sonra gelen fıkrada, düzenlenen (vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi) ne ilişkin, en önemli yeni düzenlemeye başlangıç olarak getirilmiştir. Bu düzenleme; yukarıda açıklandığı gibi VUK 138. maddesinin ikinci fıkrasındaki (inceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir) hükmünün bir bakıma 1.sınıf tüccarlar bakımından sınırlandırılmasıdır. Bir başka anlatımla 1. sınıf tüccarların ne zaman içinde incelemeye alınacakları, yönetmelik ile belirlenecektir. Ancak bu alanda henüz bir yönetmelik yayınlanmamıştır.

5) SONUÇLAR

1. Vergi Denetimi tek bir organizasyon (Vergi Denetim Kurulu) altında toplanmış, tüm vergi inceleme elemanları (Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri) Vergi Müfettişi olarak adlandırılarak, farklılıklar kaldırılmıştır.
2. Vergi incelemesine ilişkin esaslar daha açık ve net olarak ikincil bir hukuk kaynağı olan yönetmeliklerle düzenlenmiş olup, esasen çok büyükçe bölümü öteden beri uygulanan yerleşmiş usul ve esasları tekrar eder içeriktedir.
3. İncelemeye başlama tutanakları, incelemelerin süresi, inceleme raporlarının tarihyata dönüşümü, 1. sınıf tüccarların hangi sürelerde incelemeye alınacaklarına dair yeni düzenlemeler yargılama ile bağlantılı yeni bir hukuk alanı yaratmaktadır.

Bu hukuk alanı özellikle Anayasa Mahkemesinin çok önem verdiği hukuki güvenlik kavramının mükellef hakları ile birleşmesiyle oluşan vergi inceleme hukukunda temelini oluşturmaktadır.

