

## Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi

### 1. İncelemenin Amacı, İçeriği ve Hukuki Niteliği

İnceleme, VUK'da<sup>1</sup> (md.134, f.1), “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” amacıyla yapılan bir denetim şekli olarak ortaya konulmuştur. Aslında, bu amacı sadece vergi incelemesiyle bağlantılandırmak yanlış olur; çünkü, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama”, vergi idaresinin vergilendirme sürecine ilişkin temel amaç ve görevleri arasında yer almaktadır.

VUK md.4, f.1'de “*Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden diredir.*” şeklinde tanımlanarak; 178 sayılı KHK<sup>2</sup> md.2, b.e'de Maliye Bakanlığı'nın “*Gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek*”le; 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>3</sup> md.4, b.f'de ise Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) “*Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak*”la görevli olduğu açıklanarak açıkça ortaya konulmuştur. Son iki düzenlemedeki “devlet gelirini tahsil etmek” ibaresi, kuşkusuz dar anlamda tahsilatı değil, geniş manada “vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar geçen tüm süreci” ifade etmektedir<sup>4</sup>. Kaldı ki, AY md.123, hukuk devleti ilkesini düzenleyen AY md.2, bu iki maddede temelini bulan yasal idare ilkesi, eşitlik ilkesini düzenleyen AY md.10 ile verginin mali güçle orantılı olması ilkesini düzenleyen AY md.73, f.1 ve nihayet kanunilik ilkesini düzenleyen AY md.73, f.3, vergi idaresine vergilendirmeyi kanunlara uygun ve eşit (/adil) şekilde yapma görevi vermektedir.

Bu bağlamda, **Türk Vergi İdaresi, başından sonuna kadar vergilendirme sürecinin hukuka uygun şekilde gerçekleşmesiyle görevlendirilmiştir.** Kuşkusuz, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden ve hatta bazen vergiyi doğuran olay henüz başlamadan, ancak başlamasına yönelik ciddi niyet ortaya konulduğu andan itibaren, başta vergi mükellefi ve vergi sorumlusuna getirilen pek çok ödev bulunmaktadır (örn. faaliyet adresinin ve faaliyet bilgilerinin kimi

<sup>1</sup> 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, RG t.10.01.1961, S.10703

<sup>2</sup> 17.06.1982 tarih ve 2680 sayılı Kanun ile verilen yetkiye binaen çıkartılan- 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı “Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, RG t.14.12.1983, S.18251 (mük.)

<sup>3</sup> 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, RG t.16.05.2005, S.25817

<sup>4</sup> Aksi halde, tarhiyatı bir idari işlem olarak tanımlayan VUK md.20 ile tarhiyat türleri, tebligat ve

durumlarda<sup>5</sup> daha faaliyet başlamadan önce bildirilmesi zorunluluğu). Ancak, burada temel nokta, sürecin bir bütün olarak işleyişinde sorumluluğun kime ait olduğudur. Türk Vergi Hukuku'nda vergi idaresi sadece "vergi ödevlilerinin ödevlerini yerine getirip getirmediğini denetim ve –dar manada tahsilat" ile değil; aynı zamanda vergilendirme süreci içinde tarhiyat, tebligat, tahakkukun gerçekleşmesini sağlama ile de görevli olduğu için, vergilendirme sürecinin bir bütün olarak işleyişinden sorumludur. Bu süreç içinde kendisine ödev getirilmiş olan kişiler, sürecin yürütülmesine "etki eden" konumundadırlar. Başka bir deyişle, vergilendirme sürecinin hızlı şekilde ve vergilendirmenin mümkün olduğunca gerçek mali güç üzerinden yürütülebilmesi için, mükellefin ve diğer vergi ödevlilerinin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmesi çok önemlidir. Ancak, onlar bu ödevleri hiç ya da gerektiği şekilde yerine getirmeseler dahi, vergi idaresi, bütün vergi mükelleflerinin, vergilerini kanunlara uygun şekilde ödemelerini sağlamak için gerekli her türlü işlemi yapmak ve önlemi almak zorundadır. Bu bağlamda, vergi idaresi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini, ödenmesi gereken bir vergi olup olmadığını, varsa bunun miktarını, mükellefin bu miktarı doğru bir şekilde ödeyip ödemediğini ya da ödenmesi için gerekli işlemleri hukuka uygun bir şekilde yapıp yapmadığını araştırarak, tespit edecek ve böylece verginin doğru bir şekilde ödenmesini sağlayacaktır.

İşte inceleme, vergi idaresinin bu görevini yerine getirirken kullanabileceği araçlardan biridir<sup>6</sup>. Diğer denetim vasıtalarıyla bir karşılaştırma yapmak gerekirse, incelemenin, -yoklama ve bilgi toplamaya oranla- çok daha kapsamlı ve –aramaya oranla- daha kolay kullanılabilir bir araç olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, incelemenin en önemli özelliği, matrah büyüklüğünü ve böylece ödenmesi gereken vergi miktarını tespiti yöneltir<sup>7</sup>. Bu bağlamda, vergi incelemesi, esas itibarıyla mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yapılan bir hesap denetimidir, gerekli görüldüğü takdirde, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken

<sup>5</sup> Tüccarlarda "İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak" (VUK md.154, b.2); serbest meslek erbabında ise, "Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak; her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak; serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak" (VUK md.155, b.2-4) işe başlamayı gösterir ve işe başlamadan itibaren on gün içinde işe başlama bildirimini yapılması gerekir (VUK md.168, b.1)

<sup>6</sup> Yoksa, diğer denetim araçlarının da nihai amacı, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak"tır.

<sup>7</sup> Buna karşılık, yoklama, "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzularını araştırmak ve tespit etme"ye (VUK md.127, f.1); arama, "vergi kaçakçılığı suçunu" saptamaya (VUK md.142, f.1) ve bilgi toplama ise, "vergilendirmeye ilişkin olayları" aydınlatmaya yöneliktir. Yoklamayı kimi durumlarda inceleme takip eder; arama çoğunlukla "incelemeli arama" şeklinde yapılır; bilgi toplama ise, inceleme içerisinde de başvuru, ihtiyaç duyulan bilgileri tamamlamaya yönelik bir denetim aracıdır.

unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Burada, şekli denetimin, başka bir deyişle, vergi ödevlisinin şekle ve usule ilişkin kurallara uyup uymadığı denetiminin çok ötesinde, bir “gerçeklik” denetimi yapılarak, defter, kayıt ve belgelerin gerçeklere uygun olup olmadığı araştırılır. Amaç, kanunun üzerinden vergi alınmasını emrettiği “gerçek mali gücü” saptamaktır. Bu bağlamda, eğer mükellefin defter, kayıt ve belgeleri yoksa ya da bunlar muhasebe usul ve kurallarına uygun şekilde tutulmamışlar yahut da muhasebe usul ve kurallarına uygun tutulmuş olmakla birlikte güvenilir değillerse, bu durumda diğer her türlü delilden yararlanmak suretiyle gerçek mali güç saptanmaya çalışılır. O halde, inceleme, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin Vergi Usul Hukuku’ndaki uzantısı, bu ilkeyi gerçekleştirmeye yönelik önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

İncelemenin içeriğine ilişkin bu açıklamaların da ortaya koyduğu üzere, inceleme, varlığı –herhangi bir şekilde- tespit edilen vergi ödevlileri nezdinde kullanılabilir bir araçtır; kayıt dışında kalan, başka bir deyişle, vergi idaresinin varlığından henüz haberdar olmadığı bir kimse hakkında inceleme yapılması fiilen mümkün değildir.

İncelemenin hukuki niteliğine gelince, onu, -6009 SK md.9 ile VUK md.140’a eklenen ve 01.01.2011’de yürürlüğe girecek olan değişikliklere kadar<sup>8</sup>- bir hazırlık işlemi<sup>9</sup> olarak nitelendirmek gerekir. Çünkü, tek başına incelemenin, mükellef bakımından doğrudan bir hukuki sonucu yoktur. -Aşağıda da kapsamlı şekilde ele alındığı üzere<sup>10</sup>- inceleme neticesinde düzenlenen inceleme tutanağı ve inceleme raporu, halihazırda kesin ve yürütülebilir idari işlem değillerdir. Ancak, inceleme neticesinde tespit edilen hukuka aykırılıklara bağlı olarak yapılacak tarhiyat ve ceza kesme işlemleri, ilgilisi bakımından hukuki sonuç doğurmakta, onun menfaatini etkilemektedirler. Bu nedenle inceleme, kendisini takiben yapılabilecek olan bu tür kesin ve icrai nitelikli idari işlemlere hazırlık işlemi niteliğindedir. Fakat bu, VUK md.140’taki değişikliklerin yürürlüğe girmesiyle birlikte değişecektir.

<sup>8</sup> Konu hakkında bkz. aşağıda 6 no.lu başlık

<sup>9</sup> Bkz. örn. KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4.B., Ankara, 2007, 300; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 15.B., Ankara, 2008, 99 vd.. “Hazırlık işlemi”, idari işlem ve kararın alınmasından önce yapılması gereken belli hazırlıkları veya belli mercilerden alınması zorunlu görüşleri ifade etmektedir. Hazırlık işleminin yapılmaması, alınan idari kararın ya da yapılan idari işlemin hukuka aykırılığına yol açar. Bkz. GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, 9.B, Ankara, 2004, 134. İdare Hukuku doktrininde, “hazırlık işlemi” terimi yerine ya da bu terimle birlikte, “hazırlayıcı işlem”, “hazırlık çalışması” ya da “ön işlem” teriminin de kullanıldığı görülmektedir. Örneğin bkz. GÜNDAY, 134, GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, Yönetmelik Yargı, 27.B., Ankara, 2008, sıra no: 178 ve 247, GİRİTLİ/BİLGEN/AKGÜNER, İdare Hukuku, 2.B., İstanbul, 2006, 885 ve GÖZLER Kemal, İdare Hukuku Derstleri, Bursa, 2007, 283; Bkz. ve krş. ÖZAY İlhan, Günışığında Yönetim, İstanbul, 2004, 496

<sup>10</sup> Bkz. 6 no.lu başlık

## 2. İnceleme Yapmaya Yetkili Memurlar

Sistematik bir incelemede önce incelemeye tabi olacak mükelleflerin tespiti ele almak gerekirse de, bu önemli konunun daha iyi anlaşılabilmesini sağlamak amacıyla, burada önce vergi idaresinin mevcut yapısı ve bu bağlamda inceleme yapmaya yetkili memurlar kısaca ele alınacaktır.

Türk Vergi İdaresi dendiğinde 2005 tarihine kadar akla sadece Maliye Bakanlığı gelirleri<sup>11</sup>, 2005 tarihinde -5435 SK ile- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığına bağlı idare<sup>12</sup> olarak kurulmasıyla ve buna bağlı olarak ilgili mevzuatta yapılan değişiklikler çerçevesinde bu görüntü değişmiştir. Şöyle ki; artık Maliye Bakanlığı, vergilendirme alanında daha çok, politika geliştiren, teşkilatı içinde yer alan idareleri koordine eden, takip eden, değerlendiren, inceleyen ve denetleyen bir role bürünmüş (178 sayılı KHK md.2, özellikle b.11); vergilendirmeye ilişkin diğer konuların yanı sıra, vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar yürütülmesiyle ise Gelir İdaresi Başkanlığı görevlendirilmiş ve yetkilendirilmiştir (5345 SK md.1 ve md.4). Maliye Bakanlığı'nın vergilendirmeye ilişkin doğrudan bir taşra teşkilatı artık bulunmamaktadır.

Durum böyle olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı, vergi incelemesi konusundaki yetkisini elden bırakmamış; Bakanlığın merkez teşkilatındaki danışma ve denetim birimleri arasında yer alan Teftiş Kurulu Başkanlığı'nda çalışan maliye müfettişleri (178 s. KHK md.20)<sup>13</sup> ile Hesap Uzmanları Kurulu Baş-

<sup>11</sup> Maliye Bakanlığı teşkilatı ve görevleri, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (bkz. d.pn.2) ile düzenlenmiştir ki, bu Kararnamenin halen kanunlaştırılmamış olması (AY md.91) eleştirilmesi gereken bir durumdur.

<sup>12</sup> Bağlı kuruluş, "bakanlığın hizmet ve görev alanına giren ana hizmetleri yürütmek üzere, bakanlığa bağlı olarak özel kanunla kurulan, genel bütçe içinde ayrı bütçeli veya özel bütçeli kuruluş" (27.09.1984 tarih ve 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, md.10 (RG t.09.10.1984, S.18540)).

<sup>13</sup> 178 s. KHK md.20: "Maliye Teftiş Kurulu, bir Başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcılarından oluşur ve Bakanın emri veya onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar.

a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek, b) İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek, c) Dernek vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek, d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak,

(a) bendinde sayılan daire, kuruluş, fon ve ortaklıklar hakkında kendi kanunlarında özel denetim hükümleri öngörülmüş olması, Maliye Müfettişlerinin teftiş ve inceleme yetkilerini kısıtlamaz.

Teftişe tabi olan daire, kuruluş, fon, dernek, vakıf, sendika ve ortaklıkların görevlileri, bunlara ait para ve para hükmündeki evrak ve ayniyat ile her türlü mal ve eşyayı ve bunlarla ilgili gizli de ol-

**kanlığı**'nda çalışan hesap uzmanları (178 s. KHK md.21)<sup>14</sup>, Bakan'ın görevlendirmesi çerçevesinde, diğer görevlerinin yanı sıra, vergi incelemesi yapmakla da görevli ve yetkili kılınmışlardır.

GİB içinde ise, vergi incelemesiyle görevi ve yetkili memurlar, GİB'in merkez teşkilatı içinde görev yapan **gelirler kontrolörleri**<sup>15</sup> ile taşra teşkilatında yer alan Vergi Dairesi Başkanlıklarına<sup>16</sup> bağlı olarak çalışan **vergi denetmenleridir**. GİB'in merkez ve taşra teşkilatında **müdür kadrolarında** görev yapanlar da vergi incelemesi yapabilmektedirler.

Bu bağlamda, Türk Hukuku'nda, üst kademede inceleme memuru olarak karşımıza, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, onların yardımcıları ya da stajyerleri, -esas itibariyle idari yönetim görevine sahip olmakla birlikte- vergi dairesi müdürleri ile ilin en büyük malmemurları; alt kademede inceleme memuru olarak ise, Vergi Dairesi Başkanlığı emrinde çalışan vergi denetmenleri ve onların yardımcıları (5345 SK md.29, f.2, c.3) çıkmakta-

---

*sa bütün defter ve belgeleri, isteği üzerine Maliye Müfettişine göstermeye, saymasına ve incelemesine yardım etmeye mecburdurlar. Milli güvenlikle ilgili olup gizli kalması gereken konularda Muhasebe Umumiye Kanununda yer alan özel hükümler saklıdır."*

<sup>14</sup> "Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak üzere" 28.03.1945 t. ve 4709 s. Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun (RG t.05.04.1945, S.5974) ile oluşturulan bu Kurul, 178 sayılı KHK md.21 gereğince şu görevlere sahiptir:

*"a) 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına Dair Kanunun Hesap Uzmanları Kuruluna verdiği görevleri yapmak, yetkilerini kullanmak, b) Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak, c) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak, d) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak."*

4709 SK md.5 gereğince, vergi kanunlarıncı vergi ödevlilerinin hesaplarını inceleme konusunda diğer inceleme elamanlarına verilen yetkilere hesap uzman ve yardımcılığı da sahiptir; md.6 gereğince ise, *"Hesap uzmanlarına görev, kurul başkanlığınca veya başkanlığın yetkili kılacağı diğer hesap uzmanları tarafından verilir.*

*İncelenmesi yalnız hesap uzmanlarına bırakılacak vergileri ve bunların yerlerini Maliye Bakanlığınca belli eder. Bu suretle belli edilen yerler dışında devamlı veya geçici bir şekilde hesap uzmanı kullanılması, o yer memurlarına kanunların verdiği inceleme ve yönetim yetkilerini kaldırmaz."*

<sup>15</sup> Gelirler kontrolörleri, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı'na bağlı olarak çalışırlar. Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı'nın görevleri ise şunlardır (5345 SK md.14): 1. Başkanlığın vergi inceleme ve denetim yıllık planına uygun olarak, vergi inceleme ve denetimlerinin gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yerine getirilmesini sağlamak; 2. Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yapılacak vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve teknikleri geliştirmek, standart ve ilkelerin oluşturulmasını sağlamak, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak; 3. Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin Başkanlıkça belirlenecek görev yerlerinde çalıştırılmalarına ilişkin usul ve esasları belirlemek; 4. Vergi inceleme ve denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirler konusunda görüş ve önerilerde bulunmak; 5. Başkanlıkça verilecek konularda etüt, araştırma ve incelemeler yapmak; 6. Mevzuatla gelirler kontrolörlerine verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak; 7. Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.

<sup>16</sup> Halen 30 adet Vergi Dairesi Başkanlığı, 448 adet Vergi Dairesi Müdürlüğü mevcuttur. Bkz. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/1/20102.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/1/20102.htm)

dır, ki bu durum VUK md.135'te açıkça –ve eleştirilmesi gereken bir şekilde<sup>17</sup>- düzenlenmiştir<sup>18</sup>.

İnceleme görev ve yetkisine sahip bu memurlardan vergi denetmenleri, vergi dairesi müdür ve yardımcısı, GİB'in taşra teşkilatının müdür kadrosunda görev yapan diğer kimseler ile ilin en büyük mal memurları, **mahalli denetim görev ve yetkisine**; bunlar dışındakiler **Türkiye çapında vergi denetimi görev ve yetkisine** sahiptirler. Bu sonuncular, çalışma programlarında belirlenen zamanlarda turnelere çıkarak, ülkenin büyük şehirleri dışındaki diğer bölgelerdeki mükellefleri incelerler.

Görülmektedir ki, mevcut sistemde mükellef, hem merkezi denetim elemanları ve hem de bağlı olduğu vergi dairesi tarafından incelenmektedir. İnceleme raporu sayısına bakıldığında, incelemenin ağırlıklı olarak mükellefin bağlı olduğu Vergi Dairesi Müdürlükleri, dolayısıyla vergi denetmenleri tarafından yapıldığı; merkezi denetim elemanlarının, -sayılarıyla da bağlantılı olarak- daha az sayıda inceleme gerçekleştirdiği görülmektedir. Örneğin, GİB tarafından gerçekleştirilen incelemelere baktığımızda, Kasım 2009 itibariyle, 2351 raporun gelirleri kontrolörleri, 68.089 raporun vergi denetmenleri ve 40.162 raporun vergi dairesi müdürleri tarafından düzenlendiği görülmektedir. Sayı azlığına karşın, beyan dışı kalmış matrah tespiti performansında gelirler kontrolörleri önde gitmektedirler. Çünkü, düzenlenen raporlar temelinde tarh edilen vergi miktarı, gelirler kontrolörleri

<sup>17</sup> Şöyle ki; "Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcısı, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcısı veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (5345 SK md.33) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir." şeklindeki VUK md.135 düzenlemesi, 2005 tarihi sonrasındaki yeni yapılanmaya uyumlu değildir. Çünkü, inceleme yapmakla asli görevli ve yetkili memurlar sanki Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilatında çalışan gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ile müdür kadrolarında görev yapanlar ve vergi denetmenleri değil de; aksine, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, onların yardımcısı ile ilin en büyük mal memuru gibi ortaya konulmuştur. Oysa, diğer başka görevlere de sahip olan maliye müfettişleri ile ilin en büyük mal memurları, ancak inceleme yapmakla özel olarak görevlendirilmeleri halinde vergi incelemesi yapabileceklerdir. Bunların inceleme yapması, 5345 SK sonrasında artık asli görev olarak değerlendirilemez. Burada özel bir durum, sadece Hesap uzmanları ile yardımcısı bakımından karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki; -dnp.13'de de anılan- 4709 SK md.5'in, "Gelir kanunlarının kendilerine verdiği görev ve yetkilerden başka aynı kanunların müesseseler, ödevliler ve kişiler hesaplarında yapılacak incelemeler hakkında Maliye müfettişlerine ve muavinlerine, defterdarlar, gelir müdürleri, kontrolörleri ve kontrol memurlarıyla gelir memurlarına verdikleri yetkileri hesap uzmanları veya muavinleri de kullanırlar." şeklindeki düzenlemesi temelinde, hesap uzmanları da, gelirler kontrolörleri kadar vergi incelemesi yapmaya "yetkili"dirler. Nitekim, örneğin Maliye Bakanlığı'nın 2010 Yılı Performans Programı'na ([http://www.sgb.gov.tr/StratejikYonetim/Documents/2010\\_PP.pdf](http://www.sgb.gov.tr/StratejikYonetim/Documents/2010_PP.pdf), 58 vd.) bakıldığında, maliye müfettişlerinin ve özellikle de hesap uzmanlarının, "suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadele hedefi"ne yönelik faaliyetlerle, "kayıt dışı ekonomiyi ve yolsuzluğu önleme hedefi"ne yönelik faaliyetlerle birlikte anıldıkları görülmektedir. O halde, Maliye Bakanlığı'nın mevcut algılaması ve planlaması içinde de, olağan vergi incelemelerinin, esas itibarıyla GİB bünyesindeki inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmesi öngörülmektedir.

<sup>18</sup> 5345 SK md.28, f.2 ve f.3'de adı geçen, Devlet gelir uzmanı, vergi istihbarat uzmanı ve gelir uzmanı, denetimle görevli değillerdir.

tarafından yapılan incelemelerde 1.725.714.339 iken, bu sayı vergi denetmenlerinde 1.693.601.820, vergi dairesi müdürlerinde ise 78.558.005'tir.

Ülkenin henüz bir VUK'a dahi sahip olmadığı, vergi idaresinin uzman denetim elemanlarının bulunmadığı 60 küsur yıl önceki dönemde<sup>19</sup>, öncelikle merkezde eleman yetiştirerek bunlardan ülke çapında yararlanmaya gitmek makul bir çözümdür. Ancak, yarım yüzyılı aşan uygulama tecrübesi ve ulaşılan gerek personel ve gerekse teknik güç ışığında, üç farklı merkezi denetim elemanına ihtiyaç olup olmadığı artık tartışmaya açıktır. Maliye Bakanlığı'nın 2010 yılı Performans Programı'nda yer aldığı şekilde, maliye müfettişlerinin "suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadele" ile görevlendirilmeleri; hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerinin ise –kimseyi incitmeyecek bir süreç içinde ve sık bir isimlendirme altında- GİB altında bir araya getirilmeleri ve esas itibarıyla, "büyük mükelleflerin incelenmesi"<sup>20</sup>, kayıt dışı ekonomiyi önleme ya da organize vergi

<sup>19</sup> Hesap Uzmanları Kurulu, Türkiye'de Vergi Denetimi Anlayış ve Uygulamalarının Gelişimi, <http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp>: "Ülkemizde vergi incelemesi, bir müesseseler olarak, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun uygulamaya konulması ile birlikte, 1926 yılında başlamıştır. temettü vergisinin uygulandığı daha önceki yıllarda, vergi; tahrir ve karineye dayandığından, vergi incelemesine ihtiyaç duyulmamıştır.

*Kazanç Vergisi Kanunu'nun öngördüğü beyannamelerin incelenmesi görevi tahakkuk memurlarına verilmiştir. Böylece adı geçen memurlar, yurdumuzda vergi denetimi işini ilk üstlenen kanuni görevliler olmuştur. Ancak, denetim yetkisiyle donatılan bu memurlar, mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren, böyle bir görevi yerine getirebilecek formasyona sahip olmadıklarından, yapılan çalışmalar beklenen sonuçları verememiştir. Bu nedenle sonraları, denetim işlerinde serbest muhasebecilerden yararlanılmış; bu kişiler, vergi incelemelerinde çalıştırılmışlardır. Bu uygulama, 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun kabul edilmiş olduğu 1934 yılında sona ermiştir.*

*Anılan kanunlarla beyannameli mükellef sayısı arttığından, vergi incelemeleri de önem kazanmış; bunun sonucu olarak da, kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere, Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı ile Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı adı altında ikili bir örgütlenmeye gidilmiştir. Sözü edilen mütahassıslar, vergi denetimi ile görevli yeni ve düzenli bir kuruluşun elemanları niteliğini kazanmışlardır. Hesap Mütahassısları, kazanç ve muamele vergisi alanlarında devamlı olarak ve giderek sayısal artış göstermek suretiyle, ilkin İstanbul'da, sonraları da Ankara, İzmir ve Bursa'da olmak üzere, çalışmalar yapmışlardır.*

*Kazanç Vergisi Kanunu'nu değiştiren 3840 sayılı Kanunla, 1940 yılında Hesap Mütahassis Muavinliği de ihdas olunmuştur. Başlangıçta ücretle çalıştırılan Hesap Mütahassısları sonradan, 4644 sayılı Kanunla, kadrolu olarak atanmışlardır. Ancak, mahalli karakterli olma ve Defterdarlıklar bünyesinde yer alma durumları devam etmiştir.*

*Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan bu görevliler, çalışmalarını çağdaş vergi inceleme yöntemlerinden uzak ve daha ziyade şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yürütmüşlerdir.*

*Türkiye'de büyük vergi reformunun başlangıç yıllarında, vergi denetiminin çok değişik bir açıdan ele alınması, bu işin inceleme tekniğini iyi bilen, dürüst, yüksek bilgi ve ihtisasa sahip, tarafsız elemanlardan kurulu bir örgütçe yapılması gerektiği anlaşılmıştır. Beyana bağlı vergi sistemine geçiş döneminde girilen reformun başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini ve yurt çapında vergi denetiminin yeni bir açıdan ele alınıp organize edilmesini sağlamak üzere 28 Mart 1945 tarih ve 4709 Sayılı Kanunla Maliye Bakanına bağlı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur."*

<sup>20</sup> Buna bağlı olarak, bu inceleme elemanlarının bir kısmının Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı içinde, Başkan'ın talimatı altında çalışmaları, siyasi müdahale endişelerini büyük ölçüde önleme bakımından yararlı olabilecektir.

kaçakçılığına yönelik ciddi şüphelerin bulunduğu” vakıalarda görevlendirilmeleri; buna bağlı olarak, inceleme konusunda ağırlığın daha çok taşra denetim elemanlarında olması, kanaatimizce denetimde büyük bir etkinlik sağlayacaktır.

### 3. İncelemenin Kapsamı

#### 3.1. Kişisel Kapsam: Kim İncelenecektir ?

##### 3.1.1. İncelemeye Tabi Olanlar

Vergi incelemesine, VUK ya da diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekküller<sup>21</sup> tabidir (VUK md.137, md.10, f.1).

Bir vergi ödevlisinin incelenebilmesi için burada bahsedilen ödevlerin hepsine aynı anda sahip olması şart değildir. Sadece defter ve –böylece- hesap tutma ya da sadece evrak ve vesikaları muhafaza ve –buna bağlı olarak- ibraz etme ödevine sahip olma, incelemeye tabi tutulmak için yeterlidir.

VUK’da defter tutma, belgeleri muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, vergi türü dikkate alınarak değil, genel olarak tespit edilmişlerdir. Nitekim, VUK’da, defterlerin, vergilendirmeyle bağlantılı her türlü durumu tespiti imkan sağlayacak şekilde tutulması emredilmiştir (md.171). Defter tutmakla yükümlü olanlar, esas itibariyle, kazanç, zırai kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükellefleridir (VUK md.172)<sup>22</sup>. Esas itibariyle diyoruz; çünkü, VUK md.173, f.2, GV veya KV’den muaf olmakla birlikte, diğer vergilerden birine tabi olan “mükelleflerin”, GV ya da KV muafiyetinin, “diğer vergiler” için defter tutma ödevlerine hâlel getirmediğini açıklamaktadır. O halde, hangi vergiler gereğince defter tutma zorunluluğu olduğunun araştırılması gerekir ki; burada karşımıza en başta Katma Değer Vergisi çıkmaktadır (KDVK md.8).

<sup>21</sup> VUK md.137, f.1’de incelemeye tabi olanların çerçevesinin gerçek ve tüzel kişiler şeklinde belirlenmiş olması *hatalı* bir ifade tarzıdır. Çünkü, vergi mükellefi ve hatta bunun da ötesinde vergi ödevlisi olmak için, gerçek ya da tüzel kişi olma zorunluluğu yoktur. Tüzel kişiliğe sahip olmayan “teşekküller” (VUK md.10, f.1) dahi, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabilirler. Nitekim, KVK mükellefi olarak öngörülen “iş ortaklıkları” ile “dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler”, bu durumun tipik örnekleri olarak karşımıza çıkmaktadırlar. İş ortaklığı bir adi ortaklık türüdür; denek ya da vakfa bağlı iktisadi işletmenin tüzel kişiliğe sahip olması ise, KV mükellefiyeti için şart değildir (KVK md.2). Dolayısıyla, VUK md.137’yi, “gerçek veya tüzel kişiler ya da tüzel kişiliği olmayan teşekküller” şeklinde anlamak gerekir.

<sup>22</sup> VUK md.172 gereğince, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutacaklardır.



### 3.1.2. İncelenecek Mükelleflerin Tespitinde İki Farklı Usul: Merkez-Taşra Farkı

#### 3.1.2.1. İncelenecek Mükelleflerin Merkez Teşkilat Tarafından Belirlenmesi

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Türkiye’de incelenecek mükelleflerin hangi kriterler çerçevesinde tespit edileceğine dair kanuni ya da genel düzenleyici idari işlem düzeyinde bir hukuki belirleme bulunmamaktadır. Buna karşılık, tespit usulüne ilişkin bir düzenleme, yönetmelik düzeyinde de olsa mevcuttur.

Şöyle ki, Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği (MTYK)<sup>23</sup> md.23’e göre, her yıl, Mart ya da Nisan ayı içinde, o yılki “inceleme ihtiyaçları ve bunlara ait esaslar ile koordinasyon ilkeleri” bir Genel Plan’la tespit olunur. Maliye Bakanı’nın başkanlığında Teftiş Kurulu Başkanı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanı, Yeminli Banka Murakıpları Kurulu Başkanı ile Bakanlık Genel Müdürleri ve müstakil daire temsilcilerinin katılması ile bir veya birden fazla toplantı yapılarak oluşturulan bu Plan’da, çeşitli kurum ve kuruluşlarla (TÜİK, DPT, Hazine, Üniversiteler, Uluslar arası Kuruluşlar) işbirliği içerisinde elde edilen makro ve mikro bazda ekonomik veriler ve “**sektör bazında vergisel inceleme ve değerlendirmelerin yer aldığı sektörel vergi analizi raporları**”<sup>24</sup> dikkate alınarak, incelemeye tabi tutulacak “sektörler” belirlenir<sup>25</sup>. Dolayısıyla Türkiye’de, **incelenecek mükelleflerden önce, incelenen sektörler tespit edilmekte; ardından o sektörde çalışan mükelleflerden hangilerinin inceleneyeceği belirlenmektedir.** İncelenecek sektör seçiminde, eldeki her türlü ekonomik veri kullanılmakta; **risk analizine dayalı modeller kullanılarak incelenen seçim yapılmaktadır**<sup>26</sup>. Örneğin, konut kredileri ve tapu bilgilerinden hareketle satılan konutların gerçek değeri tespit edilmekte, beyan edilen bilgilerle yapılan karşılaştırma neticesinde konut sektörü incelemeye alınmaktadır.

<sup>23</sup> RG t.21.05.1964, S.11708

<sup>24</sup> Maliye Bakanlığı 2010 Yılı Performans Programı, performans göstergeleri, [http://www.sgb.gov.tr/StratejikYonetim/Documents/2010\\_PP.pdf](http://www.sgb.gov.tr/StratejikYonetim/Documents/2010_PP.pdf), 33

<sup>25</sup> Örneğin, yapılan risk analizleri neticesinde 2006 yılı bakımından Hazine bonusu ve Devlet tahvili faiz geliri elde edenler, LPG sektörü, Serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketler, ağaç sektörü, gayrimenkul satışları, bankalar, banka hesap hareketleri, GSM bayileri, market zincirleri, alkollü içki firmaları ve düşük bedelli ithalat yapan toplam 983 şirket incelenmiş; Hazine bonusu ve Devlet tahvili faiz geliri elde edenler yüzde 98,3, LPG sektörü yüzde 61,4, serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketler yüzde 72,1, ağaç sektörü yüzde 92,9, gayrimenkul satışları yüzde 82,9, banka hesap hareketleri yüzde 66,8, GSM bayileri yüzde 60,1, düşük bedelli ithalat yüzde 68,6, market zincirlerinde yüzde 5,8’lik vergi kaçağı oranı tespit edilmiştir. Bkz. “Vergi kaçağı can sıkıyor”, <http://www.likpetder.com/haber121.asp> (Erişim tarihi: 23.04.2010)

<sup>26</sup> GİB, bu yöntemi, izleyen yıllarda da kullanacağını açıklamıştır. Bkz. <http://www.gib.gov.tr/files/medya/buyrugetmeler/2010PerformansProgrami.pdf>, 36