

## VUK MD.140'DAKI DEĞİŞİKLERİN ARKADA BIRAKTIĞI SORULAR\*

### -İncelemede Daha Fazla Hukukilik Nihayet Mümkmn mü?-

VUK'un incelemede uyulacak esasların kapsamını düzenleyen 140'ıncı maddesinde 01.01.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 6009 sayılı Kanun md.9'la<sup>1</sup> yapılan değişikler, olumlu bir etki bırakmaktalar. Gerçekten de, uzun yıllardan beri doktrinde dile getirilen eleştiriler nihayet kanun koyucu üzerinde bir etki göstermiş olacak ki, vergi incelemesine başlanıldığını bir tutanağa bağlayarak İspat Hukuku; incelemeyi belli sürelerle bağlayarak mükellefin temel hak ve özgürlüklerini; vergi inceleme raporunun vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere aykırı olmaması bir kanuni talep şeklinde ortaya konulmak suretiyle, bir yandan yürütmenin kendi içinde tutarlı bir bakış açısına sahip olması, diğer yandan vergi uygulamasında eşitliğin daha iyi sağlanması; nihayet, rapor değerlendirme komisyonları yoluyla, vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesine verilmeden önce iç denetime tabi tutulması ve böylece bu raporların hukuk kurallarına daha fazla uygunluğunu sağlama bakımından olumlu adımlar atılmıştır.

Ancak, getirilen düzenlemelerin “eksiksiz”, “hukuka uygun” ve kimi noktalarda “uygulanabilir” olduğunu belirtmek güçtür. Şöyle ki;

**1.VUK md.140, f.1, b.2 gereğince, “Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanaya verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.”** Bu düzenleme ile ilgili olarak karşımıza çıkan soru, vergi inceleme elemanınca düzenlenecek bu tutanakta, sadece incelemeye başlama tarihinin mi yer alacağıdır? “Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak” şeklindeki kanun lafzı, bu görüşü destekler niteliktedir, yani tutanakta, sadece incelemeye başlama tarihi yer alacak ve ayrıca, birel idari işlemin doğası gereği bulunması gereken diğer bilgilere (örn. incelenen mükellefin adı-soyadı/ünvanı, adresi, incelemeyi yapan memurun adı-soyadı, ünvanı) yer verilecektir.

Fakat, kanaatimizce, böyle bir durum, düzenlenen tutanağı sadece “inceleme süresini hesaplama yazısı” haline getirecektir. Buna karşılık, bu tutanak, **incelemenin yapılacağı yer ve bunun gerekçesi, incelemenin hangi vergi ya da vergiler bakımından ve hangi konuda yapılacağı, incelemeye ihtiyaç duyulmasının gerekçesi ile incelemek amacıyla alınan defter ve belgelerin dökümünü** içermesi halinde hukuki açıdan çok daha kıymetli hale gelecektir. Çünkü, ancak bu durumda mükellef, niçin incelemeye alındığını ve neyin incelenmek istendiğini resmi bir şekilde öğrenebilecek, hangi defter ve belgeleri teslim ettiğine dair resmi bir yazıya sahip olacaktır. Başka bir deyişle, mükellefe hukuki güvenlik ancak bu şekilde sağlanabilecektir. Bu nedenle, bu bent yürürlüğe girmeden önce yapılacak bir eklemeye, yukarıdaki hususların da tutanakta yer alması kanuni güvence altına alınmalıdır.

Burada hemen işaret etmek gerekir ki, inceleme elemanı, mükellefin usulsüzlüklerde bulunduğu ve böylece vergi matrahını azalttığı, vergi kaçırdığı yönünde şüphe uyandıran gerekli nedenlerin varlığı halinde incelemeye başladıktan sonra incelemenin kapsamını

\* Bu makale, <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=564> de yayınlanmıştır.

<sup>1</sup> 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun, RG t.01.08.2010, S.27659

genişletebilir, mükelleften başka defter ve belgelerin teslimi isteyebilir. İncelemenin başında tutulan tutanak, inceleme kapsamının genişletilmesine engel olmaz.

**2. VUK md.140, f.1, b.6 gereğince, “İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.”**

Bu düzenleme bazı soruları beraberinde getirmektedir. Öncelikle, vergi idaresi, tam inceleme ve kısa inceleme şeklinde bir ayırım yapmakta olup, “tam inceleme” ile “mükelleflerin her türlü iş ve işlemlerini tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde ve mükellefin tabi olduğu vergiler karşısındaki durumunu, bir veya birden fazla vergilendirme dönemi itibariyle tespit etmeye yönelik olarak yapılan incelemeler”<sup>2</sup>, kısa inceleme ile ise, “vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçını belirli bir yönüyle kapsamaya yönelik olarak yapılan incelemeler”<sup>3</sup> kastetmektedir. Dolayısıyla, sınırlı inceleme, doktrinde<sup>4</sup> “bir vergi türüne ilişkin matrah unsurlarının bir ya da bir kaçının, sadece belli bir kısmının ve belli bir konu ile sınırlı olarak incelenmesi (örn., elde edilen ticari kazanca ilişkin giderlerin incelenmesi)” i ifade etmek üzere kullanılan bir kavram olmakla birlikte, kanuni terminolojiye yeni girmiştir. Sınırlı inceleme kavramı, ister kısa incelemeye karşılık, isterse doktrindeki gibi daha da dar bir incelemeyi ifade etmek üzere kullanılsın, **tam inceleme için öngörülen azami bir yıllık süre ile ondan çok daha dar bir inceleme olan sınırlı inceleme için öngörülen azami altı aylık süre arasındaki orantısızlık dikkat çekmektedir.** Kanun koyucunun inceleme türlerini (dolayısıyla bunların kapsamını) dikkate alarak, süreleri tekrar orantılı şekilde belirlemesi gerekmektedir.

İkinci olarak, örneğin sınırlı inceleme yapılacağı mükellefe bildirildikten sonra tam inceleme yapmaya ihtiyaç duyulması halinde süre en fazla ne kadar olacaktır? Kanaatimizce, inceleme elemanı sınırlı incelemeden tam incelemeye geçiyorsa, ki yukarıda da belirtildiği üzere gerekçesini ortaya koymak suretiyle bunu yapabilir, bu durumda artık tam inceleme kararı alındıktan itibaren bir yıllık süreye sahip olacağını kabul etmek gerekir. Çünkü, “her tür vergi bakımından kapsamlı bir denetim” için ihtiyaç duyulacak sürenin, “bir vergi türüne ilişkin matrah unsurlarının bir ya da bir kaçının, sadece belli bir kısmının ve belli bir konu ile sınırlı olarak incelenmesi” için ihtiyaç duyulan süreden çok daha fazla olacağı açıktır; kaliteli bir inceleme için tam süre vermek gereklidir. Fakat, burada, inceleme elemanının sınırlı incelemeyi zamanında tamamlayamaması halinde hemen tam incelemeye geçerek kanuni süreyi dolanma stratejisini engellemek çok önemlidir. Aksi halde, hemen bütün incelemeler tam inceleme için öngörülen azami süre ve hatta bazen ondan daha uzun bir süre içinde

<sup>2</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, 2007, 9, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf) (Erişim t.:05.11.2010)

<sup>3</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, 2007, 10, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf) (Erişim t.:05.11.2010): “Kısa inceleme: Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçını belirli bir yönüyle kapsamaya yönelik olarak yapılan incelemelerdir.”

<sup>4</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, Vergi Denetimi, 2.B., Ankara, 2007, 148 ve burada kendisine atıfta bulunulan Hesap Uzmanları Kurulu, Denetimin İlke ve Esasları, C.I, İstanbul 1966, 102 ve şEKER Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, 1994, 121

tamamlanır hale gelecektir. Bunun için de, inceleme elemanın **başlangıçta niçin sınırlı inceleme talep ettiğini ve hangi objektif nedenlerle artık tam inceleme yapılmasını gerekli gördüğünü açıklaması, başka bir deyişle, tam incelemeye geçiş kararını gerekçelendirmesi şarttır.**

Üçüncü olarak, maddede, inceleme elemanının ek süre talebinin, inceleme elemanının bağlı olduğu birim tarafından “değerlendirileceği” ve “altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği” belirtilmekte; ancak “değerlendirme kriterleri” yer almamaktadır. Dolayısıyla, ek süre talebi değerlendirmesinin neye göre yapılacağı belirsizdir. Örneğin, inceleme elemanının “**iş çokluğunu**” gerekçe göstererek ek süre talebinde bulunması mümkün müdür? Kanaatimizce, bu soruya olumsuz cevap vermek gerekir. Öncelikle, inceleme elemanı, sadece inceleme yapmakla görevli ve yetkilidir, o bir inceleme uzmanıdır. Dolayısıyla, onu başka bazı görevlerle yükümlendirmemek gerekir. Diğer kimi görevler için Maliye Bakanlığı eleman ihtiyacını yeni elemanlar alarak ya da atıl durumdaki elemanlarını gerekli çalışma kadrolarına tahsis ederek karşılama yoluna gitmelidir. Türkiye gibi vergi kaçağının yüksek olduğu bir ülkede, denetim son derece önemli bir görevdir. İnceleme elemanının değerli mesaisini, ona başka tali görevler yükleyerek harcamamak gerekir. Nitekim, kanaatimizce, bentteki, “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.*” şeklindeki düzenlemeyi, bu bağlamda da değerlendirmek gerekir. Gerçi burada “**tedbirlerin niteliği ve kapsamı**”nın ne olacağı da belirsizdir; kanun koyucunun bu tedbirler hakkında daha fazla bilgi vermesi gerekir. Ancak, mevcut haliyle düzenleme, alınacak tedbirlerin içine, inceleme elemanına sadece tek bir inceleme görevi vermek ve bu inceleme sona erene kadar onu başka görevlerle yükümlendirmemek her durumda kapsamaktadır. Vergi Dairesi Müdürlüğü gibi kimi idari görevlerin de bulunduğu durumlar özel durumlardır; ancak, bu tür durumlarda da, Müdür’ün kendisine yardımcı olmak üzere denetim elemanlarından faydalanabileceği unutulmamalıdır.

Yapılan değerlendirme neticesinde inceleme elemanına ek süre verilmesi yönünde bir karar alındığı takdirde, mükellef kendisine bildirilen bu idari işleme karşı dava açabilecek; yargı önünde ek süre verilmesi kararını hukuki denetime tabi tutabilecektir. Çünkü, inceleme, mükellef bakımından sıkıntılı ve zahmetli, onun çalışma hayatını kısmen zahmete sokan, idarenin onun **mesleki ve hatta –idarenin inceleme çerçevesinde elde ettiği bilgilerin niteliği dikkate alındığında (örn. kredi kartı ekstreleri gibi)- özel hayatına vergisel nedenlerle bir müdahale niteliği taşımaktadır**<sup>5</sup> ve bu müdahalenin niçin daha uzun sürmesi gerektiğini mükellef yargı denetime açma hakkına sahiptir.

**3.** VUK md.140, f.1, b.5 gereğince, “*Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.*” İtiraf etmek gerekir ki, bir hukukçu olarak bu düzenlemeye gösterilebilecek ilk reaksiyon, kanun koyucunun böyle bir düzenlemeye niçin ihtiyaç duyduğu sorusudur. Çünkü, bir hukuk devletinde, **zaten**, vergi idaresi çalışanları ve bunlar arasında tabi ki inceleme memurları vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uygun idari işlemler yapmak zorundadırlar. AY md.8, md.115 ve md.124 bunu ortaya koyduğu gibi, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu<sup>6</sup> md.6 ve md.10’un yanısıra “*Devlet*

<sup>5</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Türk Hukuku’nda İnceleme, Vergi Sorunları Dergisi, S.261 (Haziran 2010)

<sup>6</sup> t.14.07.1965, RG t.23.07.1965, S.12056

memurları kanun, tüzük ve yönetmeliklerde belirtilen esaslara uymakla ve amirler tarafından verilen görevleri yerine getirmekle yükümlü ve görevlerinin iyi ve doğru yürütülmesinden amirlerine karşı sorumludurlar.” şeklindeki md.11, f.1 de duraksamaya yer vermeyecek bu hususu belirtmektedir. Maddede her ne kadar sadece kanun, tüzük ve yönetmelik anılmaktaysa da, tebliğ ve sirkülerlerin de bu kapsam içinde değerlendirilmesi gerekir. Genel, soyut, kişisel olmayan ve uygulanmakla tükenmeyen bu genel düzenleyici işlemlerden kararname, tüzük ve yönetmelik bağlayıcı birer hukuk kaynağı olarak idarenin yanısıra diğer ilgilileri (örn. mükellefleri), genel tebliğ ve sirküler ise idare çalışanlarını bağlar<sup>7</sup>. Ancak, Vergi Hukuku bakımından sirküler İdare Hukuku’ndaki “idari içi işlem” niteliğinin ötesine geçmiş kabul edilmelidir. Çünkü, VUK md.414, f.1 ve f.2 gereğince, “Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

*Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.*” Dolayısıyla, Vergi Hukuku’nda sirküler, idarenin kendi elemanlarının yanısıra vergi mükelleflerini de hedef kesim olarak almaktadır. Amacı ise, belli bir kanun hükmünün ne şekilde uygulanması gerektiği konusunda idarenin bakış açısını ortaya koymaktır. Ancak, dikkat çekmek gerekir ki, -idari personelin aksine-, **aynen tebliğ gibi sirkülerin de vergi ödevlileri bakımından hukuki bağlayıcılığı yoktur. Tebliğ ve sirkülerde ortaya koyduğu yorum, idarenin sadece kendisini bağlar. Buna karşılık vergi ödevlisi bakımından ise, bu yorum bir hak teşkil eder: mükellef, idarenin bu yorumu çerçevesinde işlem yapmasını talep hakkına sahiptir (hukuki güvenlik ilkesi). Ancak, dilerse, tebliğ ve sirkülerde ortaya konulan yorumun aksini de pekala takip edebilir; bu nedenle hakkında yapılan idari işlemleri pekala yargıya taşıyıp, tebliğ ve sirkülerin hukuka uygunluğunu orada yargısal denetime tabi tutabilir.**

Durum böyle olmasına rağmen VUK md.140’a kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve sirkülere aykırı inceleme raporu düzenlenemeyeceği şeklinde bir düzenleme konulmasının nedenini, herhalde uygulamada meydana gelen aksi durumlara bağlamak gerekir. Anlaşılmaktadır ki, uygulamada kimi inceleme elemanları bu genel düzenleyici idari işlemlere, özellikle de sirkülere aykırı raporlar düzenlemişlerdir. Kanun koyucu ise, böyle açık bir düzenlemeyi md.140’a ekleyerek bunu engellemeye çalışmaktadır. Ancak, bu ekleme, biraz önce açıklanan mevcut hukuki durumda hiçbir değişiklik yaratmamaktadır; başka bir deyişle, kanun koyucu burada ne yazık ki abesle iştigal etmiştir. Bu düzenleme yürürlüğe girsin ya da girmesin, inceleme elemanı kanunların yanısıra, kanuna aykırı olduğunu düşündüğü tüm bu genel düzenleyici işlemlere de uygun davranmak zorundadır. Çünkü, **hukuki güvenlik ilkesi, sirküler dahil tüm bu işlemlerle idarenin ortaya koyduğu yorumu idarenin tüm personeli tarafından –benimsensin ya da benimsenmesin- tutarlı şekilde takip edilmesini talep eder. Zaten, hukuk uygulamasında eşitlik de ancak bu şekilde sağlanabilir.** Bu yönde bir bilinç, Maliye Bakanlığı ile bağlı idare Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yapılacak meslek içi eğitimlerle geliştirilebilir. Her durumda, hukuka aykırı davranan, idare içi işlemlere aykırı davranan memurlara karşı Disiplin Hukuku araçlarına başvurulması mümkün, hatta zorunludur (Bkz. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, md.125).

**4. VUK md.140, f.2, f.3 ve f.4 gereğince, “Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen**

<sup>7</sup> Örn. bkz. ÖZAY İl Han, Günışığında Yönetim, İstanbul 2004, 425 vd. (427-428)

vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler nezdinde meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özgelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özgelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.”

Kuşkusuz son derece dikkat çekici olan bu düzenlemenin gerçekten de uygulanıp uygulanamayacağı kanaatimce tartışmalıdır. Bu düşüncemizin nedenlerine geçmeden önce bu bendin içeriği hakkında kısa belirlemeler yapmak gerekirse, bu bent ile, inceleme raporlarının idare içinde denetlenmesini sağlayacak çeşitli kademelerde rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulduğunu söyleyebilmek mümkündür. Şöyle ki; 1.Öncelikle, denetimle ilgili her birimin (başka bir deyişle, Gelir İdaresi Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın) kendi içinde, meslekte on yılını tamamlamış tecrübeli inceleme elemanlarından oluşan üç kişilik komisyonlar oluşturulacaktır (**birim rapor değerlendirme komisyonu**). Kaç tane komisyon oluşturulması gerektiğini her bir birim kendi ihtiyaçlarına göre belirleyecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen inceleme raporlarının yanı sıra, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra birimlerinde görev yapan inceleme elemanlarınca hazırlanan raporları da değerlendireceklerdir. 2. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra birimlerinde de rapor değerlendirme komisyonları oluşturulacak, ancak bunlar, sadece taşra biriminde görev yapan inceleme elemanlarının düzenlediği raporları denetleyeceklerdir (**taşra rapor değerlendirme komisyonu**). 3.Son olarak, Maliye Bakanlığı bünyesinde, **merkezi rapor değerlendirme komisyonu** oluşturulacaktır. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşacak dokuz kişilik bu merkezi rapor değerlendirme komisyonu, üç konuda görev yapacaktır: **a.** Birim rapor değerlendirme komisyonunun kararlarına karşı, inceleme raporunu düzenleyen maliye müfettişi, hesap uzmanı ile bunların yardımcısı, gelirler kontrolörü ile stajyer gelirler kontrolörü bakımından bir itiraz merci olacaktır. Verdiği kararlar nihai olup, hem ilgili inceleme elemanı hem de ilgili birim rapor değerlendirme komisyonu bakımından bağlayıcı olacaktır. **b.** Maliye

Bakanlığı tarafından belirlenecek tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları bakımından, ilk denetim merci olacaktır; başka bir deyişle, söz konusu raporlar, hangi birim (Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı) inceleme elemanı tarafından hazırlanmış olursa olsun, doğrudan ve sadece merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilecektir. c. Yanlış olduğu düşünülen bir özgelgenin değerlendirilmesinde görev üstlenecektir. VUK md.369, f.1 anlamındaki yanlış özelge, merkezi rapor değerlendirme komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye<sup>8</sup> göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilecektir.

Öncelikle, rapor değerlendirme komisyonlarını ele almak gerekirse, bu tür komisyonlar –başta da belirttiğimiz gibi- inceleme raporunun hukuka uygun olmasını sağlamak üzere idare içi denetimi gerçekleştireceklerdir ve gerek idarenin kendi içinde tutarlılığını sağlama ve gerekse hukuku uygulamada eşitliği sağlama bakımından son derece önemlidirler. Ancak, maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü gibi sayısı az inceleme elemanlarını bir de bu görevle yükümlemek, **yeni inceleme elemanları alınıp hızlı bir şekilde yetiştirilmediği sürece, idarenin zaten çok sayıda olmayan inceleme sayısını ve hızını azaltacaktır.** Komisyonların raporlar hakkında ne kadar süre içinde karar vermeleri gerektiğine dair bir belirleme de yoktur. İdari işlemin ortaya çıkışı uzadıkça, mükellef bakımından gecikme faizi gibi kimi zaman ana alacaktan daha büyük tutarlara ulaşan yan alacaklar yükü dayanılmaz bir miktara ulaşacaktır. Dolayısıyla, öncelik sıralaması yapmak gerekmektedir: en azından mevcut denetim sayısı ve hızı mı korunacaktır yoksa biraz önce belirtilen amaçlara ulaşmak üzere bundan vazgeçilecek midir? Kaldı ki, bu amaçlara başka araçlar kullanarak ulaşmak da mümkündür.

Diğer yandan, merkezi rapor değerlendirme komisyonuna “itiraz” yoluyla gelen inceleme raporları konusunda komisyondan nasıl bir karar çıkacağı, hatta karar çıkıp çıkamayacağı tartışmaya açıktır. Muhtemelen her birim kendi elemanının inceleme raporunun arkasında duracak, kapalı kapılar altında olduğu söylenen birimler arası gizli çekişmeler iyice ayyuka çıkacaktır. Bu nedenle, vergi incelemesi sadece tek bir birim tarafından yürütülmediği<sup>9</sup> ve böyle bir komisyona işte bu tek birim çatısı altında yer verilmediği sürece, bu komisyonun **hızlı ve etkin** bir şekilde iş yapmasını beklemek kanaatimizce zordur.

Yanlış olduğu düşünülen özgelgenin “değerlendirilmesi”ne gelince, önce üç kişinin, merkezi rapor değerlendirme komisyonunun *hangi üyeleri* arasından seçileceğini saptamak gerekir. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı’ndan birer üye mi, yoksa bu dikkate alınmaksızın herhangi üç üyenin mi görevlendirileceği belirsizdir. İkinci olarak, değerlendirme neticesinde gerçekten de ilgili özgelgenin “yanlış” olduğu sonucuna ulaşırsa, sonrasında ne olacağı belirsizdir. Kanun koyucu, sadece denetime tabi inceleme raporu bakımından bir sonuç öngörmüş, ve komisyon kararının gerek birim rapor değerlendirme komisyonunu, gerek inceleme elemanını bağlayacağını hüküm altına almıştır. Ancak, VUK md.413, özelge vermeye yetkili mercileri emredici ve sınırlı şekilde düzenlemiştir. İdare Hukuku’ndaki “yetki paralelliği ilkesi” ile

<sup>8</sup> VUK md.413, f.3 ve f.4: “Sirküler ve özgelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özgelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özgelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özgelgeler verilebilir.” Ayrıca bkz. Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, md.4- md.6, md.11 (RG t.28.08.2010, S.27686)

<sup>9</sup> Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, Vergi Sorunları Dergisi, S.261 (Haziran 2010)

“şekil ve usulde paralellik” ilkesi gereğince, bir idari işlem, kural olarak o işlemi yapan merci tarafından ve işlem yapılırken izlenen şekil ve usul koşullarına uyularak kaldırılabilir. Dolayısıyla, merkezi rapor değerlendirme komisyonu ancak özelgenin VUK md.413, f.1 anlamında yanlış olduğuna karar verebilir. Bu kararın, **özelge vermeye yetkili mercileri bağlayıp bağlamayacağı tartışmaya açıktır.**

Nihayet, beli tutarın üzerindeki rakamların doğrudan merkezi rapor değerlendirme komisyonunun önüne gitmesi de eleştirilecek bir husustur. Neden, üstelik –VUK md.140, f.6 temelinde- idare tarafından belirlenecek rakamın üzerindeki raporlar, klasik usulün dışına çıkılıp özel bir komisyona gönderilmektedir? Bu, belli rakamın üzerindeki mükelleflerin özel statüsünden mi (niçin onlar farklı bir muameleye tabi tutulmaktadır?), yoksa, Maliye Bakanlığı’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’nı belli noktalarda kısmen devre dışı bırakarak, belki siyasi amaçlarla da kullanılmaya açık bir gücü elinde tutma isteğinden mi kaynaklanmaktadır?

**5.** Burada dikkat çekilmesi gereken bir başka nokta, VUK md.140, f.2’deki “*Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce ... .. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler*” şeklindeki düzenlemede iki defa yer verilen “**işleme konulmak üzere** vergi dairesine/bağlı oldukları birime tevdi” ibaresidir. Düzenleme gereğince, rapor değerlendirme komisyonu ya da komisyonları tarafından bildirilen görüşler çerçevesinde “nihai” halini alan inceleme raporu, “işleme konulmak üzere” bağlı oldukları birime tevdi edilecektir. Dolayısıyla, ilgili vergi dairesinin inceleme raporuna uyması artık zorunludur; vergi dairesi artık sadece, inceleme raporunda belirtilen idari işlemleri yerine getirmekle zorunlu bir icra merci haline getirilmiştir. Bu nedenle, VUK md.140’daki bu değişiklik yürürlüğe girdiği andan itibaren **inceleme raporu artık bir hazırlık işlemi olmaktan çıkıp, mükellefin hukuki statüsünü doğrudan etkileyen bir “kesin ve icrai”<sup>10</sup> nitelikli idari işlem** niteliğine sahip olacaktır.

**6.** Son olarak, VUK md.140, f.6 gereğince, “*Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.*”

Maliye Bakanlığı’na yönetmelik çıkarma görevi ve yetkisi veren bu düzenleme, verilen yetkinin kapsamının genişliğiyle dikkat çekmektedir. Bakanlık<sup>11</sup>, sadece rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma usul ve esasları hakkında değil, aynı zamanda merkezi rapor değerlendirme komisyonunun önüne doğrudan gidecek inceleme raporlarının tutarını belirleme ve incelemede uyulacak diğer usul ve esasları da belirleme konusunda yetkili kılınmıştır. **İnceleme, mükellefin hak ve özgürlüklerini etkileyen bir denetim aracı**

<sup>10</sup> İYUK md.14, b.3/d gereğince, ancak “kesin ve yürütülmesi gereken (icrai) idari işlemler idari davaya konu olabilirler. İdari işlemin kesin olması, idari işlemin tamamlanmış olmasını ifade eder. Tamamlanma, gerekli şekil ve usul kurallarına uyularak oluşturulan iradenin açıklanmasıyla gerçekleşir. Yapılan işlemin imzalanmasıyla, idari işlemin tamamlandığı belgelenir. İdari işlemin icrai olması ise, idarenin tek yanlı olarak açıkladığı iradesinin hukuki sonuçlar doğurması, ilgili kişilerin hak ve yükümlülükleri üzerinde etkide bulunmasını ifade eder. Bkz. GİRİTLİ/BILGEN/AKGÜNER, 884-885; GÖZLER, 265-266; GÖZÜBÜYÜK, sıra no:164, 174; GÜNDAY, 112-113

<sup>11</sup> Tabi burada niçin Gelir İdaresi Başkanlığı’na bu yetkinin verilmediğini de sormak gerekir. Çünkü, vergilendirme sürecini yürüten ana birim artık Gelir İdaresi Başkanlığı’dır!

**olarak, ana esasları kesinlikle sadece kanunla düzenlenmesi gereken bir konudur.** AY md.124, f.1, yönetmeliğin, “kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla” çıkarılmasına izin vermektedir. **İncelemede uyulacak usul ve esasları belirlemek, kanunun uygulanmasını sağlamanın ötesindedir. Hele özel bir rejime tabi tutularak eşitlik ilkesinden sapma neticesine yol açacak bir uygulamanın tutarını belirlemek, hiçbir şekilde yönetmelikle yapılabilecek bir iş değildir.** Kanun koyucu, VUK md.140, f.6 ile kanunilik ilkesine ve böylece yasama yetkisinin devri yasağına aykırı davranmıştır. Örneğin, bu makale çerçevesinde yukarıda kanunda yer almadığı ya da açık olmadığı belirtilen tüm hususların kanunla düzenlenmesi şarttır. Aksi halde, Anayasa Mahkemesi önünde olası bir denetim kaçınılmazdır.

Sonuç olarak, mevcut haliyle VUK md.140’da yapılan değişiklikler, başlangıçta da belirttiğimiz gibi kimi noktalarda olumlu olmakla birlikte eksik ve uygulanabilirlikleri tartışmaya açıktır. Bu değişiklikler bu haliyle yürürlüğe girdiklerin andan itibaren, uygulamada pek çok belirsizlik ve hukuka aykırılıklar ortaya çıkacağı açıktır. Bunlar yürürlüğe girmeden önce, temel hak ve özgürlüklere saygı başta olmak üzere hukuk devleti ilkesinin gereklerine uygun ve etkin bir inceleme için kanun koyucu halen yeterli zamana sahiptir.