

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER VE İNCELEMeye BAŞLAMA ZAMANI

IN LIGHT OF JUDICIAL DECISIONS, THE PLACE WHERE THE TAX REVIEW WILL BE CONDUCTED AND THE TIME TO START THE REVIEW



Yasin GÜN*

ÖZ

Vergi incelemesinin yapılacağı yer ve doğru-
dan ilgili olan incelemeye başlama zamanı; re'sen
takdir, pişmanlık, izaha davet, cezada indirim, af
kanunlarından yararlanma, gizleme fiili nedeni-
yle vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verme gibi
mükellefi pek çok açıdan etkileyebilen bir ko-
nudur. Özellikle Danıştay, 213 sayılı Vergi Usul
Kanunu'nun, incelemenin yapılacağı yeri düzen-
leyen 139'uncu maddesinde yer alan kuralı, bazı
uyuşmazlıklarda incelemenin muhakkak işyerin-
de yapılması gerektiği yönünde karar vererek dar
yorumlarken, bazı uyuşmazlıklarda ise, her ince-
lemenin muhakkak işyerinde yapılması zorun-
luluğu olmadığı yönünde geniş yorumlama yap-
maktadır. Çalışmada bir idarî işlem olarak vergi
incelemesi ile aramalı inceleme kapsamında
olmayan normal (klasik) bir vergi inceleme sü-
recinin başlangıcı ve incelemenin yapılacağı ye-

ABSTRACT

The place of the tax review and the time to
start the review, which is directly related, is an
issue that can affect the taxpayer in many ways,
such as ex officio discretion, remorse, invitation
to disclosure, reduction in punishment, benefiting
from amnesty laws, causing offence of tax
evasion due to act of concealment. In particular,
the Council of state narrowly interprets the rule
contained in Article 139 of the Tax Procedure
Code 213, which regulates the place where the
review will be conducted, deciding that in some
disputes, the review must be conducted in the
workplace, while in some disputes, it makes
a broad interpretation that not every review
must be conducted in the workplace. The study
will include the beginning of a normal (Classic)
tax review process that is not covered by the
tax review as an administrative process, as
well as disputes arising at the judicial stage of

* Vergi Mahkemesi Üyesi, E. Vergi Müfettişi, yasingun88@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-7455-428X.

Gün, Y. (Nisan 2021). Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Ve İncelemeye Başlama Zamanı, *Vergi Raporu*, 259, (60-76).

rin tespitine ilişkin yargı safhasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin hukukî değerlendirmelere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: İncelemenin yapılacağı yer, işyeri, daire, defter ve belge, ibraz

JEL Sınıflandırma Kodları: K00, K34

GİRİŞ

Vergisel işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması açısından en etkili araçlardan biri olan vergi incelemesi sırasında, güçlü yetkileri haiz olan vergi idaresi ile çeşitli haklara sahip mükellefler birçok kez karşı karşıya gelmekte ve söz konusu incelemelerin, çözümü gereken bazı uyuşmazlıkları da beraberinde getirmesi kaçınılmaz olmaktadır. Vergi mükelleflerinin inceleme sürecinde, idareye karşı işyerinin gezdirilmesi, çalışma ortamının sağlanması, defter ve belge ibrazı vb. kanundan doğan sorumlulukları olduğu gibi, idarenin de mükelleflere karşı mükellef haklarının korunması için bir takım sorumlulukları bulunmaktadır.¹

Ülkemizde vergi denetiminin ana çerçevesi, idarî usule ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile çizilmiş ve bu kapsamda idarenin denetim mekanizmasının bir parçası olan vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu, vergilendirme usulüne yönelik kuralları getiren; bir taraftan, vergi idaresinin eylem ve işlemleri yürütürken uymak zorunda olduğu kuralları belirlerken; diğer yandan da mükelleflerin haklarını güvence altına alan maddi vergi kanunlarının şekli açıdan uygulanmasına imkân sağlayan, özel bir idarî usul kanunudur.² İlgili

determining the place where the review will be conducted, as well as legal assessments on the resolution of these disputes.

Keywords: Place of Review, Workplace, Office, Books And Documents, Submission

JEL Classification Codes: K00, K34

Kanun hükümleri uygulanırken, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi incelemesinin şekli unsurları yönünden bazı uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir.

Vergi incelemeleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince vergi dairesi tarafından mükellef adına nihaî olarak yapılan tarhiyat bakımından hazırlık mahiyetindeki işlemlerdir. İdare hukukunda yer alan zincir işlemler teorisi gereğince de tarh işleminin halkalarından biri olan vergi incelemesinin, idarî işlemde şekil yönünden sakatlıklara mahal vermemesi için usule uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Ancak vergi incelemesi için getirilen kurallar ve uygulama sonuçları göstermektedir ki; mükellef ile idare arasında, inceleme neticesinde yapılan tarhiyatlar, çeşitli vergi uyuşmazlıklarına sebebiyet verebilmektedir.³

Vergi incelemesinin yapılacağı yerin saptanmasına ilişkin usul, incelemenin akıbetini etkileyen unsurlardan biri olup, bu hususta yapılacak bir usul noksanlığı kimi durumlarda inceleme neticesinde gerçekleştirilen tarhiyat işleminin vergi mahkemelerince iptal edilmesine sebebiyet verebilmektedir. Bu minvalde, incelemenin yapılacağı yerin tespiti, tarhiyat işlemine yönelik olası vergi yargılaması açısından önem arz etmektedir.

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı. “Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları. İdarenin Yükümlülükleri”. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.

² Başar SOYDAN. *Türk Hukukunda Vergi İncelemesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmış doktora tezi). İstanbul 2015. s.320.

³ Başar SOYDAN. *a.g.e.* s.3.

1- BİR İDARÎ İŞLEM OLMA BAKIMINDAN VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesi, başka bir idarî işlem, yani vergi tarhı veya ceza kesme işlemi için, araştırma soruşturma faaliyetinin adıdır.⁴ İdarî bir işlem olarak nitelendirilen tarh işlemi, bu bağlamda idare hukuku alanına dâhildir ve idarî işlem kuramı çerçevesinde incelenmelidir.⁵ Vergi incelemesi, icraîlik açısından hazırlayıcı; maddi açıdan birel, içerik açısından tespit edici, etki açısından tarhiyatla birlikte yükümlendirici, iradenin açıklanış şekline göre ise açık bir idarî işlemdir.⁶

Vergi incelemesi, resen veya ikmalen yapılacak tarhiyatın hazırlık işlemi niteliğindedir. Hazırlık işleminin temel özelliği, ardından hukuk âleminde sonuç doğuran nihai işlemin gelmesidir. Bu temelde bakıldığında, vergi inceleme süreci ve sürecin sonunda ortaya çıkan ve süreci somutlaştıran vergi inceleme raporu, ön işlem niteliğinde bir işlem olarak tarh işleminin ilk aşamasını oluşturmaktadır.⁷ Diğer bir deyişle; vergi inceleme elemanları tarafından tanzim edilen raporlar, idarenin iç işleyişine ilişkin düşünce bildiren işlemler niteliğinde olup, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde değildirler.⁸ Vergi incelemesi sonucu tanzim edilen raporlar, rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirmesi akabinde, son halini alarak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir ve ilgili vergi dairesi raporda, denetim elemanınca yer verilen önerileri dikkate alarak gerekli tarhiyatı yapar ve ihbarname ile mükellefe tebliğ eder. Dolayısıyla tarhiyatın yapılması, akabinde mükellefe tebliği ile birlikte işlem, kesin ve icraî bir hal almaktadır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Dava Konusu" başlıklı 378'inci maddesinde de vergi mahkemesinde dava açabilmek için, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Vergi incelemesinin hazırlık işlemi olarak kabul edilmesi, vergi inceleme sonucunda oluşturulan vergi inceleme raporuna karşı tek başına dava açılmayacağı anlamına gelmektedir. Çünkü hazırlık işlemleri idarî işlem olarak kabul edilmezler ve tek başına ilgilinin hukuki durumunda değişiklik yaratmadıklarından dava konusu edilmeleri mümkün değildir.⁹ Vergi inceleme raporuna karşı dava açılması ise, ancak icraî işlem olan tarhiyata karşı açılacak dava ile mümkündür. Ancak mükellef kişi veya kurumlar hakkında tanzim edilip tarhiyat önerisi içermeyen misal; geçmiş yıl zararları ve katma değer vergisi indirimlerinin düzeltilmesi gibi, vergi inceleme raporları da bulunmaktadır. Bu raporlar icraî niteliği haiz olup, vergi davalarına konu yapılabilmektedirler.¹⁰

Danıştay'a göre vergi incelemesi, yükümlünün ilgili dönem defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen hususları içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak, anılan tespitleri yükümlüye bildiren, bilgilendirici nitelikte bir işlemdir. Bu işlemin davacının hukukuna etkisi, adına söz konusu rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatla ortaya çıkacağından, işlemin bu

⁴ Bekir BAYKARA. "Vergi İncelemesi", Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 313. 2007. s.8.

⁵ Başar SOYDAN. a.g.e. s.211.

⁶ Başar SOYDAN. a.g.e. s.210.

⁷ Başar SOYDAN. a.g.e. s.212.

⁸ D.4.D., 02/03/2004. E:2003/1163. K:2004/358.

⁹ Cansu Sevinç CEYHAN ve Ersan ÖZ. "Vergi İncelemesi Sebebiyle Doğan Zararlardan İdarenin Sorumluluğu". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 232. 2019. s.102.

¹⁰ D.V.D.D.K. 23/12/2005. E:2005/201. K:2005/308.

aşamada yükümlünün hukukunu etkilediğinden söz edilemeyeceğine karar vermiştir.¹¹

Mükellef adına yapılan tarhiyatın ve kesilen cezaların hukuka aykırı yapılmış bir vergi incelemesine dayanması durumunda, tarhiyat işlemi de sakatlanmış olur. Bunun sebebi, hazırlık işlemindeki hukuka aykırı durumun, asıl işlemi de hukuka aykırı hale getirmesidir. Danıştay, vergi incelemesiyle ilgili usul kuralları kapsamında hukuka aykırılık varsa, söz konusu aykırılığın vergilendirmeyi, yani matrahı etkileyip etkilemediğine bakmaktadır.¹²

2- İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER VE İNCELEMeye BAŞLAMA ZAMANI

Vergi incelemesinin yapılacağı yer ve incelemenin başlaması bütünlük arz eden/iç içe geçmiş bir durum olması nedeniyle konu tek başlık halinde irdelenecektir. İnceleme, mevzuatta yer alan ayrıksı durumlar haricinde iş yerinde yapılacağından, işin doğası gereği sürecin başlangıcını tespit eden incelemeye başlama tutanağının da işyerinde tanzim edilip taraflarca imzalanması gerekmektedir. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun sistematüğinde de incelemenin yapılacağı yeri hüküm altına alan 139'uncu madde, incelemeye başlama tutanağını da ihtiva eden, incelemede uyulacak esasları hüküm altına alan 140'inci maddeden önce gelmektedir. Bu temel üzerinden konu, idarî uygulamalar, ilgili mevzuat, doktrinde yer alan açıklamalar ve yargı kararları çerçevesinde değerlendirilecektir.

2.1- İdarî Uygulamalar

Vergi incelemesine ilişkin görev vergi inceleme elemanlarına yazı ile verilir.¹³ Söz konusu yazılara uygulamada "iş emri" adı verilmekle birlikte ilgili yazılar, ekleri ile birlikte inceleme elemanına Elektronik Belge Yönetim Sistemi aracılığıyla, tebliğ edilir. Tebliğ işlemi ile birlikte, EBYS ile eş zamanlanmış olan Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşletim Sisteminde (VDKBİS) inceleme elemanına görev olarak tanımlanır.

Söz konusu iş emri yazısı, nezdinde inceleme yapılacak kişiler ve konulara ilişkin bilgileri, inceleme türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususları ihtiva eder.¹⁴

Vergi inceleme elemanları, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç 10 (on) gün içinde işe başlarlar. İşe başlamaktan kasıt ise, incelemeye yetkili olanların, mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yaptığı her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetleridir.¹⁵ Ayrıca inceleme elemanları incelemeye başlamadan önce mükellefe ve inceleme konularına ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgilerin vergi daireesindeki dosyalarını tetkik eder, gerekirse harici araştırmalar yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinirler.¹⁶

İncelemeye başlama süresi en geç 30 (otuz) gün olmakla birlikte, haklı mazeretin bulunması durumunda bu süreye en fazla 15 (on beş) gün ilave süre verilebilmektedir.¹⁷

Dairede yapılan incelemelerde, incelemeye başlamadan önce bazı durumlarda mükellefler

¹¹ D.V.D.D.K. 22/05/1998. E:1996/371. K:1998/91.

¹² Cansu Sevinç CEYHAN ve Ersan ÖZ. *a.g.m.* s.106.

¹³ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (V.İ.U.U.E.H.Y.). Md.6. (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15452&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.

¹⁴ V.İ.U.U.E.H.Y. Md.6.

¹⁵ V.İ.U.U.E.H.Y. Md.7.

¹⁶ V.İ.U.U.E.H.Y. Md.7.

¹⁷ V.İ.U.U.E.H.Y. Md.9.

veya mükellef kurum temsilcileri, telefon aracılığıyla incelemeye başlama tutanağını imzalamaya davet edilebilmektedir. Böyle durumlarda mükellefin veya kurum temsilcisinin randevuya uyarak gelmesi durumunda, nezdinde söz konusu tutanak tanzim olunarak bir örneği yine kendilerine tevdi olunmaktadır. Ayrıca, bu esnada defter ve belge istemine ilişkin yazı da, gereksiz posta giderlerinin ve zaman kaybının önlenmesi saikiyle nezdinde inceleme yapılana tebliğ edilmektedir.

Gerekli hazırlıkların yapılmasının ardından mükellefe telefon aracılığıyla ulaşılamaması durumunda, incelemeye başlama süresi aşılmamak ve mükelleflere ibraz için 15 günden az süre vermemek kaydıyla ibraz edilecek defter ve belgeleri, ibraz süresini, ibraz yerini, ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyideleri ihtiva eden, “defter ve belge istem yazısı” veya “defter ve belge ibraz yazısı” isimleri verilen yazılar işyerinde, işyerinde tebliğ yapılamaması ve işyeri bulunmaması hallerinde ise adrese dayalı nüfus kayıt sisteminde yer alan adresine tebliğ olunur. Mükelleflerin davete icabet etmesi durumunda dairede/müfettişlik çalışma adresinde inceleme yapılmasına ilişkin muvafakatleri de alınarak incelemeye başlama tutanağı tanzim olunur.

Ayrıca uygulamada nadiren de olsa, mükelleflere doğrudan defter belge isteme yazısı gönderilmesi yerine, “imzaya davet” adı verilen yazı tebliğ edilerek, mükelleflerin incelemeye başlama tutanağını imzalamaları, diğer bir deyişle incelemenin dairede yürütülmesi için daireye/müfettişlik çalışma adresine davet edildikleri de görülebilmektedir.

İncelemeye başlama tutanaklarında çeşitli nedenlerle mükellefin imzasının yer almaması durumunda, ilgili mükellef gıyabında incelemeye başlama tutanağı tanzim edilir. Mükellefin gıyabında düzenlenen tutanakta diğer hususların

yanında; mükellefe/mükellef kurum yetkilisine ulaşılamadığından rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talebi de dahil olmak üzere, incelemenin kapsamı, mahiyeti, dönemi, incelemeye ilişkin hak ve yükümlülükler ile bu bilgilere erişim yolları hakkında bilgilendirilemediği ve incelemenin nerede yapılacağı hususunda tercih alınmadığı vb. açıklamalara yer verildiği görülmektedir.

Vergi inceleme elemanlarının işyerine gitmeksizin, bazı durumlarda mükellefle irtibat sağlayamadığı ve yönetmelikte yer alan süre kısıtı nedeniyle de mükellef gıyabında incelemeye başlama tutanağı tanzim etme yoluna gittiği de görülmektedir.

Mükellef gıyabında yapılan inceleme, ilgili vergi dairesinde yer alan tarh dosyası, Gelir İdaresi Başkanlığı Yönetim Bilgi Sistemi, VDKBİS te yer alan Mükellef Bilgi Raporu ve diğer çeşitli kaynaklardan her türlü bilgi ve belge ile yürütülmektedir.¹⁸

Gerek mükellef nezdinde gerekse mükellef gıyabında tanzim edilen tutanakların birer örneği, vergi incelemesine yetkili olanlarca bağlı olunan inceleme ve denetim birimine ve mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

İncelemeye yetkili olanlar, defter belge isteme yazısını tebliğ alan mükelleflerin ilgili yasal defter ve belgeleri belirlenen sürenin sonunda Vergi Usul Kanunu’nun 256’ıncı maddesi uyarınca daireye getirmemesi üzerine, ilgili dönem matrahlarını 30’uncu maddesinin 2’nci fıkrasının 3’üncü bendi uyarınca re’sen takdir edip, mükerrer 355’inci madde gereği özel usulsüzlük cezası önermektedirler. Aynı zamanda Kanun’un 359’uncu maddesinde yer alan gizleme fiilinin oluşması nedeniyle vergi suçu raporu yazarak doğrudan ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına göndermektedirler. Mezkur Kanun’un 371’inci

¹⁸ V.İ.U.U.E.H.Y. Md.9.

maddesinden yararlanan mükellefler hakkında, 359'uncu maddede yer alan: "...371 inci madde-deki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. " hükmü gereği vergi suçu raporu tanzim edilmemektedir.

2.2- İlgili Mevzuat ve Açıklamalar

2.2.1- İncelemenin Yapılacağı Yere İlişkin Mevzuat ve Açıklamalar

1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde vergi incelemesinin işyerinde yapılma mecburiyetinin getirildiği belirtilmiştir. Bu ifade, anılan Kanun öncesi incelemenin dairede yapıldığını göstermektedir.¹⁹

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemenin yapılacağı yer" başlığını taşıyan 139'uncu maddesinde; vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılabileceği, bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak istenebileceği, incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bunları ibraz etmemiş sayılacağı, haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verileceği hükme bağlanmıştır. İncelemenin dairede yapılmasına ilişkin mükellef talebinin uygun görülmesi inceleme elemanının takdirindedir.²⁰ Ayrıca incelemeye ilişkin usul ve esasların yer aldığı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve

Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 13'üncü maddesine Kanun'daki hüküm aynen aktarılmıştır.

İncelemenin yapılacağı yerle ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki kural açık olmasına rağmen, uygulamada hâlâ sorunlar yaşanmakta ve buna bağlı olarak defter ve belgelerin daireye ibrazı yapılmadığı için mükellefler, ilgili dönem indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin reddiyatı, gizleme fiili nedeniyle hapis ve özel usulsüzlük cezası gibi müeyyidelere maruz kalmaktadır.

İşyeri tabiri, Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde tanımlanmış olup; inceleme gereklerine göre madde kapsamındaki yerlere gidilebilmesi mümkün olsa da, incelemenin özellikle işin fiilen yapıldığı yerde sürdürülmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.²¹

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereği, vergisel işlemlerin gerçek mahiyetin araştırılması gerekmekte, bu ise Kanun'un izin verdiği ölçüde tüm delillerin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Söz konusu araştırmalar kapsamında, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği işyerlerinde, fiili olarak incelemelerde bulunulması, en doğru yöntemlerden biridir. Anılan Kanun'un 134'üncü maddesi uyarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması amacının gerçekleştirilebileceği yer neresi ise inceleme de orada yürütülmelidir. Örneğin bir randıman incelemesi fabrikada, emtia sayımı depoda, gider ve maliyet incelemesi ise "defter ve belgelerin olduğu yerde" yapılmalıdır. "Defter ve belgelerin olduğu yer" ibaresinden kasıt, işyeri olabileceği gibi müfettişlik çalışma adresi yani daire de olabilmektedir. Özet olarak vergi incelemesi, delillerin toplana-

¹⁹ Bekir BAYKARA, a.g.m. s.10.

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı. "Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi". (İnceleme) s.9. (https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.

²¹ Adnan ÇAVUŞ. *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul. 2006. s.196.

rak gerçek mahiyetin tespitini sağlayan yerde yapılmalıdır.²²

İncelemenin işyerinde yapılmasının amacı, inceleme elemanlarının vergisel işlemlerin gerçekleştiği işyerini bizzat görmesini, işle ilgili detaylı bilgi edinmesini sağlamakla birlikte, defter kayıtları ile maddi gerçekliğin birbirine uyumlu olup olmadığını araştırmaktır.²³ İnceleme elemanları, işyerine giderek edindikleri bilgiler sayesinde, yasal defter ve belgelerden görülemeyen maddi olguları gözlemlene fırsatı elde ederek, inceleme kapsamındaki tespitlerini somutlaştırabilirler.²⁴

Vergiyi doğuran olayın iş yerinde gerçekleşmiş olması ve incelemenin verginin doğduğu yer olan işyerinde yapılması, beyanın doğruluğunun araştırılmasına da hizmet etmektedir. İncelemenin iş yerinde yapılması ile beyana, esas delillere ilk elden ulaşma imkânı sağlanacaktır.²⁵

Ayrıca belirtmek gerekir ki; her ne kadar incelemenin işyerinde yapılması mükellef bakımından olumlu bir kural olarak görülebilirse de; mükellefin faaliyetini ve personelini olumsuz etkilediği, müşterileri nezdinde olumsuz intiba uyandırdığı veya ticari sırlarının açığa çıkma kaygısı nedeniyle mükellefi tedirgin ettiği de düşünülebilmektedir.

Özyer'e göre; incelemelerin işyerinde yapılmamasının diğer bir deyişle dairede yapılmasının gerekçesini, mükellefin vergi mahremiyetine müdahale edilmemesi ve iktisadi hayatının aksamaması oluşturmaktadır. Bunun dışında, incelemeye yetkili olanların başka incelemeleri de aynı anda yürütmesi nedeniyle mesaisine uygun olmadığı ve incelemenin işyerinde yapılması ha-

linde mükellefin müşterilerinde olumsuz intiba uyandıracağı gibi gerekçeler de ön plana çıkmaktadır.²⁶

Başaran Yavaşlar'a göre; Özyer'in de değindiği gerekçeler ikna edici değildir. Zira *"aynı anda birden fazla incelemeyi yürütmek, incelenen mükellefler arasında organik bir bağlantı olmadığı sürece, inceleme sağlığını olumsuz etkileyecek bir durumdur. Öte yandan inceleme tek başına herhangi bir suç isnadı anlamına gelmediği için mükellef hakkında yanlış intibaya yol açmamaktadır. Tam aksine, işyerinde inceleme, bir yandan incelemenin daha objektif ve kapsamlı şekilde yapılmasını sağlayacak; diğer yandan da vergi idaresinin etkin şekilde çalıştığını göstererek, diğer mükellefler için caydırıcılık sağlayacak ve kamuoyu üzerinde de idareye güvenin kuvvetlenmesiyle adil bir vergilendirme yapıldığına inancın artması etkisine yol açacaktır."*²⁷

Candan'a göre: *"Vergi incelemesinin incelemeye tabi olanın işyerinde yapılmasının, biri nezdinde inceleme yapılan; diğeri de, vergi incelemesinin etkinliği yönünden olmak üzere, iki önemli yararı vardır. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının nezdinde inceleme yapılan yönünden yararı; onun kendisini, herhangi bir baskı altında hissetmemesini, rahat ve özgür hissetmesini sağlamasıdır. Vergi incelemesinin etkinliği bakımından yararına gelince: vergi incelemesinin amacı, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin araştırılması, ortaya çıkarılması ve tespitidir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemler, nezdinde vergi incelemesi yapılanın işyerinde gerçekleştirildiğine göre;*

²² Nadir GÜLHAN ve Fisun TÜRKMEN. "Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 418. Haziran 2016. s.93.

²³ Adnan ÇAVUŞ, a.g.e. s.196.; Abdurrahman AKDOĞAN. Vergi İncelemesi. A.İ.T.İ.A. Yayın no 127. Ankara. 1979.

²⁴ Onur ÖZDOĞAN. "Vergi İncelemesi Hakkında". (<http://www.turkhukuksitesi.com/makale/415.htm>). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.

²⁵ Cansu Sevinç CEYHAN ve Ersan ÖZ. a.g.m. s.107.

²⁶ Mehmet Ali ÖZYER. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. 6. Baskı. Ankara. Temmuz 2014. s.291.

²⁷ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. Türk Hukukunda Vergi İncelemesi. s.104'ten aktaran Başar SOYDAN. a.g.e. s.447.

bu işlemlerle ilgili araştırma, inceleme ve tespitlerin kendilerinden beklenen sonucu verebilmeleri, aynı yerde yapılmış olmalarına bağlıdır.”²⁸

Başka bir açıdan bakıldığında Erdem’e göre; vergi yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin bu kapsamda denetim için daireye çağırılması ve defter ve belgelerin dairede ibrazı hakkaniyete uygun düşmemektedir. Zira, zorunluluk halleri dışında, mükellefi işyerinden uzaklaştırmak, onun işine odaklanmasını engelleyerek ek bir külfet meydana getirir. Bu nedenle, işyerinde inceleme yapılması, usul kuralı olması dışında mükellefe saygı ilkesi gereği ona tanınmış bir hak olarak değerlendirilebilir.²⁹

Kanun’da, incelemenin işyerinde yapılması kuralının istisnaları, işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terki gibi zaruri sebeplerden dolayı incelemenin işyerinde yapılmasının mümkün olmaması, nezdinde inceleme yapılacak kişinin talebi olarak sayılabilmektedir.³⁰

Mükellef tarafından incelemeye müsait görülen bir işyeri, inceleme elemanı tarafından görülmeyebilir. Örneğin, aşırı gürültülü, tozlu, inceleme için uygun bir yeri olmayan işyerinin inceleme yapmaya müsait olmadığı hususu tutanak altına alınabilir.³¹ Yine özel maske veya giysi kullanımını gerektiren işyerlerinin de vergi incelemesi yapmaya müsait olduğu söylenemez.³² Bu yönüyle, söz konusu hususların incelemeye yetkili olanın takdirine bağlı sübjektif bir değerlendirme olduğu söylenebilir. Uygulamada genellikle küçük işletmelerin incelemeye müsait olmadığı, bu gibi işletmelerde incelemeye yetkili olana, çalışmaya müsait ve kilitlenebilir oda tahsisinde yetersizlik bulunduğu görülmektedir.

Ölüm, işin terki gibi hallerde ise inceleme elemanı, GİB YBS, GİB İtranet ve VDKBİS gibi veri tabanları üzerinden veya sair araştırmalar ile kesin bilgiye ulaşması durumunda mükellefi daireye davet edebilecektir. Kanun “gibi” ibaresine yer verilerek istisnai halleri sınırlandırmamıştır. Örneğin salgın, güvenlik, grev, yangın, su baskını vb. nedenlerle incelemenin işyerinde yapılmasına yönelik tutanak düzenlenebilecektir.

Vergi incelemesi, istisnalar dışında mükellefin işyerinde yapılmak zorunda olduğundan, hazırlığını yapan inceleme elemanı doğrudan mükellefin işyerine gidip incelemeye başlayabilir. İşyerinde inceleme yapılırken defter ve belge istemek için bir süre belirlenmediğinden, inceleme elemanının takdirine göre kısa bir süre verilebilir. Fakat bu sürenin, mükellefin defter ve belgelerini daireye getirme imkânını sağlayacak nitelikte olması, ayrıca süre belirlenirken de 213 sayılı Kanun’un 14’üncü maddesinin ikinci fıkrası gereği 15 günden az olmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, vergi yükümlüsünün defter, kayıt ve belgelerinin doğruluğu karinesi, zaten işletmenin böyle bir denetime hazır olduğu varsayımını gerektirmektedir.³³

İşyerinde yapılacak incelemede defter ve belgelerin yazı ile istenilmesi zorunluluğu olmadığı gibi, yazılı olarak istenilmesinde de mahsur bulunmamaktadır. Defter ve belgelerin işyeri içinde veya dışında muhafaza edilmesi bu durumu değiştirmemektedir. İnceleme yetkisini haiz olanın talep ettiği defter ve belgeler eksiksiz bir şekilde Vergi Usul Kanunu’nun 257’nci maddesine uygun olarak kendisine gösterilen çalışma yerinde ibraz edilmelidir. İncelemeyi yapacak olan, çalışma ye-

²⁸ Turgut CANDAN. “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”. (<https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.

²⁹ Tahir ERDEM. *Vergi İncelemesi*. Ankara. Mart 2011. s.96.

³⁰ Turgut CANDAN. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Temmuz 2006. s.165.

³¹ Adnan ÇAVUŞ, a.g.e. s.198.

³² Turgut CANDAN. a.g.e. s.165.

³³ H. Nezh ŞEKER. *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul. 1994. s.168’den aktaran Adnan ÇAVUŞ. a.g.e. s.191.

rinin kilitli olmasını, gizlilik kapsamındaki belgeler için kasa bulundurulmasını talep edebilir. Defter ve belgenin yazılı olarak istenilmesi dairede yapılacak incelemeler için geçerli bir kuraldır. Fakat mükellefin işyerinde yapılacak inceleme için defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmesi durumunda yazı ile istenilmesi gerekmektedir.³⁴

2.2.2- İncelemenin Başlamasına İlişkin Mevzuat ve Açıklamalar

Vergi incelemesi uzun bir süreci içerir. İdare, kendisine gelen ihbarları veya yaptığı analiz çalışmalarını dikkate alarak incelenecek mükellefleri, dönemleri, incelemenin türünü, hangi vergilere ilişkin olduğu hususlarını belirler. Bu belirlemeler çerçevesinde inceleme elemanına görevlendirme yazısı ile inceleme görevi tevdi edilir. İnceleme elemanı gerekli hazırlıkları yaptıktan sonra mükellefle görüşme, defter ve belge talep etme veya mükellefin işyerinde inceleme faaliyetine başlar. İncelemenin hangi safhada başlayacağı hususu uzun yıllar tartışma konusu olmuştur.³⁵

6009 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesine kadar net bir hüküm bulunmamakla birlikte, incelemeye başlama; 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun'un 4'üncü maddesine göre; mükellef nezdinde işe başlama tutanağının alınması, mükellefe davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ve defter ve belgelerin incelenmek üzere denetim elemanına teslim edilmesi; 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 5'inci maddesine göre: mükellef nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi, mükellefe davet veya defter ve belgelerin is-

tenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması; 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanuna ilişkin 1 Seri No. lu Genel Tebliğ'in 5.2. bölümüne göre: mükellef nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi, vergi incelemesi yapılmak üzere, mükellefin davet edilmesi, yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması, hallerini kapsamaktadır.

Yukarıda yer verilen Kanunlar vergisel açıdan af kanunu niteliğinde olup, yer verdiği hükümlerin, genel anlamda vergi incelemesinin başlangıcını belirlediğini söylemek doğru olmayacaktır. Kaldı ki, 6009 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren 6111 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde de yukarıdakilere benzer hükümler yer alması bahsedilen durumların, incelemenin başlangıcını belirlemekten ziyade af kanunundan yararlanacakların kapsamını belirlemeye yönelik olduğunu göstermektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, her vergi incelemesinin, inceleme elemanının görev yaptığı birimde yetkililer tarafından düzenlenen incelemeye ilişkin görevlendirme yazısıyla başlayacağı açıklamalarına yer vermiştir.³⁶ Fakat sürecin görevlendirme yazısı ile başlaması ve bu hususta mükellefe bilgi verme zorunluluğu bulunmaması, incelemeyle ilgili oluşması muhtemel hukuki neticeler nedeniyle mağduriyetlere sebep olabilecektir. Zannımızca bu süre incelemenin mükelle-

³⁴ Kemal Serkan KESKİN ve Mahmut SUÇİÇEK. *Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları*, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını. Ankara. Ocak 2016. s.46-47.

³⁵ Hasan AYKIN. "Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar". (<https://vergidosyasi.com/2017/01/11/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar/>). Erişim Tarihi: 28 Ocak 2011.

³⁶ GİB. İnceleme. s.10.

lef nezdinde olmayan kısmının başlangıcını işaret etmektedir. Zira aynı rehberde, incelemenin mükellefin işyerinde veya dairede yapılması durumunda, inceleme elemanının inceleme konusunu mükellefe bildireceği, işe(incelemeye) başlama tutanağını hazırlayarak mükellefle birlikte imzalayacağı ve tutanağın bir örneğini mükellefe verilerek incelemenin başlayacağı belirtilmiştir.³⁷

01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girene kadar vergi incelemesinin başlangıcına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktaydı. Mezkur Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 140’ncı maddesine “...*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...*” hükmü eklenmiş incelemenin başlangıcına ilişkin belirsizlik aydınlatılmıştır.

İncelemeye başlama tutanağını zorunlu hale getiren 6009 sayılı Kanun’un madde gerekçesinde; “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.” açıklamalarına yer verilerek, inceleme başlama zamanının belirlenmesindeki temel amacın mükellef haklarını korumak olduğu ortaya konmuştur.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun, 6009 sayılı Kanun ile değiştirilen 140’ncı maddesinin altıncı fıkrasında verilen yetkiye istinaden hazırlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 9’uncu maddesinde; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlayacağı, incelemeye başlanılmamasını haklı kılan mazaretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verilebileceği, vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanacağı, incelemeye başlama tarihinin mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olduğu, mükellefin imzasının bulunmaması halinde, tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihin incelemeye başlama tarihi olarak kabul edileceği ve bu durumda da incelemeye başlama tutanağının bir örneğinin ayrıca, mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderileceği açıklanmıştır.

Bahsi geçen Yönetmelik’in 11’inci maddesinde, incelemeye başlama tutanağının muhteviyatı belirlenmiştir. Bu çerçevede tutanakta; nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu, incelemenin türü (tam/sınırlı inceleme), incelemeye alınma gerekçesi, incelemenin konusu, inceleme dönemi, inceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati, tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası, mükelleflerin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgilere yer verilmek suretiyle Vergi Usul Kanunu’nun 140’ncı maddesinde yer alan mükellefe izahat ve tutanak tanzim edilerek verilmesi hususundaki idarî yükümlülükler yerine getirilmektedir. İncelemeye başlama tutanağı, idare ile mükellef arasında

³⁷ GİB. İnceleme. s.10.

vergi incelemesinin yürütümüne ilişkin bir “sözleşme” gibidir.³⁸ Aynı zamanda söz konusu tutanak incelemeye ilişkin bütün hususları içeren bir zarf niteliğindedir.³⁹

Candan; incelemenin esas itibarıyla iş yerinde yapılması gerektiğini, işyerinde yapılması esas olan incelemeye ise iş yerinde başlanılmasının işin doğası gereği olduğunu, incelemeye başlanmaksızın, başlanıldığına dair tutanak düzenlenmesini mümkün olmaması nedeniyle, incelemeye başlama tutanağının işyerinde düzenlenmesi gerektiğini, eğer inceleme dairede yapılacaksa bu hususun tutanağa kaydedilmesi gerektiğini, belirtmektedir.⁴⁰

Soydan ise; incelemenin ne zaman yapılacağının önceden haber verilmesinin zorunlu olmadığı, incelemelerin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı hükümlerinin bulunduğu ve mevzuatta incelemeye başlama tutanağının nerede düzenleneceğine dair bir hüküm olmadığı noktaları birlikte değerlendirildiğinde, incelemeye başlama tutanağının ilk görüşmede düzenlenmesi ve imzalatırılması, bu ilk görüşmenin de mükellefin işyerinde yapılmasının, hem incelemenin hem de pişmanlık ve ıslah kurumunun mantığına uygun olduğunu belirtmiştir.⁴¹

İncelemeye başlama tutanağının incelemeyi yapanın çalışma adresinde düzenlenmesi, bu sebeple mükellefin tutanak için daireye çağırılması gerektiğini⁴² öne süren görüşler de bulunmaktadır.

İncelemeye başlanması, mükellefler açısından bazı hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Bunlardan en önemlileri; 213 sayılı Kanun'un 370'nci maddesinde yer alan izaha davet ve 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah mües-

sesesinden yararlanılamaması durumudur. Zira, her iki müessese de mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış olmasını şart koşmaktadır. İncelemeye başlamaya ilişkin tutanakların vergi dairesine gönderilmesi de bu hakların artık kulanılamayacağını bildirimidir.

213 sayılı Kanun'un 371'nci maddesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmanın ön koşulu olarak haber verme dilekçesinin resmi kayıtlara geçirilmesinde, dilekçenin vergi dairesine gönderildiği tarih değil, incelemeye başlamaya ilişkin tutanağın imzalandığı tarih esas alınmaktadır. İncelemeye gıyaben başlanması durumunda ise, incelemeye başlama tarihinin tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih esas alındığı için, bu tarihe kadar verilecek dilekçelerde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılacağı tabidir.

Diğer taraftan incelemeye başlanması; 213 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi uyarınca kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyana göre tarhiyat yapılması, 344'üncü maddesi uyarınca yüzde elli indirimli vergi ziyai cezası uygulaması, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'in 8'inci maddesi uyarınca, izahat-özelge talebinde bulunulması ve vergi affına yönelik kanunların hükümlerinden yararlanamamasına neden olmaktadır.

2.3- Yargı Kararları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde de yer aldığı üzere incelemenin esas itibarıyla iş yerinde yapılması gerekmeyle birlikte, anılan maddenin yargı önündeki uyumsuzluklarda farklı yorumlandığı görülmektedir.

³⁸ Alper ASLİHAK. “Vergi İncelemesine Başlama”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 262. Temmuz 2010.

³⁹ Başar SOYDAN. a.g.e. s.437.

⁴⁰ Turgut CANDAN. a.g.m.

⁴¹ Başar SOYDAN, a.g.e. s.435.

⁴² Tayfun ŞAHİN. “Vergi İncelemesine Başlama Tutanağının Düzenlenemediği Hallerde İncelemenin Aşamaları”. Yaklaşım Dergisi. (<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/21395->). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021

Kanun ile getirilen kurala rağmen, defterlerin işyerinde incelenmeyip daireye istenmesi üzerine mükellef tarafından ibraz edilmemesi halinde, gerek KDV indirimlerinin belgelendirilememesi nedeniyle yapılacak tarhiyat için Danıştay, gerekse gizleme suçu nedeniyle hapis cezasına hükmedilmesi için Yargıtay belli bazı şartlar aramaktadır.

İnceleme yerine ilişkin yargı önüne gelen uyuşmazlıklar genellikle, defter ve belgelerini dairede ibraz etmesi istenen mükelleflerin yargı aşamasında defter ve belgelerini ibrazından kaynaklanmaktadır.⁴³ Bu kapsamda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu madde uygulamasından kaynaklanan bazı uyuşmazlıklara ilişkin Danıştay ve Yargıtay tarafından verilen kararlar, ayrı başlıklar halinde irdelenmiştir.

2.3.1- Danıştay Kararları

Danıştay, vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri durumlarda incelemenin dairede yapılabileceği bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak isteneceği hükme bağlanmış olduğundan mükellefe doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle, re'sen takdir sebebinin varlığından söz edilmesinin mümkün olmadığına, karar vermiştir.⁴⁴ Yine benzer bir kararında; incelemenin dairede yapılabilmesi için öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşması suretiyle incelemenin dairede yapılması gereği ortaya çıkmadıkça, defter ve belgelerin

yazı ile istenmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle olayda re'sen takdir sebebinin varlığından söz edilemeyeceğine hükmetmiştir.⁴⁵

Yukarıdaki kararın tam aksi yönde bir başka kararında; incelemeye yetkili olanlar tarafından, kendisinden defter ve belge istenen mükellefin, defter ve belgelerin getirilemeyeceğini, incelemenin işyerinde yapılması gerektiğini inceleme elemanına bildirmediğinden, incelemenin işyerinde yapılmamış olmasının tarhiyatı tek başına kusurlandıracak nitelikte bir eksiklik olarak kabul etmenin mümkün olmadığına hükmetmiştir.⁴⁶

Danıştay bazı kararlarında inceleme yerine ilişkin usulü değerlendirirken inceleme konusu vergiyi de göz önünde bulundurmaktadır. Örneğin vermiş olduğu bir kararın katma değer vergisi iadesine ilişkin incelemelerin işyerinde yapılmamasının tarhiyatı kusurlandırmadığına hükmetmiştir.⁴⁷ Yine başka bir kararında, eksik beyan edilen katma değer vergisi nedeniyle yapılan tarhiyata ilişkin incelemenin, defter ve belgeler üzerinde saptanabileceğinden, incelemenin işyerinde yapılmasının zorunlu olmadığı ve yükümlünün de incelemenin işyerinde yapılmasına dair talebi olmaması nedeniyle yapılan işlemi hukuka uygun bulmuştur.⁴⁸

Danıştay yine farklı bir kararında, inceleme yetkili olanlarca işyerinin incelemeye müsait olup olmadığı hususunda idareye bilgi verilmesi, müsait olması halinde defter ve belgelerin hazır tutulması istenerek 15 gün içinde durum hakkında bilgi verilmemesi halinde işyerinin incelemeye müsait olmadığı sonucuna varılarak vergi matrahının re'sen takdir edileceği duyurulmasına rağmen, mükellef tarafından herhangi bir işlem ya-

⁴³ Nadir GÜLHAN ve Fisun TÜRKMEN. *a.g.m.* s.92.

⁴⁴ D.4.D. 11/10/1995. E:1994/4263. K:1995/3877.; D.4.D. 10/11/1999. E:1999/350. K:1999/3959.

⁴⁵ D.3.D. 03/11/1999. E:1998/2304. K:1999/3617.

⁴⁶ D.9.D. 03/03/1999. E:1998/367. K:1999/895.

⁴⁷ D.11.D. 16.09.1997. E:1996/4490. K:1997/2781.; Bekir BAYKARA, *a.g.m.* s.12.

⁴⁸ D.11.D., 13/01/1999, E:1997/4635, K:1999/136.; D.V.D.D.K., 26.10.2001, E:2001/242, K:2001/388.; D.V.D.D.K., 09.11.2001, E:2001/412, K:2001/285.; D.4.D., 29.04.2010, E:2009/5837, K:2010/2349.

pılmaması nedeniyle re'sen takdir sebebinin bulunduğuna hükmetmiştir.⁴⁹ Söz konusu kararda Danıştay, incelemeye yetkili olanlarca iş yerine gidilmeksizin yapılan davate mükellef tarafından uyulmamasını re'sen takdir nedeni olarak görmüştür. Aynı konuya ilişkin başka bir davada ise, defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin işyerinin incelemeye müsait olduğunu bildirmesine rağmen dikkate alınmayıp katma değer vergilerinin reddedilmesi suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya uygunluğun olmadığına karar vermiştir.⁵⁰

Yukarıda da yer verildiği üzere, Danıştay'ın konu ile ilgili olarak daireleri arasında farklı kararları bulunmaktadır. Şöyle ki; dairelerden bazıları işyerinde herhangi bir tespit yapılmaksızın doğrudan mükellefe defter belge isteme yazısı gönderilmesi ve ibrazın gerçekleşmemesi üzerine yapılan tarhiyatı hukuka aykırı olarak değerlendirmişken, bazıları ise söz konusu tebliğin geçerli olduğu fakat mükellefin incelemenin işyerinde yapılmasına yönelik talebi olmaması nedeniyle yapılan tarhiyatı hukuka uygun bulmuştur. Yine bazı daireler incelemenin işyerine gidilerek yapılmasını yerinde görürken, bazıları ise KDV gibi defter ve belge üzerinden yürütülebilecek vergi incelemelerinin dairede de yapılabileceği yönünde karar vermiştir. Fakat Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun mükelleflerin incelemenin işyerinde yapılmasına yönelik talebi bulunmaması halinde, ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğuna ilişkin kararlarının müstakar hale geldiği ifade edilebilir.

Bu noktada, Danıştay'da incelemenin yapılacağı yer hususu iki temel görüş arasında şekil-

lenmiştir. Bunlardan birincisi; işyerinde inceleme yapılmaması durumunu yer yönünden yetkisizlik hali olarak nitelendirerek işlemin hukuka aykırı hale getireceğini savunmakta, diğeri ise esasa etkili olmayan usul eksikliklerinin nihai işlemi etkilemeyeceğini savunmaktadır.

2.3.2- Yargıtay Kararları

Yargıtay, VUK'un 139'uncu maddesinde yer alan işyerinin müsaitlik durumunun tespitine ilişkin şartlar sağlanmaksızın, defter ve belgelerin doğrudan daireye istenilmesi üzerine ibraz edilmemesi halinde, defter ve belge istemini içeren yazının tebliğini geçersiz saymakta ve suçun oluşmadığına karar vermektedir.⁵¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu da; *"Şayet defter ve belgelerin, şartlar oluşmadan daireye getirilmesi istenmişse, ibraz edilmeyen defter ve belgeler sebebiyle, yükümlü aleyhine herhangi bir işlem yapılamayacak ve re'sen takdir yoluna gidilemeyecektir..."* hükmüne yer vermiştir.⁵²

Yargıtay, işyerinin tespitine ilişkin usulî işlemlerin yerine getirilmemesinin vergi suçlarından olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesine yani gizleme suçuna sebebiyet verebilmesi nedeniyle, söz konusu fiilin işlenip işlenmediğinin tespitinde; *"...213 sayılı Kanun'un 139'uncu maddesi gereği incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerden birinin varlığının önceden belirlenmeden, faaliyetini sürdüren mükelleflere defter ve belgelerin ibrazı için yapılacak tebligatın hukuken geçerli bulunmadığı..."* değerlendirmelerine yer vermiştir.⁵³ Yine buna benzer başka bir kararında nakliyecilerde bulunan

⁴⁹ D.9.D., 15/10/1997, E:1996/2147, K:1997/3095.; D.9.D., 03/03/1999, E:1998/367, K:1999/895.; D.V.D.K., 27/10/2000, E:2000/162, K:2000/348.; D.3.D., 25/02/2003, E:2000/5119, K:2003/921.; D.4.D., 29/04/2010, E:2009/5837, K:2010/2349.

⁵⁰ D.V.D.K., 08/11/2002, E:2002/275, K:2002/411.

⁵¹ Y.9.C.D., 16/11/1989, E:1989/277, K:1990/4505.; Y.9.C.D., 28/01/1997, E:1996/5414, K:1997/478.; Y.11.C.D., 21/10/1999, E:1999/6001 K:1999/6858.; Y.11.C.D., 21.05.2003, E:2002/4394 K:2002/4534.; Y.11.C.D., 12.01.2015, K:2015/315.

⁵² Y.C.G.K., 03/11/1999, E:1998/2304, K:1998/964.

⁵³ Y.9.C.D., 29/04/1997, E:1997/1262, K: 1997/3005.; Y.11.C.D., 29/05/2002, E:2002/4636, K:2002/4895.; Y.11.C.D., E:2011/6200, K:2013/3494.; Y.11.C.D., 05/06/2013, E:2012/2351, K:2013/9345.; Y.11.C.D., 11/02/2014, E:2012/18675, K:2014/2248.; Y.11.C.D., 31/10/2011, E:2011/8026, K:2011/21263.

mükellefin evini iş yeri adresi olarak gösterse dahi incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerin varlığını aramıştır.⁵⁴

Yine başka bir Yargıtay kararında ise, sanığın işi terk ettiğini vergi idaresine bildirmediğini, açıklaması üzerine 139'uncu maddede yer alan istisnai durumların tespiti açısından, defter belge ibrazını içeren yazının tebliğ tarihinin araştırılması gerektiğine hükmetmiştir.⁵⁵ Bu ve benzer kararlarda da görüldüğü üzere Yargıtay işin terki gibi istisnai durumların varlığında dahi, terk tarihinin tespitinin yapılması gerektiğini değerlendirmektedir.

İşyerinin naklini gerçekleştiren mükellef hakkında: aynı işin bir vergi dairesi alanından diğerinin alanına nakli işi terk sayılmadığından sanığa VUK'un 139'uncu maddesine göre yapılan tebligatın geçersiz olduğu, defter ve belgelerin incelenmesinin sanığın işyerinde yapılması gerektiği, yönünde karar vermiştir.⁵⁶

Yargıtay tarafından, ibrazı istenen defterleri bulamadığını, kaybolduğunu savunan sanık hakkında, işyerinde inceleme yapılması zorunluluğu bulunmadığı yönünde verilen kararlar da bulunmaktadır.⁵⁷

Yukarıda yer verilen kararlarda da görüldüğü üzere Yargıtay, işyerine bizzat gidilmeksizin, doğrudan mükellefe tebliğ edilen ve yasal defter ve belgelerin daireye/çalışma adresine ibrazı gerektiğini ihtiva eden yazılara ilişkin tebligatın geçersiz olacağı ve bu şekilde gerçekleşen defter ve belge ibraz edilmemesi fiilinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesi uyarınca gizleme suçunu oluşturmayacağı yönünde kararlar vermektedir. Yargıtay'ın bu husustaki kararlarının, istikrarlı olduğu söylenebilir.

2.4. Değerlendirme

İncelemenin yapılacağı yer tespit edilmeksizin incelemeye başlanması mümkün olamayacağından ve inceleme yeri tespitinin, incelemede uyulacak esaslar açısından başat noktası olmasından dolayı, değerlendirmelerimizin büyük çoğunluğu bu minvalde yapılacaktır.

213 sayılı Kanun, açık bir şekilde, incelemenin mükellefin işyerinde yapılacağını, ayrık durumların bulunması veyahut mükellefin bu yöndeki talebi üzerine incelemenin dairede de yapılabileceğini kurala bağlamıştır. Kanun'un "mevcut haliyle", istisnai durumların varlığı nedeniyle işyerinin vergi incelemesine müsait olmadığına dair tutanak, bizzat işyerine gidilerek ve hangi nedenlerle müsait olmadığı belirtilerek düzenlenmelidir. Dairede incelemeyi gerektiren hususları ispat yükümlülüğü, incelemeyi gerçekleştirecek olan inceleme elemanına, dolayısıyla vergi idaresine aittir.

İncelemeye başlama tutanağının nerede tanzim edileceğine ilişkin olarak, gerek Vergi Usul Kanunu gerekse Kanun'un verdiği yetkiye istinaden hazırlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca bu hususta, yargı kararları da bulunmamakla birlikte, incelemenin yapılacağı yerin kanuna uygun şekilde tespiti yapılmaksızın düzenlenen incelemeye başlama tutanağının hukuka uygun olmadığı söylenebilir. Zira, nerede yapılacağı belli olmayan bir incelemenin başlangıcına ilişkin tutanak tanzimi, Kanun'un lafzına ve ruhuna aykırılık teşkil edecektir.

Defter ve belge ibrazı yönünden de yukarıda yer verilen durum aynen geçerlidir. Şöyle ki; incelemenin dairede yapılabilmesini sağlayan

⁵⁴ Y.11.C.D., 21/05/2002, E:2002/4394, K:2002/4534.; Y.11.C.D., 11/02/2014, E:2012/18675, K:2014/2248.

⁵⁵ Y.9.C.D., 17/03/1993, E:1993/427, K:1993/1423.; Y.9.C.D., 05/03/1993, E:1993/221, K:1993/1203.

⁵⁶ Y.9.C.D., 10/07/1991, E:1991/2591, K:1991/2947.

⁵⁷ Y.11.C.D., 15/01/2015, K:2015/601.

istisnâ durumların tespitine ilişkin ispat olmaksızın, defter ve belgelerin daireye ibrazının istenmesi ve bu yükümlülüğün yerine getirilmediği durumlarda, mükellefin ağır yaptırımlara maruz bırakılması, şekil yönünden hukuka aykırılık teşkil edebilmektedir. Münasip mühlet sonunda defter ve belge ibrazının yapılmaması nedeniyle vergi kaçakçılığı yönünden açılan adli davalarda, Yargıtay; KDV indirimlerinin reddiyatı nedeniyle tarh edilen vergilere ilişkin idarî davalarda ise Danıştay bu yönde karar vermektedir.

Daha önce de değinildiği üzere, inceleme elemanları uygulamada genellikle mükellefleri daireye davet ederek incelemeye başlama tutanağını imza altına almaktadır. Bu ise, incelemenin yapılacağı yerin tespitinin usule uygun yapılmadığı sorununu ortaya çıkarmakta, dolayısıyla yapılan inceleme sonucu tanzim olunan vergi inceleme raporları ile önerilen tarhiyatların sakatlığı ile sonuçlanabilmektedir.

Diğer taraftan, işyerinde inceleme yapılmasının esasa müessir olmadığı, münhasıran yasal defter ve belgeler üzerinde yürütülebilecek incelemelerin dairede/çalışma adresinde yapılabileceği yönünde yargı kararları da bulunmaktadır. Bize göre de, vergi incelemesinin revizyon yönüyle, yani salt defter belgeler üzerinde inceleme yapılması yönüyle, dairede yapılabilmesi gerekmektedir. Fakat 213 sayılı Kanun'da bu gibi durumlarda incelemenin dairede yapılmasını ön gören bir düzenleme bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin mevzuat ve yargı kararları birlikte değerlendirildiğinde, inceleme yeri usule uygun olarak tespit edilmeksizin, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin usul yönünden sakatlık arz ettiği, ancak; her incelemenin mükellefin işyerinde yapılması zaruriyetini doğurmayacağı göz önüne alındığında Danıştay'ın bu yönde verdiği kararların makûl olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Zira; incelemenin işyerinde yapılmaması nedeniyle tarhiyatın iptali du-

rumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan gerçek mahiyetin katı biçimsellik nedeniyle bertaraf edilmesi riski doğmaktadır. Bu sebeple her uyuşmazlığın kendine münhasır olduğu göz önünde bulundurulmalı ve her uyuşmazlık ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

SONUÇ

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin de doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama amacıyla, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihten başlayarak, incelemeye yetkili olanlarca tanzim edilen inceleme raporunun rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirilmek üzere ilgili birime teslim edildiği tarihe kadar süren, bu süreç içerisinde çeşitli usul işlemlerine tabi olan inceleme ve araştırmalar bütünü olup, nihai tarh işlemine ön hazırlık işlemi niteliğindedir. Dolayısıyla vergi incelemesine ilişkin, incelemenin yapılacağı yer, inceleme başlangıcı gibi usul itirazları, ancak nihai tarh işlemine karşı açılan davada ileri sürülebilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesi, incelemenin esas itibarıyla mükellefin işyerinde yapılacağını, ancak belli hallerin varlığı halinde veya mükellefin isteği üzerine incelemenin dairede yapılabileceğini kurala bağlamıştır. Mezkur Kanun'un "bu haliyle", incelemenin işyerinde yapılması gerekmeyle birlikte, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren istisnai durumlar tespit edilmeksizin veya mükellefin rızası olmaksızın doğrudan dairede başlanan inceleme sonucu vergi dairesince yapılacak tarhiyatlar, usule uyulmaması nedeniyle hukuka aykırılık teşkil edebilmektedir.

Diğer taraftan, bazı kararlarda da yer aldığı üzere, inceleme elemanınca mükellefe doğrudan gönderilen yazıda mükellefe işyerinin müsait olup olmadığının sorulması, müsaitse ve bu yönde talep varsa, bu konuda inceleme elemanına bilgi verilerek incelemenin işyerinde yapılması,

mükellefe bilgilendirme açısından ek yükümlülük getiriyor olsa da makul bir durumdur. Hatta bu uygulama revize edilerek, yasal değişiklikler suretiyle zımnî kabul müessesesi getirilmesi, uyumsuzlukların çözümüne katkı sağlayacaktır. Şöyle ki; mükellef, inceleme elemanı tarafından gönderilen yazıya belirli süre içerisinde cevap vermediğinde bunun incelemenin dairede yapılacağına kabulü anlamı taşıyacağına ilişkin madde değişikliği yapılabilir. Yine, salt belli hesapların defter üzerinden kontrolünü içeren incelemelerin dairede yapılmasına cevaz veren yasal değişiklikler yapılabilir.

İşyerinde inceleme yapılması, vergilendirmeyi değiştirecek mahiyette değilse, diğer bir deyişle, dairede yasal defter ve belgeler ile harici doneler üzerinde yapılacak inceleme, olayları objektif bir şekilde ortaya koyup, doğru matraha ulaşmada yeterli ise, incelemenin işyerinde yapılmak zorunda olduğu hususu tartışma konusu olabilir. Ayrıca incelemenin işyerinde yapılmasının olumlu yönleri olduğu kadar, olumsuz yönleri de olduğu da göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergiye müteallik defter ve belgelerin büyük oranda elektronik ortamda tutulduğu; elektronik denetim safhasına geçildiği göz önüne alındığında, Vergi Usul Kanunu'nda incelemenin yapılacağı yeri kurala bağlayan 139'uncu maddenin, günümüz iktisadî ve ticarî koşullarına uygun bir şekilde revize edilerek açıklığa kavuşturulması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- ASLIHAK, A. (2010). "Vergi İncelemesine Başlama". Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 262.
- AYKIN, H. "Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar". (<https://vergidosyasi.com/2017/01/11/vergi-incelemesi-ne-zaman-baslar/>). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.
- BAYKARA, B. (2007). Vergi İncelemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 313.
- CANDAN, T. "Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı". (<https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.
- CANDAN, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- ÇAVUŞ, A. (2006). Vergi İdaresinin Yükümlülüğü Denetim Yolları. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul.
- ERDEM, T. (2011). Vergi İncelemesi, 1. Bası. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. "Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi". (https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyanname-rehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. "Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları, İdarenin Yükümlülükleri". (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyanname-rehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.
- GÜLHAN, N. ve TÜRKMEN, F. (2016). "Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 418.
- KESKİN, K. S. ve SUÇİÇEK M. (2016). Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını. Ankara.
- CEYHAN, C. S. ve ÖZ E. (2019). Vergi İncelemesi Sebebiyle Doğan Zararlardan İdarenin Sorumluluğu, Vergi Raporu Dergisi. Sayı 232.
- ÖZDOĞAN, O, "Vergi İncelemesi Hakkında". (http://www.turkhukuksitesi.com/makale_415.htm). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.

- ÖZYER, M. A. (2014). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. 6. Baskı. Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. Ankara.
- SOYDAN, B. (2015). *Türk Hukukunda Vergi İncelemesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmış doktora tezi). İstanbul.
- ŞAHİN, T. "Vergi İncelemesine Başlama Tutanağının Düzenlenemediği Hallerde İncelemenin Aşamaları". *Yaklaşım Dergisi*. (<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberlergizli-245/21395->). Erişim tarihi: 28 Ocak 2021.