

# VERGİ İNCELEMELERİNDE SÜRELER

Osman KARABIYIK<sup>(\*)</sup>

## I - GİRİŞ

Verginin hukukiliği açısından,213 sayılı VUK'da öngörülen vergi incelemelerindeki süreler ele alınarak bu konudaki mevzuat açıklaması ile görüş ve önerilerimize yer verilecektir.

### II-VUK'da YER ALAN SÜRELER

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'ncü maddesinde yer alan;vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu, ispat külfetinin iddia eden tarafa ait olduğu ve ispat için de maddi delilin esas olduğu hükmüne öncelikle yer verilecektir.

Süreler konusunda ise,Vergi Usul Kanunu'nun 14'ncü maddesinde;vergi muamelelerinde sürelerin kanunla belli edileceği,kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde ise, 15 günden az olmamak şartıyla, bu süreyi tebliğ yapacak idarenin belirleyeceği gayet açıktır.

Diğer taraftan istisna durumu olarak ise;Vergi Usul Kanunu'nun 15'nci maddesi uyarınca;13'ncü madde de yazılı mücbir sebep halinde,bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememektedir.

Tabii Vergi Usul Kanunu'nun 114'ncü maddesinde; her ne kadar zamanaşımı süresi;vergi alacağı'nın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı be-

lirilmiş ise de, ancak vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren tekrar işlemeye devam edeceği,öte yandan şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamalarında ise, sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin,istisna ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı açıkça belirtilmiştir.

Vergi incelemelerinde ki süreye gelince; Vergi Usul Kanunu'nun 138'nci maddesinde; "inceleme,neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil,**tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar** her zaman yapılabileceği, önceden inceleme yapılmış olması tekrar incelenme yapılmasına ve tarhiyatın ikmaline mani olmadığı" hükmü ile inceleme süresi beş yıl olarak belirlenmiştir.

Ancak bu sürenin bir istisnası mevcut olup,bu da Vergi Usul Kanunu'nun 145'nci maddesinde yer alan aramalı vergi incelemelerindeki incelemenin bitirilmesi üç aylık süre ile sınırlanmıştır.

Kaldı ki bu süre de sulh yargıcı kararıyla yine uzayabilmektedir.

Görüldüğü gibi inceleme elemanına esas itibarıyla süre konusunda her hangi bir sınırlama getirilmemiştir.

<sup>(\*)</sup> Vergi Denetmeni

Vergilendirmede en önemli konu; Vergi Usul Kanunu'nun 19'ncü maddesinde yer aldığı üzere; vergi alacağı, kanunların vergiyi bağladıkları olayın vuku-u veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır.

Öte yandan Vergi Usul Kanununun 135'nci maddesinde sayılan inceleme elemanlarının, görev ve yetkileri olarak bu kanunun 134'ncü maddesinde yer alan; "vergi incelemesinin, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve **sağlamak**" şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 30'ncü maddesiyle de inceleme elemanına doğrudan takdir yetkisi verilmiştir.

Hal böyle iken, inceleme elemanı tarafından yapılacak vergi incelemelerinde, ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılırken, elde edilen bulguların tespiti, 141'nci madde gereğince tutanağa bağlanması ve 364'ncü madde gereğince de rapor yapılması gerekmektedir.

Yani hukuki durum tekemmül etmeden, önce vergi salınması sonra inceleme yapılması ve delil toplanması mümkün değildir.

Bununla birlikte hukuki durumun tekemmülü açısından, zaman sınırlaması yada inceleme teknik ve yöntemlerinin hangisinin uygulanacağı konusunda herhangi bir tercih ve sınırlama da yine söz konusu değildir.

Sorumluluk konusuna gelince; Vergi inceleme elemanına tanınan takdir yetkisinin kullanılmasından dolayı; Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 55'nci maddesinde Vergi Usul Kanunu'nun re'sen takdir hükmüne atıfla, Takdir ve İncelemeye sevk gerekçesine yer verilirken, 74'ncü maddesinde, vergi daireleri tarafından vergi inceleme raporları'nın hiçbir değişikliğe tabi tutulmadan olduğu gibi işleme koyma zorunluluğuna, 75'nci maddesinde de, her hangi bir şekilde tereddüt edilmesi halinde ise, Vergi Denetmenleri tarafından düzenlenen raporlar için defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü (Vergi Dairesi Başkanlığı) vasıtasıyla, tereddüt konusunda raporu düzenleyen Vergi Denetmeninden alınacak cevaba göre işlem yapılacağı ifadesiyle, bir başka şekilde açıklık getirilmiş ve

düzenlenen rapordan yine sorumlu tutulmamıştır. Şayet bir sorumluluk varsa, o da kendi vijdani kanaatinden ibarettir.

Kaldı ki Vergi Usul Kanunu'nun 134'ncü maddesindeki "**sağlamak**" hükmü ile Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin bu hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, vergi dairelerince rapor sonucuna göre düzenlenen ihbarnamenin tarih ve sayısı ile tebliğ tarihi konusunda, yada ne tür bir işlem yapıldığı hakkında vergi inceleme elemanına bizzat bilgi verilmesi gerekmektedir.

Tüm bu hükümler de gösteriyor ki inceleme elemanı tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında uygulanan yöntem ve tekniklerden dolayı sorumlu olmadığı, takdir yetkisinin kullanılmasının hiçbir şekilde izne bağlı olmadığı ve her hangi bir sınırlama getirilmediği gibi, buna müdahale edilmesi de kanunen mümkün değildir.

Görüldüğü gibi, Vergi Usul Kanunu'nun gerek mük:257'nci maddesinde ve gerekse diğer maddelerinde herhangi bir ihtiyarilik yetkisi verilmemiş olduğundan, nasıl ki yargı kararları hüküm ifade etmekte ise, aynı şekilde mühür tatbik edilen vergi inceleme raporları da hüküm ifade ettiğinden, söz konusu raporların hukuka uygunluğu ve hukuki durumun tekemmülü açısından, hukuki süreç ve tüm delillerin noksansız olarak toplanması şarttır. İnceleme elemanının çalışmaları sapmalar haricinde zaten planlıdır.

Planlı çalışma konusu, Gelir İdaresi teşkilatının tek kişiden ibaret üniter bir birimi olan Vergi Denetmenliğinin, gözlemcilik, şüphecilik, araştırmacılık ve objektiflik gibi temel vasıflarının doğal bir sonucu olarak, görev, yetki ve sorumluluğunun bir ayrıntısından ibarettir.

Hukuki durumun ne zaman tekemmül edeceğinin önceden bilinmesi mümkün olmadığından, kanun lafzıyla tarh zamanaşımı süresi zarfında incelemenin sonuçlandırılması kanun gereğidir.

### III-SONUÇ

Vergi inceleme zamanı konusunda, 213 sayılı



VUK'da ön görülen sürelerin haricinde başkaca süre olmadığı gibi, kanunda önceden süre biçilmesi konusunda da her hangi bir yetki maddesi söz konusu değildir.

Çalışma planları yapılırken, tamamıyla motivasyon göz ardı edilerek planlama yapılması, yada tahhütname alınması, verimlilik açısından tek başına yeterli değildir.

Kanunda da belirtildiği üzere, inceleme süresi beş yıllık zamanaşımı süresidir.

İnceleme elemanı tarafından planlı yada plansız yapılan vergi incelemelerinde; devletin hukukunun

korunması ve mükellefin hukukuna saygılı olunması konusunda, görev ve yetkinin tam bir tarafsızlık içinde, adil bir şekilde kullanılması görev gereği olduğu kadar, aynı zamanda da hukuki bir zorunluluktur.

**KAYNAKLAR:**

- 1) Anayasa
- 2) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3) Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi