



VERGİ İNCELEME SÜRELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ ve İNCELEME SONUCUNA ETKİSİ

*LEGAL CHARACTER OF TAX EXAMINATION
DURATIONS AND THE EFFECT OF THESE
ON THE RESULT OF EXAMINATIONS*

Yavuz ÇALIK^(*)

ÖZ

Bu çalışmada inceleme sürecine ilişkin sürelerin (işe/inceleme başlama, inceleme süresi, değerlendirme süresi) hukuki nitelikleri irdelenmiş olup konu ile ilgili gerekli açıklamalar yapıldıktan sonra süre aşımı durumlarının inceleme raporları üzerindeki etkisi üzerinde durulmuştur. Söz konusu sürelerin hak düşürücü değil düzenleyici mahiyette olduğu değerlendirilerek inceleme süresi geçtikten sonra düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak tarh edilen vergilerin yok sayılmasının mümkün olmadığına değinilmiştir. Konu ile ilgili örnek bir mahkeme kararı ele alınmış olup mevzuat açısından değerlendirilmiştir. Söz konusu süreleri durduran ve kesen hallere de değinilmiş olup bu konuda herhangi bir düzenlemenin bulunmadığına dikkat çekilerek acil bir düzenleme yapılmasının gerekliliğine ayrıca incelemeye başlama süresinin 1,5 ya da 2 aya çıkarılmasının uygun olacağı hususlarına değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, İnceleme, Süre, Hukuk, Rapor

ABSTRACT

This study deals with the legal character of durations (starting examination, duration of examination, duration of appraisal) regarding tax examinations, and after having done the explanations, it focuses on the effect of these durations on tax examination. The article underlines the fact that these durations are not prescription periods, instead, they possess regulatory properties, therefore tax examinations carried out after these durations cannot be considered as illegitimate. The jurisprudence on

^(*) Vergi Müfettişi

this issue has also been examined from the legal point of view. The study deals with the conditions where duration is deferred or restarted. It ends with recommending the fact that there is a loophole within the law, and in this respect, the duration to start an examination should be at least 1.5 or 2 months.

Keywords: Tax, examination, duration, law, report

1- GİRİŞ

2011 yılından önce vergi incelemelerinde; “zamanaşımı süresi” dışında herhangi bir süre sınırı bulunmamaktaydı. Bu konuda ilk düzenleme 6009 sayılı kanunla yapılmıştır. 6009 sayılı kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılarak “inceleme süresi” düzenlemesi mevzuatımıza girmiştir. Daha sonra Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte de birtakım süre düzenlemelerine gidilmiştir.

Bu çalışmada; söz konusu düzenlemeler ile getirilen; işe/inceleme başlama, inceleme süresi ve değerlendirme süresi gibi süre düzenlemelerinin vergi hukukundaki yeri ve vergi incelemeleri üzerindeki etkisine değinilecektir.

2- SÜRELERİN TASNİFİ

Süreleri genel olarak aşağıdaki gibi tasnife tabi tutmak mümkündür.¹

Organik Sınıflandırma; (süreleri koyan devletin organına göre yapılan tasnif)

Kanuni Süreler

İdari Süreler

Yargısal Süreler

Hukuki Niteliklerine Göre Sınıflandırma;

Hak Düşürücü Süreler

Vergi Ödevleri ile İlgili Süreler

Müsamaha Süreleri

Düzenleyici Süreler

Zamanaşımı Süreleri

Sürelerin Yönelindikleri Kişilere Göre Sınıflandırma;

a) Vergi Yükümlüleri ve Sorumluları İçin Konulan Süreler

b) İdare İçin Konulan Süreler

c) Yargı Organları İçin Konulan Süreler

Konumuzla yakından ilgisi bulunan süre türlerine kısaca değinmek faydalı olacaktır.

Kanuni Süreler: Yasama organı tarafından konulan süreleri ifade etmektedir. Özellikle hak düşürücü nitelikte olan sürelerin kanunla düzenlenmesi kişi haklarının güvence altına alınması açısından önem arz etmektedir. Kanuni sürelerin yeterince açık ve kesin olması, örneğin sürelerin uzama duruma, durduran ve kesen nedenlere açıklık getirilmesi gerekmektedir. Bu sürelerin dayanağını kanun

1 Nami Çağan, “Vergi Hukukunda Süreler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınları. No:389, s.15-34

teşkil ettiği için yargı organları bu sürelere riayet edilip edilmediğini re'sen denetlemelidir. İdare ve yargı organları bu süreleri uzatma yada kısaltma yetkisini haiz değildirler.²

Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.

İdari Süreler: Kanunla idareye verilen yetkiye dayanılarak, idare tarafından konulan süreleri ifade etmektedir. İlk kez idare tarafından belirlenen süreler ve kanuni sürelerin idare tarafından uzatılması şeklinde iki uygulama alanı bulmaktadır.

Bu tür sürelerin idare tarafından belirlenmesinin ana ilkesi yine VUK'un 14'üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder. Bu gibi hallerde söz konusu süreler idare tarafından verildikten sonra süre dolmadan uzatılabileceği gibi süre dolduktan sonra dahi tekrar süre uzatımı mümkündür.

Hak Düşürücü Süreler: Bir hakkın, kanunda belirtilen süre içinde kullanılmaması durumunda, söz konusu haktan yararlanma imkanının kaybedildiği sürelerdir. Diğer bir ifadeyle bir hakkın kullanılmasının belirli bir süre ile sınırlandırılmasıdır. Buna göre hak düşürücü sürelerin Kanunla düzenlenmesi zorunlu olup yargı organları tarafından resen dikkate alınması gerekmektedir.

Hak düşürücü süreler, kanunla belirlenen bir anda işlemeye başlar ve yine kanunla belirlenen bir anda sona erer. Hak düşürücü sürelere uyulmamasının yaptırımı, sürenin ilişkin bulunduğu hakkın sona ermesi ve bununla ilgili işlemin yapılamamasıdır. Burada vergi ilişkisinin her iki tarafı için de (Hem mükellef hem de idare) hakkın düşmesi söz konusudur.³

Süreye ilişkin kanuni düzenlemede; bu süreye uyulmaması halinde hakkın yitirileceği, ortadan kalkacağı veya o hakkın artık kullanılmayacağı yönünde bir belirleme yapılmış ise hak düşürücü hukuki niteliğe sahiptir. Eğer bu şekilde bir belirleme mevcut değil ise söz konusu süre hak düşürücü niteliğe sahip değildir.

Düzenleyici Süreler: Bu süreler idare ve yargı organlarının görevleri ile ilgili birtakım işlemleri belirli süreler içinde yapmaları amacıyla konulmuştur. Düzenleyici sürelerin amacı idare ve yargı organlarının işlemlerinin düzenli olarak yürütülmesini ve işlerin süresi içinde tamamlanmasını sağlamaktır. Bu sürelerin diğer sürelerden farkı, yaptırımlarının olmaması yani bu sürelere uyulmadığı takdirde ne olacağının kanunda belirtilmemiş olmasıdır. Düzenleyici sürelere uyulmaması esasa ilişkin bir şekil noksanlığı sayılmamaktadır. Bununla beraber, idare ve vergi yargısı organları bu sürelere kusurlu olarak uymamışlarsa ve bundan bir zarar doğmuşsa bir yandan idarenin sorumluluğuna gidilebilir. Diğer yandan da ilgili görevliler hakkında disiplin soruşturması açılabilir⁴.

Düzenleyici süreler yasama organı ya da idare tarafından konulmuş olabilir. Düzenlemeyi yapan devlet organının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

İdare İçin Konulan Süreler: idareye belirli bir süre içinde işlem tesis etme yükümlülüğü getiren sürelerdir. Bu süreler daha çok düzenleyici niteliğe sahiptirler.

² Hamit Görür, Kamu İcra Hukukunda Süreler, İzmir 2010, Sayfa:3, www.izmirbim.adalet.gov.tr, Erişim Tarihi: 23.08.2014

³ Hamit Görür, a.g.e., Sayfa:8

⁴ Hamit Görür, a.g.e., Sayfa:12,

Vergi Yükümlüleri ve Sorumluları İçin Konulan Süreler: Vergi mükellef ve sorumlularına belirli bir süre içinde işlem tesis etme, bir haktan yararlanma, bir yükümlülüğü yerine getirme amacıyla getiren sürelerdir.

3- İNCELEMeye İLİŞKİN SÜRELER ve VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

3.1- İşe/İncelemeye Başlama Süresi

İşe başlama hakkında VUK'da "İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler"⁵ hükmüne yer verilmiş olup işe başlama süresi ile ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte ise, işe başlama süresi ile ilgili "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç *on gün* içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla *on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.*"⁶ şeklinde düzenlemeye yer verilerek işe başlama süresi konusunda belirleme yapılmıştır.

İncelemeye başlama hakkında ise VUK'da "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."⁷ hükmüne yer verilmiş olup incelemeye başlama süresi ile ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte ise incelemeye başlama süresi ile ilgili "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç *otuz gün* içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla *on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.* Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılanaya teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir."⁸ şeklinde düzenlemeye yer verilerek incelemeye başlama süresi konusunda net bir belirleme yapılmıştır.

Söz konusu yönetmeliğe göre; incelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir.

Yukarıda açıklandığı üzere; işe ve incelemeye başlama hususlarına ilişkin Vergi Usul Kanununda kısaca bahsedilmiş olmasına rağmen bu işlemlerin tabi olduğu sürelerle değinilmemiştir. İşe ve incelemeye başlama süreleri vergi idaresi tarafından, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte düzenlendiği için organik tasnife göre "idari süre" niteliğindedir.

⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde: 140/1

⁶ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, Madde 7

⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 140/2

⁸ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, Madde 9/1, 9/2

İşe ve incelemeye başlama süreleri; Vergi idaresinin işlemlerinin düzenli olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla tesis edilmiş olması, kanunla konulmamış olması ve süreye uyulmaması durumunda herhangi bir yaptırımın öngörülmemiş olması hususları; işe ve incelemeye başlama sürelerinin hukuki niteliğine göre “düzenleyici süre” olduğunu göstermektedir. Yani işe ve incelemeye başlama sürelerini hak düşürücü süre olarak kabul etmek mümkün değildir.

Söz konusu süreler, idareye (Vergi inceleme elemanlarına) belirli bir süre içinde işe/incelelemeye başlama yükümlülüğü getirdiği için yöneldiği kişilere göre yapılan tasnifte “idare için konulan süreler” kapsamına girmektedir.

3.2- İnceleme Süresi

VUK'nun “inceleme zamanı” başlıklı 138. maddesinde “.....İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanasını süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.”⁹ hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan inceleme süresine ilişkin VUK'da “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 yapıldığı bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.”¹⁰ hükmüne yer verilerek inceleme süresine ilişkin genel bir çerçeve çizilmiştir.

Söz konusu düzenlemede yer almayan inceleme süresine ilişkin birtakım hususlar ise Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikteki düzenlemeler ile giderilmeye çalışılmıştır. Buna göre söz konusu yönetmelikte;

- İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, incelemenin kalan süre içinde tamamlanacağı,
- Sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresinin sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanacağı,
- Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde; durumun vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte, yazılı olarak, bağlı oldukları birime bildirileceği,
- İlgili inceleme ve denetim biriminin, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabileceği,¹¹

hususları ifade edilmiştir.

⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 138

¹⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 140/6 (6009 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen bend)

¹¹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, Madde 23/5-7

İnceleme süresinin hesaplanabilmesi için hem incelemeye başlama tarihi hem de incelemenin tamamlanma tarihi konusunda net bir belirleme yapılması şarttır. Ancak bu konuda VUK'da net bir belirleme bulunmamaktadır. Bu husus Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte yapılan düzenleme ile daha net bir hal almıştır.

Söz konusu yönetmelik incelemenin tamamlandığı tarihi, vergi inceleme raporlarının, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih olarak belirlemiştir. Yönetmelikteki incelemeye başlama tarihine ilişkin düzenlemelere ise bir önceki bölümde değinilmiştir.

Vergi incelemelerine altı aylık veya bir yıllık süre sınırlaması getiren VUK 140/6 madde düzenlemesi; söz konusu süreyi, organik tasnif yönünden "kanuni süre" yapmaktadır. Ancak aynı Kanun bu süreye ilave edilecek sürenin takdir yetkisini idareye bırakmış olması ve inceleme süresine ilişkin diğer hususların idare tarafından yönetmelikle düzenlenmiş olması bu süreyi organik yönden "idari süre"ye yaklaştırmaktadır. Çünkü kanuni süreye ilave edilecek sürenin karar merci artık Kanunun kendisi değil ilgili idari makamların kararıdır. Bu anlamda inceleme süresini organik yönden tek bir türe dâhil etmek mümkün olmayıp "yarı kanuni yarı idari süre" şeklinde değerlendirmek daha doğru olacaktır.¹²

İnceleme süresi, idareye (Vergi inceleme elemanlarına) belirli bir süre içinde incelemeyi tamamlama yükümlülüğü getirdiği için yöneldiği kişilere göre yapılan tasnifte "idare için konulan süreler" kapsamına girmektedir. Mükellefler inceleme süresinden doğrudan değil, ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere dolaylı olarak etkilenmektedir.

6009 sayılı Kanunun ile VUK'un 140/2 ve 6. maddelerine eklenen düzenlemelerin 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." şeklinde ifade yer almaktadır. Söz konusu gerekçeyi özetleyecek olursak incelemenin süreleri içerisinde tamamlanması mükellef haklarının vazgeçilmez unsurlarındandır. Bu ifade inceleme sürelerinin hukuki niteliği bakımından tasnifinde "hak düşürücü süre" mahiyetinde olduğu izlenimini vermektedir.

Ancak inceleme süresine ilişkin VUK'da yer alan düzenlemelere bakıldığında;

- Sürelere uyulmaması durumunda yaptırımın ne olacağı konusunda herhangi bir belirlemenin olmaması,
- Hak düşürücü sürelerin mutlaka kanuni olması gerekirken, incelemeler için verilen ek sürelerin idari makamların takdirine bırakılmış olması,
- İnceleme süresine ilişkin genel çerçevenin kanunla düzenlenmiş olmasına rağmen inceleme süresinin ayrıntılarının idare tarafından yönetmelikle düzenlenmesi,
- Söz konusu sürelerin mükellefe değil doğrudan idareye (inceleme elemanına) yönelik olması,
- İncelemenin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarih zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği, evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmayacağına yönelik düzenlemenin mevcut olması,

¹² Murat Dayanç, "Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi" Vergi Dünyası, 2012, Sayı: 372

hususları; sürelerin hukuki niteliğine göre tasnifinde, inceleme süresinin hak düşürücü süreden ziyade “düzenleyici süre” mahiyetinde olduğunu göstermektedir.

Diğer taraftan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik; inceleme elemanı tarafından ek süre dahil olmak üzere, süresinde vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde herhangi bir yaptırım öngörmemiş olup, ilgili denetim birimine, inceleme elemanı hakkında disiplin soruşturması açabileceğine yönelik takdir yetkisi tanıdığıdır. Bu husus söz konusu sürenin hukuki niteliğinin düzenleyici mahiyette olduğunu göstermektedir.

İnceleme süresini aslında hak düşürücü süre olarak kabul edilmesi çok büyük sorunlar yaşanmasına sebep olabilecektir. Çünkü incelemenin süresinde bitirilememesi sadece denetim elemanının kontrolünde değildir. Örneğin mükellef bilgi vermekten kaçınabilir, işi sürüncemeye bırakmak için hatalı bilgi verebilir, banka ve diğer üçüncü şahıslardan bilgi istenmesi durumunda bilgi geç gelebilir, alıcı ya da satıcılar nezdinde karşıt inceleme yapılmasında güçlük yaşanabilir, kamu kurumlarındaki birbirine bağımlı işlemlerin sonuçlanması zaman alabilir, defterlerin mahkemede olması nedeniyle inceleme yapılamayabilir, vb. sıralamak mümkündür. Söz konusu nedenlerin denetim elemanı dışındaki etkenlerden kaynaklanması ve incelemenin tamamlanma sürelerini öngörülenden daha fazla etkilemesinin ihtimal dahilinde olması, inceleme süresini hak düşürücü süre olarak kabul edilmesinin ciddi sorunlara yol açabileceğini göstermektedir. Hatta böyle bir durumda mükellef kasıtlı olarak sürenin geçmesi için çaba gösterebilecektir.

Diğer taraftan tam ve sınırlı incelemelerin tanımının Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte yapılmış olması ve kanunda belirtilen altı ay ve bir yıllık sürelerin yönetmelikteki düzenlemeye göre belirlenmiş olması inceleme süresinin düzenleyici süre olduğunu destekler niteliktedir.

Sürelerin idarenin iç işleyişine ilişkin düzenlemeler olduğunun bir diğer kanıtı da yapılan bazı görevlendirmelerde idare tarafından normal inceleme sürelerinden daha kısa sürede bitirilmesinin istenmesidir. Örneğin, mükelleflerin iade durumlarındaki mağduriyetini gidermek için ÖTV 8/1 iade incelemelerinin, inceleme süresi idare tarafından üç ay olarak belirlenmiştir.

Sonuç olarak inceleme süre sınırlamasının; vergi incelemelerinin daha hızlı, verimli ve etkili yapılmasını; denetim gücünden maksimum faydanın elde edilmesini sağlamak amacıyla getirildiği anlaşılmaktadır.

3.3- Değerlendirme Süresi

Değerlendirme süresi; Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte düzenlenmiş olup buna göre vergi inceleme raporları, Rapor Değerlendirme Komisyonlarına iletildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde değerlendirilir.¹³

İnceleme sonucunda düzenlenen raporların Rapor Değerlendirme Komisyonlarında değerlendirme süresi vergi idaresi tarafından, yönetmelikte düzenlendiği için organik tasnife göre “idari süre” niteliğindedir.

Değerlendirme süresinin de, işe ve incelemeye başlama süreleri gibi; vergi idaresinin işlemlerinin düzenli olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla tesis edilmiş olması, kanunla koynulmamış olması ve süreye uyulmaması durumunda herhangi bir yaptırımın öngörülmemiş olması hususları; bu sürenin hukuki niteliğine göre “düzenleyici süre” mahiyetinde olduğunu göstermektedir.

¹³ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 12

Söz konusu süre, idareye (Rapor Değerlendirme Komisyonu üyeleri ve denetim elemanına) belirli bir süre içinde işlem tesis etme yükümlülüğü getirdiği için yöneldiği kişilere göre yapılan tasnifte “idare için konulan süreler” kapsamına girmektedir.

4- SÜRE AŞIMLARININ HUKUKİ SONUÇLARI

Sürelere ilişkin mükellefle idare arasında ihtilaf oluşturabilecek durumları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- İşe/incelemeğe zamanında başlanmaması
- Ek süre verilen durumlarda incelemenin normal süresinde bitirilememe nedeninin idare tarafından mükellefe bildirilmemiş olması,
- İncelemenin normal ve ek süre içinde bitirilememiş olması,
- Rapor Değerlendirme Komisyonun, değerlendirme süresinin altmış günü geçmiş olması,

Söz konusu durumların tamamı mükellef ile ihtilaf yaşanmasına sebep olabilir. Ancak bunların içerisinde en fazla ihtilaf oluşturacak konu incelemenin süresinde bitirilememesi durumudur.

İncelemenin süresinde bitirilememesinin mükellefleri etkileyeceği en önemli husus, faiz yükünün artacak olmasıdır. Örneğin, süresi altı ay geç biten incelemenin mükellefe maliyeti 6 aylık faiz olup 100.000,00-TL vergi farkı tespit edilen bir incelemede 6 aylık gecikmenin faiz maliyeti yaklaşık 8.400,00-TL'dir.

Diğer taraftan belirsizlikler artacağı için alıcılar, satıcılar, yatırımcılar, ortaklar ve kredi sağlayan kuruluşların mükellefe karşı tutumu değişebilir ve bu durumdan mükellef daha fazla etkilenebilir.

Ayrıca mükellefin iş verimi ve performansının bu durumdan olumsuz etkilenmesi de olanak dahilindedir.

İncelemenin süresinde tamamlanamaması nedeniyle bir şekilde bundan olumsuz etkilenen mükellefin konuyu davaya götürmesi muhtemeldir. Ancak önceki bölümlerde detaylı açıkladığımız üzere, söz konusu sürelerin hukuki niteliğinin “düzenleyici süre” olması yani idarenin iç işleyişini düzenlemek amacıyla getirilen süreler olması hasebiyle mükellef için olumsuz sonuçlar doğursa da inceleme süresi geçtikten sonra düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak tarh edilen vergilerin yok sayılması mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle söz konusu süreye uyulmaması hak düşürücü bir hukuki sonuç ortaya çıkarmayacaktır.

Kaldı ki VUK'un 138. maddesine göre, incelemeyi yaptıran birim zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman inceleme yaptırmaya yetkilidir. Yani süresinde sonuçlanmayan bir inceleme görevinin yerine yeni bir inceleme görevi oluşturmasının önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Aksi durumu düşündüğümüzde süresi geçen inceleme sonucunda düzenlenen raporun geçersiz sayılması durumu, idarenin zamanaşımı süresine kadar yeniden inceleme yaptırmaya yetkisiyle birleşince kısır bir döngüye sebep olacaktır.

Konuya mükellef tarafından baktığımızda, incelemenin süresinde tamamlanmasını isteme hakkının ihlal edildiği görülmektedir. Bu hakkın ihlal edilmiş olması nedeniyle, incelemenin süresinde tamamlanması için tedbir almaya yükümlü olan idare tarafından, ilgili denetim elemanı hakkında disiplin hükümleri uygulanabilecektir. Ancak mükellefin katlandığı faiz yükü gibi ilave maliyetler için kusurlu olan idareyi sorumlu tutması sürelerin hukuki niteliği göz önünde bulundurulduğunda mümkün oldu-

ğu değerlendirilmektedir. Çalışmanın 2. bölümünde belirtildiği üzere, düzenleyici sürele uyulması durumunda kusurlu bulunan idarenin sorumluluğuna gidilebilir.

Bir diğer ihtilaf sebebi de ek süre verilen durumlarda incelemenin normal süresinde bitirilememesi nedeniyle idare tarafından mükellefe bildirilmemiş olmasıdır. Yine aynı şekilde düzenleyici işlem olması hasebiyle, idare tarafından söz konusu bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi inceleme sonucunda düzenlenen raporun yok sayılması sonucunu doğurmayacaktır. Rapor ile yapılan tarhiyatın geçerliliğine engel teşkil etmeyecektir. Konu ile ilgili mahkeme kararı ve ayrıntılı açıklamaya sonraki bölümlerde ayrı bir başlık altında değinilmiştir.

5- SÜRELERİ DURDURAN ve KESEN HALLER

Gerek Vergi Usul Kanununda gerekse de ilgili yönetmeliklerde inceleme sürecindeki süreleri kesen ve durduran hallere ilişkin herhangi bir ifade yer almamaktadır. Ancak Vergi İncelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 23/9. maddesinde "13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesi ile 15/3/2007 tarihli ve 5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun hükümleri saklıdır." düzenlemesi yer almaktadır. Bunun dışında süreleri etkileyen herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

5.1- KVK 17. Madde Düzenlemesi

Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiye işlemlerinin incelenmesine ilişkin 17/8. maddesinde "Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınincaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkrada yazılı sorumluluğu devam eder." hükmü yer almaktadır.

Tasfiyeye ilişkin söz konusu düzenlemenin, inceleme sürecine ilişkin sürelerle doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. "Vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir." ifadesi yer almasına rağmen, somut olarak farklı bir inceleme süresi belirlenmemiştir. Düzenlemede geçen "incelemenin bitmesi" ifadesi ile kastedilen, Vergi İnceleme Raporlarının inceleme yetkili birime teslim edilmesi ise; bu durum 60 günlük RDK değerlendirme süresini etkilemektedir. Dolayısıyla RDK, 30 günden daha kısa bir sürede değerlendirme yapmak zorunda kalmaktadır. Ancak kanaatimiz bu yönde değildir. Bize göre KVK 17/8. maddede geçen "incelemenin bitmesi" ile kastedilen, inceleme sürecine ilişkin bütün işlemlerin tamamlanarak raporun vergi dairesine intikal etmesidir. Bu nedenle söz konusu düzenlemenin RDK değerlendirme süresini de etkilemediği görüşüdeyiz.

5.2- Mali Tatilin Süreler Üzerindeki Etkisi

5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un Vergi İncelemelerini etkileyen 1. maddesinin 4 numaralı bendinde, "Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, malî tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz." ifadesi yer almaktadır.

Süre uzama durumlarına ilişkin aynı maddenin 5 ve 6 numaralı bentlerinde ise; “5. Tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleri ile mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, malî tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar. 6. Mali tatilin sona erdiği günü izleyen yedi gün içinde biten bu madde kapsamındaki kanuni ve idari süreler, malî tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır.” şeklinde bir düzenleme yer almaktadır.

1 sıra no’lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğinde¹⁴ ise “Mali tatil süresinden önce başlanılmış olan bir incelemeye bu süreden önce ibraz edilen defter-belge üzerinde devam edilebilecek; ancak, bu süre zarfında mükelleften ilave defter, belge ve bilgi talep edilemeyecek, mükellef veya vergi sorumlusu, inceleme sonucunda yapılacak tespitlerin yer aldığı tutanağı imzalamaya davet edilemeyecektir.” ifadesi yer almaktadır.

5.2.1- Defter ve Belge İsteme Durumu

Yukarıdaki düzenlemelere göre mali tatil süresince mükelleften defter ve belge ibrazı istenemeyecektir. Defter ve belgeler mali tatilden önce istenmekle birlikte 15 günlük ibraz süresinin mali tatile denk gelmesi durumu için herhangi bir açıklama getirilmemiştir. Kanaatimizce mali tatilde süre işlemez, kalan süre mali tatilden sonra işlemeye devam eder. Kalan süre yedi günden az ise ibraz süresi mali tatili takip eden yedinci günün mesai saati bitiminde sona erer.

Yine aynı şekilde mali tatil içinde mükelleften defter ve belge ibrazı istenemeyecek olmasına rağmen; denetim elemanı tarafından defter ve belgelerin istenmesi durumu ile ilgili de herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Kanaatimizce defter ve belgelerin talep edilemeyecek olması kanunun amir hükmü olup, kanun koyucu bu konuda herhangi bir esneklik tanımadığı için mali tatilde istenen defter ve belgeler için yapılacak işlemler yok hükmündedir. Tekrardan işlem tesis edilmesi gerekecektir.

5.2.2- İncelemeye Başlama Durumu

Mali tatil süresince mükellefin işyerinde incelemeye başlanamayacaktır. Yukarıda belirtilen düzenlemede “mükellefin işyerinde incelemeye başlanmayacağı” belirtilmekle birlikte buradaki düzenleme ile güdülen asıl amacın “mükellef nezdinde incelemeye başlanamayacağı” olduğu kanısındayız. Çünkü VUK’nun 139. maddesine göre vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. Ayrıca ilgili tebliğe göre de mükellef inceleme tutanağını imzalamaya davet edilemeyecektir.

O halde, incelemeye başlanamayacak olması 30 günlük incelemeye başlama süresini uzatmakta mıdır? Mali tatil süresince incelemeye başlanamayacak olduğu durumlarda incelemeye başlanılamaması kanuni bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Ancak söz konusu kanunda incelemeye başlama süresinin uzayacağına ilişkin herhangi bir hüküm içermediği için kanaatimizce mali tatil süresince incelemeye başlama süresi işlemeye devam eder.

Diğer taraftan; ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki ya da nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması gibi hallerde mükellefin gıyabında incelemeye başlanabilir. Mali tatil içerisinde mükellefin gıyabında incelemeye başlanması mümkün olduğu için, mali tatil bu durumlardaki incelemeye başlamaları etkilemeyecektir. Aynı şekilde davet edilmeden, incelemeye başlamak üzere, rızaen

¹⁴ 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

mükellefin daireye geldiği durumlarda da mükellefle birlikte incelemeye başlanması mümkün olup mali tatilden etkilenme söz konusu olmayacaktır.

30 günlük incelemeye başlama süresine denk gelen 20 günlük mali tatil incelemeye başlama sürelerine uyumu oldukça güçleştirmektedir. Değil incelemeye başlama, kalan 10 günlük süre içinde defter ve belge isteme yazısının tebliğ edilmesi bile oldukça güçleşmektedir. 15 günlük ek süre de birçok kez yeterli gelmemektedir. Bu nedenle incelemeye başlama sürelerinin uzatılması, bu aşamada yaşanan problemlerin çözülmesine olanak sağlayacaktır.

Uygulamada mali tatil sürecinde yaşanan süre konusundaki sıkıntılar; ek süre talep edilmesiyle, mükellefin gıyabında incelemeye başlanmasıyla, mükellefin rızaen daireye gelip incelemeye başlama tutanağını imzalamasıyla, mükellefle telefonla irtibat kurulup mali tatil öncesi veya sonrasında daireye davet edilmesiyle çözülmeye çalışılmaktadır. Ancak tümüyle çözülememektedir.

5.2.3- İnceleme Süresinin Durumu

5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanuna göre incelemeye ilişkin tespitlerin yer aldığı tutanağın imzalanması için mali tatil süresince mükellef davet edilemeyecek ve mükellefin işyerinde inceleme yapılamayacaktır. Ancak bu durumların 6 aylık veya 1 yıllık inceleme sürelerine etkisi konusunda herhangi bir belirleme bulunmamaktadır.1 sıra no'lu Mali Tatil Uygulaması Hakkındaki Genel Tebliğde belirtildiği üzere mali tatilden önce başlanmış incelemelere dairede devam edilebilecektir. Bu nedenle mali tatil inceleme süresini etkilememektedir.

Aynı şekilde işe başlama ve değerlendirme süreleri de mali tatilden etkilenmeyecektir.

5.3- Mücbir Sebeplerin Süreler Üzerindeki Etkisi

Mücbir sebepler; Vergi Usul Kanununun birinci kitap, birinci kısmının içinde "Vergi Sorumluluğu" başlıklı ikinci bölümünde yer almakta olup vergi mükellefleri yada vergi sorumluları için getirilmiş bir düzenlemedir. İnceleme elemanlarını etkileyen bir düzenleme değildir. Diğer bir ifade ile inceleme elemanının tabi olduğu inceleme süreleri için geçerli bir düzenleme değildir.

Devlet idaresinde süreklilik esas olup, incelemenin süresinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri almakla da idare yükümlüdür. Bu nedenle inceleme elemanı ile ilgili mücbir sebebin varlığı, inceleme süresini durdurmaz. Bu durumlarda yetkili denetim biriminin inceleme ile başka bir denetim elemanını da görevlendirmesi mümkündür.

Mücbir sebepler mükellefin başına gelmesi durumunda, mükellef bu incelemeye yönelik olarak vergisel ödevlerini (bilgi verme, defter belge ibrazı vs.) yerine getiremeyebileceği için bu durumda inceleme sürecine ilişkin sürelerin geçirilmesi yüksek ihtimal dahilindedir. Ancak yine bu konuda da inceleme sürecine ilişkin sürelerin duracağı yada kesileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Mücbir sebebin varlığı incelemeye başlamaya engel değildir. İlgili denetim elemanı mükellefin gıyabında incelemeye başlayabilir. Ancak inceleme süresi için aynı şekilde düşünmek mümkün değildir. Mücbir sebepler mükelleflere yönelmiş kanuni süreler olup hak düşürücü niteliktedir. Bu nedenle mükellefe ilişkin mücbir sebeplerin ortaya çıkması durumunda, incelemenin süresinin duracağına yönelik yasal belirleme yapılması zorunluluk teşkil etmektedir.

Aynı şekilde 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda yer alan izinlerin kullanılması, ilgili müfettişin turne programına katılması, Vergi Denetim Kurulu tarafından eğitim vb. geçici görevlendirmelerin yapılması durumlarının inceleme sürecindeki sürelere etkisi ile ilgili herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. Söz konusu durumlar özellikle incelemeye başlama sürelerinde problem yaşanmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle izin, turne ve geçici görevlendirme vb. durumlarının inceleme sürecindeki süreleri durduracağına ilişkin düzenlemeler yapılması yararlı olacaktır.

6- SÜRESİNDE TAMAMLANMAYAN İNCELEMELERİN DURUMU

İlgili kanun ve yönetmeliklerde, incelemenin süresinde bitirilememesi halinde incelemeye devam edilip edilemeyeceğiyle ilgili herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Vergi Usul Kanununun 138. maddesi ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 23. maddesinde "İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. *Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.*" ifadesi yer almaktadır.

İncelemenin zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilmesi, ayrıca daha önce inceleme yapılmış olması tekrar inceleme yapılmasına engel teşkil etmemesi hususları göz önünde bulundurulduğunda, incelemenin süresinde tamamlanmaması durumlarında zamanaşımı söz konusu değilse incelemeye devam edilebileceğini göstermektedir. Nitekim uygulama da bu yöndedir.

Kanaatimizce inceleme sürecine ilişkin süreler; inceleme disiplini oluşturma amacı taşıyan düzenleyici sürelerdir. Bu nedenle incelemenin esasına yönelik sonuçlar doğurmamalıdır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 23. maddesinde yer alan "*Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir.*" ifadesi, sürelerin iç düzenlemeye yönelik olduğu izlenimini güçlendirmektedir.

Vergi incelemeleri için getirilen süreler, idare tarafından yapılacak işlemlerin belli bir zaman diliminde bitirilmesi konusunda mükelleflere taahhütte bulunulması sonucunu doğurmaktadır. Bu sayede mükellefler de başlanılan bir vergi incelemesinin belli bir zaman diliminde bitirileceği hususunda bilgi sahibi olmaktadır. Ancak bu sürelere denetim elemanı tarafından çeşitli sebeplerle (mükellef veya müfettiş kaynaklı) uyulamaması durumunda mükellefin bu sürelere bağlı olarak hak iddia etmesi mümkün görülmemektedir.¹⁵

Sonuç olarak, yetkili denetim birimi, incelemeyi süresinde tamamlamayan denetim elemanından alarak yeni bir denetim elemanı görevlendirebileceği gibi mevcut incelemenin ilgili denetim elemanı tarafından tamamlanmasını da isteyebilir. Ya da yeni bir inceleme görevi oluşturabilir.

7- SÜRELERE İLİŞKİN TEREDDÜTLÜ HUSUSLAR

7.1- Ek Süre Sınırı

İnceleme süresine ilave olarak yetkili denetim birimi tarafından 6 aya kadar ek süre verilebilir. An-

¹⁵ Murat Dayanç, "Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi" Vergi Dünyası, 2012, Sayı: 372

cak bazı durumlarda idare ek süreyi daha kısa belirleyebilmektedir. Bu incelemeler için ihtiyaç hasıl olduğunda yetkili denetim birimi tarafından tekrar ek süre verilebilir mi?

İnceleme sürelerine ilişkin VUK'da yer alan düzenlemede "altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir" ifadesine yer verilmiş olup, bu yetkinin bir defaya mahsus olarak kullanılacağına ilişkin her hangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle kanun hükmünün lafzından hareketle ek süre vermeye yetkili denetim biriminin, bu yetkisini 6 aya kadar parça parça ve birden çok defada kullanabileceğini söylemek mümkündür.

7.2- Ek Süre Mükellef Bilgilendirmesi

İnceleme için ek süreyi onaylayan denetim birimi incelemenin süresinde bitirilmeme nedenini mükellefe bildirmek zorundadır. Burada bilgilendirme yükümü, müfettişe değil idareye yüklenmiştir.

İlgili müfettiş tarafından incelemeye başlama tutanağı tutulup bir nüshasının ilgili denetim birimine teslim edilir. İlgili denetim birimi de incelemenin süresinde bitirilememe nedenini açıklayan yazıyı, incelemeye başlama tutanağında yer alan adrese göndermelidir. İncelemeye başlama tutanağında adres olmaması durumunda ilgili müfettişten mükellefin bilinen adresleri temin edilerek bilgilendirme yapılır.

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, incelemeye yetkili denetim birimi tarafından, incelemenin normal süresi içerisinde bitirilememe nedeni konusunda mükellefin bilgilendirilmemesi ihtilaf konusu oluşturabilmektedir.

Bu konu ile ilgili İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin; 2013/3378 esas numaralı ve 2014/1325 karar numaralı inceleme süresine ilişkin kararında; "Davacı tarafından şirketleri hakkında yapılan vergi incelemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan 6 aylık sürede bitirilemediği, vergi incelemesi Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte getirilen kurallara uygun yapılmadığından, uyuşmazlık konusu vergi tarhiyatının usul yönünden iptalinin gerektiğinin iddia edilmesi üzerine, Mahkememiz ara kararıyla bu iddia hakkında açıklama getirilmesinin davalı idareden istenmesi üzerine, ara kararın cevabı olarak dosyaya sunulan bilgi ve belgelerin incelenmesinden, vergi incelemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan 6 aylık sürede bitirilemediği, 2 aylık ek süre alındığı, ancak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte düzenlendiği halde incelemenin yasal süre içinde bitirilememe nedeniyle ilgili olarak nezdinde inceleme yapılan davacıya herhangi bir tebligatın yapılmadığı anlaşılma, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik düzenlemesine aykırı olarak yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi incelemesi raporuna istinaden uyuşmazlık konusu dönemlere ilişkin olarak re'sen tarh edilen vergi ziyat cezalı Katma Değer Vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasında bu yönüyle hukuka uyarlılık bulunmamaktadır." ifadesi yer almaktadır.

Söz konusu mahkeme kararında inceleme süresinin, bizim değerlendirmemizden farklı bir şekilde karara bağlandığı görülmektedir. Söz konusu kararda, incelemenin yasal süre içerisinde bitirilememe nedeniyle ilgili olarak nezdinde inceleme yapılan davacıya herhangi bir tebligatın yapılmadığı gerekçesine dayanılarak tarhiyatın iptal edildiği görülmektedir. Bize göre bu karar son derece hatalıdır. Kararda "incelemenin yasal süresinde bitirilememe" ifadesine yer verilerek ek sürenin yasa dışı verilmiş bir süre iması yapıldığı izlenmiştir. Bu olaydaki 6 aylık normal inceleme süresi ve 2 aylık ek sürenin

tamamı Vergi Usul Kanununun 140. maddesinde düzenlenmiş yasal süredir. Dolayısıyla yasal süresi içinde bitirilememe durumu söz konusu değildir.

Diğer taraftan incelemenin normal süresinde bitirilememe nedeninin sadece mükellefe bildirilmemiş olması; söz konusu sürelerin hak düşürücü süre olmaması, sadece düzenleyici süre olması, idare tarafından yapılması gereken bildirim için esasına yönelik bir sonuç doğurmaması nedeniyle, inceleme sonucunda düzenlenen raporun yok sayılması sonucunu doğurmayacaktır. Rapor ile yapılan tarhiyatın geçerliliğine engel teşkil etmeyecektir.

Kaldı ki tebliğ yapılamamış olmasının altında birçok neden yatabilir, uygulamada aşağıda belirtilen sıkıntılarla sıkça karşılaşmaktadır.

- Mükellef tarafından son adresi bildirilmediği için eski adresinde ulaşılamaması,
- Mükellefin işi terk etmiş olması,
- İkamet adresinde oturanların bilinçli olarak yanlış yönlendirilmesi,(Burada oturuyor nerde oturduğunu bilmiyorum şeklinde)
- Posta idaresi tarafından yapılan hatalar, (örneğin önce ilgili adreste tanınmıyor gerekçesiyle iade edilen bir yazı, daha sonra aynı adreste tebliğ edilebilmektedir.)
- Mükelleflerin Mernis kayıtlarında adres bilgilerinin bulunmaması veya değişmiş olması,

Söz konusu sıkıntıların idareden kaynaklanmamasına rağmen, mükellefin adres konusundaki bildirim yükümlülüğünü yerine getirip getirmediğinin araştırılmadan, davanın iptali yoluna gidilmiş olması kanaatimizce hatalı bir karardır.

8- SONUÇ

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere inceleme sürecine ilişkin süreler (İşe/İncelemeye Başlama, İnceleme Süresi, Değerlendirme Süresi) hak düşürücü süreler değil vergi idaresine yönelik getirilmiş düzenleyici süre tasnifine girmektedir. Bu sürelerden inceleme süresi dışındakiler idari süre kapsamında değerlendirilirken, inceleme süresi karma süre (hem kanuni hem de idari) olarak değerlendirilmiştir. Hal böyleyken süre konusuna uyulmaması ile ilgili yaptırımlarında idari olması gerekmekte olup inceleme sonucunun yok sayılmasını gerektirmeyecektir.

Sürelerin düzenleyici süre mahiyetinde olması yerindedir. Çünkü incelemenin süresinde bitirilememesi sadece denetim elemanının kontrolünde değildir. Denetim elemanı dışındaki etkenlerin varlığı incelemenin süresinde tamamlanmamasına yol açabilir. İnceleme süresini hak düşürücü süre olarak kabul edilmesi halinde, bu durumlar ciddi sorunlara yol açabilecektir. Hatta incelemelerde mükellef kasıtlı olarak sürenin geçmesi için çaba gösterebilecektir.

Söz konusu süreleri durduran ve kesen hallere ilişkin ne yasal nede idari bir düzenleme yapılmamıştır. Bu konu, özellikle incelemeye başlama ve inceleme sürelerinde problem yaşanmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda yer alan izinlerin kullanılması, ilgili müfettişin turne programına katılması, Vergi Denetim Kurulu tarafından eğitim vb. geçici görevlendirmelerinin yapılması durumlarının sürelere etkisi belirlenerek, bu süreleri durduran ve kesen hallere açıklık getirilmesi yararlı olacaktır.

Ayrıca uygulamada mükelleflere yapılan tebligatların geri dönüşünün hayli zaman aldığı gözlemlenmiş olup, bu sorunun incelemeye başlama süresine etkisi had safhadadır. Bu nedenle incelemeye başlama süresinin 1,5 ya da 2 aya çıkarılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 5604 Sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun,
- 1 sıra no'lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliği
- ÇAĞAN, N. (1975). "Vergi Hukukunda Süreler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınları. No:389, Ankara
- DAYANÇ, M. (2012). "Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 372,
- GÖRÜR, H. Kamu İcra Hukukunda Süreler, İzmir 2010,www.izmirbim.adalet.gov.tr, Erişim Tarihi: 23.08.2014
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik,