

DEFTER ve BELGELERİN İBRAZİ ve/veya DAİREYE GETİRİLMESİ

PRESENTATION OR/AND TRANSPORTATION
OF BOOKS AND RECORDS



Ali AKÇELİK*



Resul Engin AKIN**



İsa TEKİN***

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256. maddesinde defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmesi, 139. maddesinde ise incelemenin mükellefin iş yerinde yapılmadığı durumlarda inceleme elemanının çalışma yerine (daireye) getirmesi ile ilgili olarak düzenlemeye yer verilmiştir.

Kanun'un 139 ve 256. maddelerinde yer alan ibraz mecburiyetleri farklı uygulama ve tebliğ hükümleri içermektedir. Bu farklılıklar çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Defter Ve Belge, İbraz, Daireye Getirme

ABSTRACT

While the arrangements on presentation of books and records to the inspectors are made in Turkish Procedure Law numbered 213 Article 256, the provisions on transporting them to the inspector's office when inspection carried out not in tax payer's company are made in Article 139. The presentation requirements in article 139 and 256 have different implementation and notification procedures. These differences are the main concern of our article.

Keywords: Tax inspection, Books and records, presentation, transportation to office

1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 139 ve 256. maddelerinde defter ve belgelerin ibrazı ile ilgili olarak düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunda ibraz yükümlülüğü iki ayrı bölümde yer almaktadır. İlki, Vergilendirme başlıklı birinci kitabın Yoklama ve İnceleme başlıklı yedinci kısmın Vergi İncelemeleri başlığındaki ikinci bölümünde yer alan İncelemenin Yapılacağı Yer başlığını taşıyan 139.

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

*** E. Vergi Müfettişi, YMM

maddesinde ve ikincisi ise Mükellefin Ödevleri başlığındaki ikinci kitabın Muhafaza ve İbraz Ödevleri başlığındaki altıncı kısmında Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti başlığını taşıyan 256. maddesinde yer almaktadır.

İbraz, kelime manası olarak “ortaya koyma, gösterme, meydana çıkarma” şeklinde sözlüklerde yer almaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre vergi incelemesine yetkili olanlar, yetkili makam ve memurlar¹ ile yeminli mali müşavirlerin talebi üzerine defter ve belgeler bu Kanun’a göre muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanlar tarafından defter ve belgelerin ibraz ve inceleme için arz edilmesi gerekmektedir. Ancak ibraz ve arz etme, fiziken defter ve belgelerin, ibrazı isteyen makam ve kişinin çalışma adresine götürülmesini değil incelemeye hazır duruma getirilmesini kastetmektedir. “Daireye götürme” belirlemesi ise münhasıran VUK 139. maddedeki vergi incelemeleri için geçerli olup, defter ve belgelerin daireye götürülmesi için de bu maddedeki belirli şartların varlığı gerekmektedir.

139. maddede yer alan düzenleme Kanun’un yazım ve içeriği bağlamında 256. maddeye göre daha özel bir düzenleme olarak “vergi incelemesi”ni içermektedir. Çünkü 256. maddede yetkili makam ve memurlar ile yeminli mali müşavirler sayılırken, 139. madde ise münhasıran vergi inceleme yetkisine sahip olanlar için geçerlidir. İnceleme mükellefin işyerinde yapıldığı durumda “zaten” yasal defterlerin iş yerinde bulunacağı gerekçesi ile ibraz etme durumundan bahsedilmemiştir. İncelemenin dairede yapılması durumunda ise ibraz edilen defterlerin daireye fiziken götürülmesi için mükellefe süre verilmesini şart koşturmuştur.

253. maddesine göre bu Kanun’a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar, 256. maddede ise Kanun kapsamındaki mükellefler, vergi sorumluları ve vergi kanunları ile kendilerine sorumluluk getirilen gerçek ve tüzel kişilerin defter ve belgeler ile diğer belge ve bilgileri yetkili makam ve memurlar ile tasdiğe konu işlemlerle sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirlere ibraz etmek zorunda oldukları hükmü yer almaktadır. Maddede süre açısından bir belirleme olmadığından süre aynı Kanun’un 14. maddesi gereğince onbeş günlük süreden de az olmayacaktır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 59. maddesinde “İşverenler ve sigortalılar ile işyeri sahipleri, tasfiye ve iflâs idaresinin memurları, işle ilgili gerçek ve tüzel kişiler, Kurum’un denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarına bilgi verilmek üzere çağrıldıkları zaman gelmek, gerekli olan defter, belge ve delilleri getirip göstermek ve vermek, görevlerini yapmak için her türlü kolaylığı sağlamak ve bu yoldaki isteklerini geciktirmeksizin yerine getirmekle yükümlüdürler.” 86. maddesinde ise “İşveren, işyeri sahipleri; işyeri defter, kayıt ve belgelerini ilgili olduğu yılı takip eden yıl başından başlamak üzere on yıl süreyle, kamu idareleri otuz yıl süreyle, tasfiye ve iflâs idaresi memurları ise görevleri süresince, saklamak ve Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilen memurlarınca istenilmesi halinde onbeş gün içinde ibraz etmek zorundadır.” hükmü mevcuttur.

5510 sayılı Kanun’da, Kurum’un denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarına bilgi verilmek üzere Kanun’da sayılanlarca gerekli defter, belge ve kayıtları, bu memurlar tarafından istenilmesi durumunda istedikleri yere çağrıldıkları zaman gitmek, gerekli olan defter, belge ve delilleri götürüp göstermek ve vermek yükümlülükleri bulunmaktadır.

¹ Maddede geçen yetkili makam ve memurlardan kasıt, bu Kanun’da yer alan ve bu Kanun tarafından yetki verilen makam ve memurlar için geçerlidir. Kanun’dan yetki almamış olan hiçbir makam ve memur bu Kanuna göre defter ve belge ibrazını isteyemez. Aksi takdirde Kanun kapsamından çıkmış olacaktır.

213 sayılı VUK ve 5510 sayılı SGK Kanununda yasal defter, kayıt ve belgelerin yetkili makam ve memurların incelemesine sunulması için farklı uygulamalar geliştirilmiştir. **Defter ve belgelerin fiziken daireye götürülmesi için VUK'ta incelenecek olan kişinin muvafakati veya iş yerinin müsait olmaması gibi durumların varlığı gerekirken, SGK Kanun'unda ise yetkililerin çağırması halinde defter, belge ve kayıtları götürmek, göstermek ve vermek mecburiyeti getirilmiştir.** 5510 sayılı SGK Kanununda saklama müddeti içerisinde de ayrıca inceleme yapan memurlara ibraz etme mecburiyeti bulunmaktadır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 562. maddesine göre de "Bu Kanun hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, Kanun'un 210. maddesinin birinci fıkrasına göre denetime yetkili olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından istenmesine rağmen vermeyenler..." Ticaret Kanunu'nda ise istenme ve verme kavramları yer almaktadır.

6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 222. maddesine göre ticari davalarda delil olabilecek ticari defterlerin ibrazını mahkeme kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine kararlaştırabilir. Defterler mahkemeye ibraz edilmez ise delil olma niteliğini yitirecektir.²

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesi, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun uygulanacağı haller başlığı altında aşağıdaki atıflarda bulunmuştur. 2577 sayılı Kanun'da hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. 2577 sayılı Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun bu açık hükmü karşısında VUK'un 253. maddesine göre 5 yıldan fazla süre saklamak zorunda olmadığı defterleri kendisinden talep eden vergi mahkemesine vermek zorunda değildir³

29.07.1998 tarihinde 4369 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren düzenlemeye göre 256. madde içeriği vergi incelemesine tabi mükelleflerin inceleme elamanlarına defter ve belgeleri ibrazı için değil yetkili makam ve memurların talepleri için gerekli bilgilerin üçüncü kişilerden elde edilmesi ve yeminli mali müşavirlerin tasdike konu işlemleri ile sınırlı olan incelemeleri için gerekli defter, belge ve bilgilerin ibrazı için getirilen bir yükümlülük olduğu 280 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de yer almıştır.

Çalışmamızda "münhasıran" vergi incelemesini konu alan ve defter ve belgelerin ibrazını da içeren VUK'un İncelemenin Yapılacağı Yer başlığını taşıyan 139. maddesi ile Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti başlığını taşıyan 256. maddesi tarihsel süreçleri de dikkate alınarak incelenecektir.

² Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 222. maddesine göre ticari davalarda delil olabilecek ticari defterlerin ibrazını mahkeme kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine kararlaştırabilir. Ancak bu talep 10 yıl ile sınırlıdır. Bu sınır 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile belirlenmiştir. Defterler mahkemeye ibraz edilmez ise delil olma niteliğini yitirecektir.

³ <http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/347.pdf> (Son Erişim Tarihi: 31 Mayıs 2016)

2- VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA YASAL DEFTER ve BELGELERİN İBRAZİ

2.1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun İncelemenin Yapılacağı Yer Başlığını Taşıyan

139. Maddesine Göre Defter ve Belgelerin İbrazi ve/veya Daireye Getirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun İncelemenin Yapılacağı Yer başlığını taşıyan 139. maddesinde;

“Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir” hükmü yer almaktadır.

Madde metnine göre; inceleme esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması gerektiği, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılabileceği hüküm altına alınmış olup esas olanın işyerinde inceleme olduğu anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemelere göre, mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılması için;

- Öncelikle işyerine gidilip belirleme yapılması ya da yazı gönderilerek iş yerinin müsait olup olmadığı veya mücbir sebep halinin tespit edilmesi,
- Dairede incelemenin yapılmasını kararlaştırıldığında veya zorunlu hallerin var olması halinde ise mükelleften yasal defter ve belgelerin daireye ibrazı için yasal süre verilmesi, gerekmektedir.

Madde münhasıran vergi incelemelerinin yapılacağı yer ve vergi incelemesi yapılacağı durumlardaki defter ve belge ibrazına yönelik olduğundan Kanun’un 256. maddesinde yer alan ibraz zorunluluğu kapsamından daha özel bir düzenlemeyi içermektedir.

Maddeye göre “bir şekilde” mükellefe vergi incelemesi yapılacağı ya mükellefin işyerine gidilerek ya da bir yazı mukabilinde bildirilmesi gerekmektedir. Madde’nin yazım durumuna göre **asıl olan mükellefin iş yerine gidilip vergi incelemesi yapılmasıdır**. Maddede yer alan zaruri durumların tespiti veya mükellefin istemesi halinde ise inceleme, inceleme elemanın çalışma adresinde (dairede) yapılabilecektir. İncelemenin, inceleme elemanın çalışma adresinde yapılacağı mükellefle mutabık kalındığı durumlarda ise defter ve belgelerin daireye getirilmesi için kendisinden yazı ile istenilir. Defter ve belgelerin daireye ibrazı için verilecek sürede VUK 14. maddesinde yazılı süreden daha az olamayacaktır.

Mükellefin iş yerine gidilip vergi incelemesi yapılacağı mükellefe bildirilmeden ve iş yerinin müsait olup olmadığı⁴ vergi inceleme elemanı tarafından tespit edilmeden defter ve belgelerin incelenmek üzere daireye ibrazı istenemez. Mükellefin incelemeye alındığı, incelemenin dairede

⁴ Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 08/05/2006 tarih ve 2004/11576-2006/3932 sayılı kararı; Defter ve belgelerin ibrazı için çıkarılan yazının işyeri adresinde bizzat sanığa tebliğ edilmiş olmasına göre, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa 213 sayılı Yasanın 139/2’nci maddesinde öngörülen istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmadığı cihetle münnet suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi yasaya aykırıdır.

Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin 21/09/2006 tarih ve 2006/4499-7392 sayılı kararı; Defter ve belgelerin ibrazı için çıkarılan yazının işyeri adresine tebliğ edilmiş olmasına göre, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa, 213 sayılı Yasanın 139/2’nci maddesinde öngörülen istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmadığı cihetle, münnet suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi yasaya aykırıdır (Taştan, 2013, 171-172).

yapılması için mükellefin isteğinin bulunup bulunmadığı “en azından” mükellefe bir yazı ile bildirilmesi gerekmektedir. Tebliğ edilen yazı ile mükellefin vergi incelemesine tabi tutulacağı, iş yerinin müsait olup olmadığı ve incelemenin nerede yapılacağına dair mükellefin talebinin bildirilmesi istenmelidir⁵. Yazı üzerine mükellef, dairede yapılmasını talep ederse, incelemenin dairede yapılacağını mutabakata varıldığı ve defter ve belgelerin ibrazı için mükellefe yazılı bir şekilde süre verildiğinin tebliğ edilmesi ile ibraz mecburiyeti başlayacaktır.

Uygulamada ise önce mükellefe defter belge isteme yazısı gönderilmekte, yazı içeriğinde defter ve belgelerin daireye VUK 139 ve 256. madde hükümleri gereğince 14. madde kapsamında tebliğ tarihini izleyen 15 gün içerisinde defter ve belgelerin daireye ibrazı istenmektedir. Çalışmanın izleyen bölümünde ise mükellefin istemesi durumunda incelemenin mükellefin işyerinde yapılacağını, durumun yazı ile bildirilmesi gerektiği yer almaktadır.

Vergi incelemesinin yapılacağı asıl yer 139. maddeye göre mükellefin iş yeri ise, iş yerinde incelemenin yapılması, zaruri durumların varlığı veya mükellefin istemesi halinde ise dairede yapılması gerekmekte iken defter ve belge isteme yazılarında bu durumun tam tersi mükellefe bildirilmektedir. Mükellefle incelemenin dairede yapılacağına dair mutabakata varmadan düzenlenen ve tebliğ edilen defter ve belge isteme yazıları dolayısıyla ibraz yükümlülüğü uymayan mükellefler için de resen takdir yoluna gidilmekte ve cezai işlem uygulanmaktadır.

139. madde metnine göre, defter ve belgelerin -zaten işyerinde bulundurulması gerekliliğinden bahisle ibraz mecburiyetine yer verilmemiş, incelemenin dairede yapılması mükellef ile kararlaştırıldıktan veya gerekli mecburiyetler dahilinde daireye fiziken getirilmesi hususuna yer verilmiştir. 256. maddede ise defter ve belgelerin ibrazı ve arz edilmesi ile vurgulanan durum ise bilgi, defter ve belgeleri talep edenin istediği yere fiziken götürmesi değil, bu Maddedeki yetkili makam, memur ve yeminli mali müşavirlerin incelemelerini yapmaları için defter ve belgelerini hazır bulundurmalarıdır.

Defter ve belgelerin 139. maddedeki daireye getirilmesi durumunun haricinde, ibraz mecburiyeti kapsamında defter ve belgelerin ibrazını isteyen yetkili makam ve kişilere “fiziken” defter ve belgelerin bu kişi ve makamların dairesine, işyerine götürülmesi gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

2.2- 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti Başlığını Taşıyan 256. Maddesine Göre Defter ve Belgelerin İbrazı ve/veya Daireye Getirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti başlığını taşıyan 256. maddesinde;

(4369 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle değişen madde) “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zo-

⁵ Yazı içeriği VUK 139. madde hükümlerini içeren bir yazı şeklinde düzenlenmelidir. Bu yazı standart olarak düzenlenen defter belge isteme yazısı yerine bilgi yazısı da olabilir. Ancak, bu durumda ibraz mecburiyeti, incelemenin dairede yapılacağını mutabakata varıldığına dair “İncelemeye Başlama Tutanağı”nın düzenlendiği tarihten itibaren defter ve belge isteme yazısının tebliği ile başlayacaktır.

runluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.” hükmü yer almaktadır

Maddenin 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli ise;

“Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kısım gereğince muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecburdurlar” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan Madde hükmü 29.07.1998 tarihinde yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile genişletilmiş, 4369 sayılı Kanundaki 256. madde gerekçesine (Maliye Bakanlığı, 1998, 21) göre; *VUK’da belirtilen gerçek ve tüzel kişiler ile VUK’un mükerrer 257. Maddesi ile getirilecek zorunluluklara tabi olanlara teknolojik gelişmelere bağlı olarak defter ve belgelerin tutulması, izlenmesi ve muhafazasında izlenen yöntemlerin de değişmesi, değişen ekonomik olayların kavranması ve vergilendirilmesi gereği nedeniyle muhafaza edilen her türlü defter, belge ve karneler ile ilgili bilgilere ilişkin olarak mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etme mecburiyeti getirilmiştir.*

Bu değişiklik ile örneğin defterlerini bilgisayar ortamında izleyen mükellefler, kayıtlarını yalnızca kayıt ortamında değil manyetik ortamdaki haliyle de vergi inceleme elemanına ibraz etmek zorundadırlar. Manyetik ortamda sunulan bilgilerin istenilen formatta ve okunabilir halde şifresi ile birlikte sunulması da gerekmektedir.

VUK’un 256. maddesi uyarınca bu zorunluluk Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.⁶

3- İBRAZ MECBURİYETİNE UYULMADIĞI DURUMLARDA CEZAI MÜEYYİDELER

VUK’un 256. maddesi 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmeden evvel, bu Madde kapsamındaki ibraz mecburiyetine uymayanlar için Usülsüzlük Cezaları başlığındaki 352/I-4 bendinde yer alan ve 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan “Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen muhafazası mecburi vesikalarla evrakın yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi” hükmü kapsamında I. Derecede Usülsüzlük cezası kesilmesini gerektirmekteydi.

VUK 352/I-4. bendi kaldırıldıktan sonra bu cezanın yerine Kanun’un Mükerrer 355. maddesinde yer alan Özel Usülsüzlük Cezası öngörülmüştür. VUK’un Mükerrer 355. Maddesi 31.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanununun 80. maddesi VUK’a eklenmiş ve bu Madde’de yine 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmıştır.⁷ Maddenin ilgili bölümünün günümüzde yürürlükteki hali aşağıdaki gibidir.

⁶ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65MaliCozum/16-65%20MUSTAFA%20%C5%9E%C4%B0M%C5%9EEK.doc> (Erişim Tarihi: 11 Ekim 2015)

⁷ 2365 sayılı Kanun’un gerekçesinde, mali idare açısından bilgiye ulaşmanın önemi vurgulanmış ve bu önemi sebebiyle bilgi vermektan kaçınmanın önlenmesi amacıyla bu halin bir yaptırıma bağlanması gerekliliğine değinilmiş ve VUK Mükerrer 355. Maddenin getiriliş amacı böylece ortaya konulmuştur. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile maddenin uygulama alanı genişletilmiş ve 149, 150 ve 256. maddelerde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara da özel usülsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir (Danıştay Dergisi, 2013, 316-317).

“(4369 sayılı Kanununun 13 üncü maddesiyle değişen madde) Bu Kanun'un 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. Maddelerinde yer alan zorunluluklar ile Mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

...

Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. (5904 sayılı Kanununun 22 inci maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük; 01.08.2009) Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.”

Maddenin 2365 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan ikinci fıkrasındaki tebliğ yapılacak durumu anlatan “148. Madde gereğince bilgi istenilirken” ifadesi; “bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak” şeklinde değiştirilmiş ve “defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi” halinde de bu hükmün uygulanabilmesi açısından yazılı bildirim koşulunun bulunduğuna vurgu yapılmıştır.

4369 sayılı Kanunun gerekçesinde ise maddenin ikinci fıkrasındaki yazılı bildirim şartının uygulanma koşulu, bilgi verecek veya defter belge ibraz edecek olanlara bu zorunluluğa uyulmaması halinde cezaya muhatap olacaklarının ihbar edilmesi olarak açıklanmıştır.

Defter ve belge ibraz yükümlülüğü bir yana bırakılmak kaydıyla, 4369 sayılı Kanun ile bilgi verme yükümlülüğü hakkında yapılan değişiklik dikkate alındığında, düzenlemede “bilgi ve ibraz” yükümlülüğünden ve bu yükümlülüğe ilişkin yapılacak tebliğlerde “bilginin” verilmesinden bahsedilmiştir. ***Dolayısıyla lafzi yorumdan hareketle burada kanun koyucunun ayrı bir ibraz yükümlülüğü düzenlemediği, ibrazın istenilen bilgiye yönelik olduğu sonucuna ulaşılmaktadır*** (Danıştay Dergisi, 2013, 316-317).

02.07.1999 tarihinde yayımlanan Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi Sıra No: 1999/5 ve sonrasında 07.12.1999 tarihinde yayımlanan 280 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde “vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler adına mükerrer 355'inci madde hükmünün uygulanmasında duraksamaya düşüldüğü anlaşıldığından” açıklama yapılmasına gerek duyulmuştur. Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi Sıra No: 1999/5 ve 280 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 1.2. Bölümünde;

“Ceza kesilmesine rağmen bilgi ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi tebliğ edilecek, verilen süre içinde bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde ise, daha önce kesilen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılmak suretiyle uygulanacaktır.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerin verilen süre içinde ibraz edilmemesi hali 30'uncu maddenin 3 numaralı bendi uyarınca re'sen takdiri gerektirdiğinden, ilgili dönem vergi matrahı belirlenerek rapora bağlanacaktır. Dolayısıyla ***vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve vergi matrahının belirlenmesine ilişkin raporun düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesi gerekmeyecektir.***”

“Vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerin verilen süre içinde ibraz edilmemesi hali”ni; vergi incelemesinin VUK 134. maddesinde yer alan vergi incelemesi maksadı ve 139. maddesindeki incelemenin yapılacağı yer kapsamında değerlendirildiğinde ise,

- Vergi inceleme elamanının, VUK’un 134. maddesine uygun vergi incelemesi yapma maksadının olması,
- VUK. 139. maddesine uygun olarak vergi incelemesinin iş yerinde yapılması, inceleme konusunun mükellef bildirilmesi, iş yerinde incelemenin mümkün olmaması, zaruri sebepler veya mükellefin istemesi halinde dairede yapılması hususunda mutabakata varılması,
- Bu hususların tespitinin ardından daireye ibraz için belirli bir süre verilmesi gerekmektedir.

İnceleme elamanı istediği için inceleme dairede yapılamaz.⁸ Ancak inceleme elemanı vergi incelemesine tabi olacak mükellefe vergi incelemesine tabi tutulacağı hakkında bilgilendirme yaparak, mükellefin incelemenin dairede yapılması yönündeki isteğinin yazılı bir şekilde alınmasının ardından inceleme dairede yapılabilir ve defter ve belgelerin ibrazı için yazılı olarak süre verilir.

VUK’un İncelemede Uyulacak Esaslar başlığındaki 140. maddesi de 139. maddeye tamamlar nitelikte olup, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinin kanuni zorunluluk kapsamı alınması ile de mükellefin inceleme konusunda bilgilendirilmesi ve inceleme yerinin tespitinin tutanağa bağlanmasını amaçlamıştır.

VUK’un 140. maddesine göre;

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar.

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;

(6009 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.01.2011) 2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.

3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır);

4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılan verilir.

Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi Sıra No: 1999/5 ve 280 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer aldığı üzere Maliye Bakanlığı, VUK’un 139 ve 256. maddelerinde yer alan ibraz mecburiyetlerine farklı olarak bakmaktadır. 139. maddede yer alan vergi incelemesi ile -yine aksine mevzuatta başkaca bir belirleme olmadığından vergi incelemesine sahip- 256. Maddede yer alan makam ve memurlar tarafından talep edilen defter, belge ibrazı ile bilginin verilmesi durumları için cezai müeyyideler için ayrı düzenlemeye gitmiştir.

⁸ Danıştay 4. Dairesinin 11.11.1998 gün ve E:1997/5681; K:1998/4024 sayılı kararına göre; incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olduğu tespit edilmeden ya da yükümlünün bu yöndeki isteği sorulmadan defter ve belgelerin daireye ibrazı istenip, ibraz edilmemesi sonucu re’sen tarhiyat yapılamaz. Alıntı: Sakıp ŞEKER, Defter Ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları, www.esmmmo.org.tr/ http://www.esmmmo.org.tr/docs/bilgi_bankasi/2000-08_yaklasim_defter_ve_belgelerin_inceleme_elemanina_ibraz_edilmesinin_sonuclari.pdf

Konunun daha iyi anlaşılması amacıyla, bir aracı kurumun hisse senedi alım satımına aracılık ettiği kişi ve kurumların bilgilerini 256. maddedeki yetkili makam ve memurlar tarafından talep edildiği durumda, gerektiğinde ilgili defter ve belgelerinin de ibrazı istenebilir. Bu ibraz yükümlülüğü, üçüncü kişilere ait bilgilerin sağlanması ve kayıtlarının doğruluğunun tespitine yöneliktir. Ancak aracı kuruluş için yapılacak vergi incelemesi durumunda 139. maddeye uygun vergi incelemesi yapılması gerekmektedir. 256. madde kapsamındaki taleplere kamu idare ve müesseseleri de girmekte, bu kurumlardan da aynı madde kapsamında bilginin doğruluğunun sağlanması amacıyla ilgili defter ve belgelerinde ibrazı istenebilir.

VUK 139. madde ile 256. madde arasındaki en önemli fark, 139. maddenin münhasıran mükellefin “kendi” vergi incelemesi için düzenlenmiş olması, 256. maddenin ise vergi mükelleflerinin veya bilgi vermeye yükümlü olan her kişi ve kurumun üçüncü kişilerin vergisel durumlarının tespiti için kayıtlarında yer alan bilgi ve bu bilgiye dayalı defter ve belgelerinin ibraz edilmesi ile ilgili olmasıdır.

4- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERE YAPILACAK DEFTER ve BELGE İBRAZI

27 Sıra No’lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği’nin I- 1 Defter ve Belgelerin Yeminli Mali Müşavirlere İbraz Zorunluluğu başlığındaki bölümünde;

“Vergi Usul Kanununun 256. Maddesi hükmü uyarınca, yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar bu Tebliğ ile belirlenen usul çerçevesinde yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerini ibraz etmekle yükümlüdürler.

Bu zorunluluk yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazını isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları bulunmamaktadır.”

Defter ve Belgelerin Yeminli Mali Müşavirlere İbraz Edilmesinin Usul ve Esasları başlığını taşıyan 2. Bölümde ise;

“Defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenecektir. Bu yazılarda defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir şekilde yer verilecektir. Örneğin, KDV iadesi dolayısıyla, iade talebinde bulunan mükellefe mal ya da hizmet satan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılacak ise, talep yazısında bu hususa ve ayrıca tetkik edilmek istenilen işlemlere yer verilecektir.

İlgililer yeminli mali müşavirlerin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getireceklerdir.

Yeminli mali müşavirlerce defter ve belgelerin incelenmesi mükellefin iş yerinde yapılacaktır. Ancak, iş yerinin uygun olmaması veya ölüm, işin bırakılması gibi zaruri sebeplerle defter ve belgelerin iş yerinde tetkikinin fiilen imkansız olması ya da mükellefin istemesi halinde, defter ve belgelerin taraflarca belirlenecek bir yerde incelenmesi de mümkündür.

Defter ve belgeleri tetkik için talep eden yeminli mali müşavir mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla yükümlüdür. Ayrıca, tam tasdik sözleşmesi veya KDV iadesi tasdik sözleşmelerinin aslı ya da onaylı örnekleri mükellefe ibraz edilecek ve yapılacak tetkikin bu çerçevede olduğu açıklanacaktır. Mükellefler kimliklerini veya ibrazını istedikleri defter ve belgeleri tetkike yetkili olduklarını kanıtlayamayan yeminli mali müşavirlerin taleplerini yerine getirmekle yükümlü değildirler. Bu konularda tereddüdü bulunan mükellefler ilgili meslek odaları ve vergi dairelerinden bilgi alabileceklerdir.

Karşıt incelemenin bu Tebliğin II-3 bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde yazılı teyit alınmak suretiyle yapıldığı hallerde defter ve belge ibrazı talep edilmeyecektir. Bu gibi durumlarda, kendisinden teyit alınacak yeminli mali müşavire yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde durum yazılı olarak intikal ettirilecek ve alınacak teyit yazısına göre işlem tesis edilecektir.”

27 Sıra Nolu Tebliğ’de yer alan düzenleme VUK’un 139. maddesi kapsamında yer alan vergi incelemesine yetkililer tarafından yapılacak inceleme için gereken ibraz mecburiyetine benzetilmekle birlikte, YMM’ler için yapılacak ibrazın vergi incelemesine yetkili olanların aksine ibrazın tasdik konusu ile ilgili olması ve tasdik konusu haricindeki kayıt ve bilgilerin ibraz mecburiyeti dışında olduğuna yer vermektedir.

Tebliğ’e göre YMM’ler gerekçesini ‘önceden’ yazılı olarak bildirmedikleri mükelleflerden defter ve belge ibrazı isteyemezler, ibrazı istenen defter ve belgelerinde YMM’ler tarafından yapılacak tasdik konusu ile ilgili ve sınırlı olması gerekmektedir.

5- 256. MADDEDE YER ALAN YETKİLİ MAKAM ve MEMURLAR

VUK 256. maddesinde “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar” hükmü yer almakla birlikte maddede yer alan yetkili makam ve memurlar tanımı açıklanmamıştır.

Açıklama yapılmadığından bu Madde kapsamında yetkili makam ve memurlar kavramlarından aynı Kanun’un 135. maddesinde yer alan makam ve memurların anlaşılması, kısaca VUK tarafından vergi incelemesine yetkili olan makam ve memurlar anlaşılması gerekmektedir.

6- VERGİ USUL KANUNU TASLAĞI KAPSAMINDA DEFTER ve BELGELERİN İBRAZI ve veya DAİREYE GÖTÜRÜLMESİ

Vergi kanunlarının yenileme çalışmalarının sonucu olarak Vergi Konseyi tarafından başlatılan Vergi Usul Kanunu taslağının son hali 30 Eylül 2015 tarihi itibarıyla kamuoyu ile paylaşılmıştır. Tasarı metinde yürürlükteki Kanun’un 139. maddesinde yer alan İncelemenin yapılacağı yer başlığındaki madde, tasarı metinde 103. maddeye alınmış ve büyük bir değişiklik olmadan içeriği korunmuştur.

| Yürürlükteki Kanun Maddesi | Tasarı Kanundaki Madde |
|---|--|
| <p>MADDE 139- (1) Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. (2) İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.</p> | <p>MADDE 103- (1) Vergi incelemeleri, incelemeye tabi olanın iş yerinde veya dairede yapılır. (2) İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkansız olur ise inceleme her hal ve takdirde dairede yapılır. (3) İncelemenin dairede yapılması hâlinde incelemeye tabi olanın gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. Belli edilen süre içerisinde istenilen defter veya belgeleri mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için tekrar uygun bir süre verilir.</p> |

Yukarıda yer aldığı üzere tasarı metinde büyük bir değişiklik bulunmamakla birlikte, incelemenin esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır hükmüne dairede de yapılabilir hükmü eklenmiştir⁹. Madde metnine dairede inceleme yapılabilir olmasının eklenmesinde mahkemelerin ibraz etmeme kapsamında verdikleri kararlarda işyerinde incelemenin yapılmadığı gerekçelerini bertaraf etme amacı taşımaktadır.

Diğer bir değişiklik ise Maddenin 2. bendinde yer alan “iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olması” durumu için taslak metinde bu durumlarda incelemenin her hal ve takdirde dairede yapılacağına yer vermiştir. Ayrıca bu bentte yer alan “mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir” hükmü kaldırılmıştır. Bu metnin kaldırılmasının gerekçesi, ilk bentte yer verilen incelemenin dairede de yapılabileceği durumu nedeni ile olsa da, bu durumda mükellef veya vergi sorumluları inceleme elemanı istemediği zamanlarda incelemenin dairede yapılamayacağı sonucu ortaya çıkacaktır.

7- SONUÇ

İnceleme yasal olarak iş yerinde yapılması gerekmektedir. Zaruri sebepler ve mücbir sebepler ile mükellefin isteği doğrultusunda inceleme dairede yapılabilir. İncelememeye başlanılmasından evvel inceleme konusu mükellefe açık bir şekilde izah edilmesi de gerekir. İnceleme elemanı istediği için inceleme dairede yapılamaz, ancak iş yerinde gidilmeden evvel mükellefe yazılı bildirim yapılmak

⁹ “Madde metni ‘İncelemenin esas itibariye iş yerinde yapılır’ tanımının kaldırılmamın ötesinde bir değişiklik içermemektedir.” Ahmet KAVAK, Vergi Usul Kanunu Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışma, İstanbul YMM Odası, Sunum, S.18, http://www.istanbulymmoo.org.tr/dosyalar/2016_02_VUK_TasariCalismasi.pdf.

suretiyle inceleme yeri konusunda tercihi sorulur ise inceleme işyeri yerine dairede yapılabilir. Bunun için mükellefin muvafakati şarttır.

İnceleme yeri mükellef ile kararlaştırılmadan önce defter ve belge ibrazı için düzenlenen defter ve belge isteme yazılarının, bu yazılara istinaden yapılan işlemlerin de yasal bir hükmü bulunmamaktadır.

Dairede yapılan inceleme için önce mükellef isteğinin veya zaruri sebeplerin var olması gerekir (VUK 139). Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmadan evvel inceleme konusunun açık olarak izah edilmesi gerekir (VUK 140/2). İşe başlanılmasının ardından defter ve belgelerin daireye ibrazı için yazılı süre verilir. İbraz mecburiyeti de, inceleme yerinin tespit edilmesi ve işe başlanıldığına dair tutanağın düzenlenmesi ardından mükellefe tebliğ edilecek olan yazılı süre içerisinde yapılması gerekecektir.

Yazılı olarak verilen süre içerisinde ibraz mecburiyetini yerine getirmeme hali VUK 30/3 numaralı bendi uyarınca re'sen takdiri gerektirdiğinden, ilgili dönem vergi matrahı belirlenerek rapora bağlanacaktır. Dolayısıyla vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve vergi matrahının belirlenmesine ilişkin raporun düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesi gerekmektedir.

Mükellefe ulaşılmadığı takdirde incelemeye başlanması içinse mutlaka VUK'ta yer alan "bilinen adres" olarak yer alan mükellef adreslerine tebligat yapılması gerekir.

VUK 256. maddede yer alan yetkili makam ve memurların bu Kanun'da yer alan kişi ve makamlar olması gerekmektedir. Bu Kanun'da yer almayan makam ve memurlar için mükellefler tarafından ibraz mecburiyeti bulunmamaktadır. Yeminli mali müşavirler için yapılacak ibrazlar için ibraz mecburiyetinin yeminli mali müşavirin tasdik konusu ile ilgili ve sınırlı olması gerekmektedir.

VUK 139. madde ile 256. madde arasındaki en önemli fark, 139. maddenin münhasıran mükellefin "kendi" vergi incelemesi için düzenlenmiş olması, 256. maddenin ise vergi mükelleflerinin veya bilgi vermekle yükümlü olan her kişi ve kurumun üçüncü kişilerin vergisel durumlarının tespiti için kayıtlarında yer alan bilgi ve bu bilgiye dayalı defter ve belgelerinin ibraz edilmesi ile ilgili olmasıdır.

30.09.2015 tarihinde yayımlanan VUK tasarısında, incelemenin esas itibarıyla iş yerinde yapılacağı hükmüne, dairede de yapılabileceği hükmünü eklemekten başka bir değişiklik yapılmadığı gözlemlenmektedir.

Oysa incelemeye ne zaman başlanılacağı detayı yürürlükteki kanunda da, tasarı metinde de bulunmamaktadır. Mükellefe vergi incelemesi yapılacağına dair gönderilen defter belge isteme yazısının, incelemeye başlama tutanağının imzasından önce bir hüküm ifade edip etmediği, bu tutanak imzalandıktan sonra ayrıca bir defter belge isteme yazısının tebliğinin gerekip gerekmediği ise yargı kararları bırakılmıştır.

KAYNAKÇA

- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Tarh Zamaşaımı Dolduktan Sonra Defter Belge İbrazı İstenmesi Şeklindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi, <http://istanbulymm.org.tr/resimler/dosyalar/347.pdf> (Erişim Tarihi: 21.10.2015)
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Vergi Usul Kanunu Tasarısı, http://www.istanbulymm.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf (Erişim Tarihi: 11.02.2016)
- KAVAK, A. Vergi Usul Kanunu Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışma, İstanbul YMM Odası, Sunum, http://www.istanbulymm.org.tr/dosyalar/2016_02_VUK_TasariCalismasi.pdf. (Erişim Tarihi:

11.02.2016)

- Maliye Bakanlığı; (07.12.1999) 280 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara
- Maliye Bakanlığı; (02.07.1999) Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi Sıra No: 1999/5
- Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Bir Reformun Anatomisi, Ankara 1998, s.21.
- ŞEKER, S. Defter Ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları, www.esmmmo.org.tr/ (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2015)
- ŞİMŞEK, M. Defter Ve Belgelerin Zayıf Olması Ve Hukuki Sonuçları, Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım -Aralık 2003, Sayı 65. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65MaliCozum/16-65%20MUSTAFA%20%C5%9E%C4%B0M%C5%9EEK.doc> (Erişim Tarihi: 11.10.2015)
- TAŞTAN, M. Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt Ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2. madde) Adalet Dergisi, Yıl:2013, Sayı:45, s.171-172, http://www.yayin.adalet.gov.tr/adalet-dergisi/45.sayi/8_mehmettastan.pdf (Erişim Tarihi: 11.10.2015)
- T.C. Yasalar (10.01.1961), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)
- T.C. Yasalar (31.05.2006), 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (26200 sayılı)
- T.C. Yasalar (14.02.2011), 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı)
- T.C. Yasalar (12.01.2011), 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27836 sayılı)
- T.C. Yasalar (06.01.1982), 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (17580 sayılı)
- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.563a7d0de85c29.38955676 (Erişim Tarihi: 12.09.2015)
- Vergi Dava Daireleri Kararları, Danıştay Dergisi, Yıl: 2013, Sayı: 133, s. 316 -317 http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104620.pdf (Erişim Tarihi: 21 Ekim 2015)
- http://www.esmmmo.org.tr/docs/bilgi_bankasi/2000-08_yaklasim_defter_ve_belgelerin_inceleme_elemanina_ibraz_edilmesinin_sonuc_lari.pdf