

Vergi İnceleme Süreci: Sorunlar ve Çözüm Önerileri



Fikret Çetinkaya

Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Yöneten - yönetilen, devlet - vatandaş ilişkisi olduğu sürece vergilerin de var olduğunu ve olacağını biliyoruz. Bu süreçte kamu idaresi doğal olarak vergi gelirlerini artırmak, bütçe hedeflerine ulaşmak isterken mükellefler de Magna Carta'dan (1215) bu yana devletin birey haklarını gözeterek hukuk kuralları içerisinde vergilendirme yapmasını talep etmektedirler. Vergi denetimi, adil, tabana yayılmış bir vergilendirmenin yapılması ve gönüllülüğü teşvik eden bir anlayışın temin edilmesi için zorunludur. Ancak devlet - birey ilişkisinde güçlü konumda olan devletin vergi denetimini hukuk kurallarına bağlı olarak gerçekleştirmesi hukuk devletinin bir gereğidir.

Bize düşen vergilendirme yetkisinin gerekliliğine saygı göstererek ülkenin ihtiyaçlarına uygun, adil, tarafsız ve olabildiğince şeffaf bir vergilemenin gerçekleşmesine katkı vermek, diğer taraftan mükellef haklarının bilinmesini, daha ileri noktalara götürülerek geliştirilmesini ve uygulanmasını sağlamak ve savunmaktır. Ancak bu yaklaşım ve değerlerle kendimize, mesleğimize, ülkemize, vergi idaresi ve mükelleflere karşı olan sorumluluğumuzu yerine getirebileceğimizi düşünüyoruz. Bu sorumluluk kapsamında bu makalede vergi idaresinin en önemli denetim yetkilerinden biri olan ve büyük oranda vergi müfettişlerince gerçekleştirilen vergi inceleme süreçlerine dair sorunları ele alacağız.¹ İncelemeye başlama tutanağı alınmasından vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmesine kadar geçen süreci vergi inceleme süreci olarak tanımlayıp sorunların tespiti ve çözümüne dair düşüncelerimizi paylaşacağız.

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) vergi idaresine verdiği dört tür denetim yetkisi (yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama) içinde sıklıkla başvurulan yollardan biri de vergi incelemesidir. Her ne kadar vergi inceleme yetkisine ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da sahip olsalar da bu makalede vergi müfettişlerince gerçekleştirilen vergi inceleme süreçleri ele alınacaktır.

Vergi İncelemelerinin Artan Önemi

Son yıllarda vergi incelemeleri alanında önemli yapısal değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Vergi müfettişlerinin sayısı 2011 yılından itibaren neredeyse iki katına çıkmıştır. 2016 yılı başı itibarıyla Vergi Denetim Kurulu'nda (VDK) görev yapan toplam 9.204 vergi müfettişinin %58 gibi çok büyük bir bölümü (5.361 kişi) mesleğe yeni başlamış vergi müfettiş yardımcılarında oluşmaktadır.¹ Bu grubun kazanacağı tecrübe ve bilgi birikimiyle birlikte vergi inceleme kapasitesinin önümüzdeki yıllarda çok daha etkin hâle geleceğini öngörebiliriz.

"Bizlere düşen; vergilendirme yetkisinin gerekliliğine saygı göstererek ülkenin ihtiyaçlarına uygun, adil, tarafsız ve olabildiğince şeffaf bir vergilemenin gerçekleşmesine katkı vermek, diğer taraftan mükellef haklarının bilinmesini, daha ileri noktalara götürülerek geliştirilmesini ve uygulanmasını sağlamak ve savunmaktır. Ancak bu yaklaşım ve değerlerle kendimize, mesleğimize, ülkemize, vergi idaresi ve mükelleflere karşı olan sorumluluğumuzu yerine getirebileceğimizi düşünüyoruz."

İnsan kaynağı gücünü artıran VDK bir taraftan da uzmanlaşmayla mükelleflerin incelemeye seçilmelerinde izlenen, geliştirilen yöntemlerle, teknoloji kullanımıyla, standart hâle getirilmeye çalışılan vergi inceleme süreçleriyle, yurtdışı vergi denetim birimleri ile yapılan görüşmeler ve bilgi paylaşımlarıyla daha etkin bir vergi denetimini gerçekleştirmeyi hedeflemektedir.

"VDK 2015 faaliyet raporuna göre vergi incelemeleri sonucunda 9,8 milyar TL vergi tarh edilmesi, 18,8 milyar TL toplam vergi cezası kesilmesi istenilmiştir."

VDK 2015 yılı faaliyet raporuna göre, vergi müfettişlerince 2015 yılında toplam 58.676 mükellef incelenmiş ve bu incelemeler sonucunda tarhı istenen vergi tutarı 9,8 milyar TL, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise 18,8 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.ⁱⁱ Bu rakamların uzlaşma, cezada indirim veya dava sonrası kesinleşen tutarları bilinmemekle birlikte mükelleflerin karşı karşıya kaldıkları vergi, ceza ve gecikme faizi tutarlarının çok ciddi ekonomik sonuçları olmaktadır. Bunun yanı sıra vergi incelemeleri mükellefin vergi idaresi, iş ortakları ve kamuoyu nezdindeki itibarı açısından da en az doğurduğu ekonomik sonuçlar kadar önem taşımaktadır. Bu nedenle artık başta kurumsal ilkeleri benimseyen şirketler olmak üzere mükelleflerin gündeminde vergi, vergi yönetimi ve vergi incelemeleri giderek daha çok önem verilmesi gereken bir konu hâline gelmektedir.

ⁱ VDK 2015 yılı faaliyet raporunda yer alan tutarlar vergi inceleme raporlarında önerilen rakamlar olup kesinleşen rakamlar değildir. Ayrıca belirtilen tutarlara vergi asılları üzerinden hesaplanan gecikme faizi tutarları dâhil değildir.

Başlıca Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vergi inceleme süreçleriyle ilgili tespitleri ele almadan öncelikle şu hususu vurgulamakta yarar görülmektedir: Vergi incelemelerinin kayıt dışı ekonominin azalmasına, vergiye gönüllü uyumun artmasına yapacağı katkı yadsınamaz. Ancak tek başına vergi incelemeleriyle maliye ve vergi politika amaçlarına ulaşmak mümkün değildir. Bu anlamda vergi ve demokrasi, vergi ahlakı, vergi adaleti, verginin tabana yayılması, vergiye gönüllü uyum, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, vergi gelirlerinin toplanması, vergi yükü, vergi afları gibi temel vergi politikalarının önemini göz ardı etmemek gerekir. İyi işleyen bir vergi sisteminin oluşturulması bu politikalara uygun yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesini ve tutarlılıkla uygulanmasını gerektirir. Vergi incelemesinin bu amaçlar içerisindeki rolünün sınırlı olduğu unutulmamalıdır.

Tarafsız bir gözle bakıldığında son yıllarda yapılan yasal düzenlemeler kısmi iyileştirmeler sağlasa da vergi incelemesi ile ilgili süreçlerde hâlâ bazı sorunların devam ettiğini belirtmemiz gerekir. Vergileme ilişkisinin değişken ve karmaşık yapısı dikkate alındığında vergi inceleme süreçleriyle ilgili yeni sorunlarla karşılaşılması doğal olmakla beraber buna cevap verecek reformların, düzenlemelerin yapılması da ihtiyaç hâline gelmektedir. Bu çerçevede aşağıda belirtilen sorun ve çözümlerin yeni Vergi Usul Kanunu (VUK) hazırlık çalışmalarının yapıldığı bugünlerde dile getirilmesini sorumlu vergicilik anlayışının gereği olarak görmekteyiz.

Vergi İnceleme Sürecinin Hukuki Bir Süreç Olduğu Gerçeğinin Göz Ardı Edilmemesi

Vergi idaresi mükelleflerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini, yoklama, arama ve bilgi toplama yanında

çok büyük oranda vergi incelemeleri ile sağlamaktadır. Yasal düzenlemelere rağmen, vergi kültürü ve ahlakına bağlı olarak mükelleflerin beyan ödevini hiç yerine getirmemesi veya eksik, hatalı yerine getirmesi mümkündür. VUK'un 135-141'inci maddelerine göre, vergiyi doğuran olayı ve mükellefiyetle ilgili durumları ortaya çıkarmak, beyanların doğruluğuna saptamak üzere idareye tanınan en önemli hukuksal araç vergi incelemesidir.

"Vergi inceleme süreçleriyle ilgili sorunlardan ilki ve en önemlisi bu sürecin hukuki bir süreç olduğu, dayanak ve sınırlarının da hukuk kurallarıyla belirli olduğu gerçeğinin bilinmesi ve tarafların buna uygun davranmasının sağlanmasıdır."

Ancak başta Anayasa olmak üzere, vergi kanunları ve vergi inceleme yönetmelikleri gibi yasal düzenlemeler vergi incelemesinin yasal dayanaklarını oluşturur ve sürecin sınırlarını belirler. Avrupa Birliği Adalet Divanı'na göre ayrımcılıktan kaçınıldığı sürece vergi denetim usulleri üye devletlerin egemenlik yetkileri içinde görülmektedir. Bununla birlikte OECD'nin vergi idarelerinin çalışmasına ve işbirliğine yönelik olarak yaptığı çalışmalar, Avrupa Konseyi'nin çalışmaları, Birleşmiş Milletler'in ihtisas kuruluşlarının çalışmaları ve AB müktesebatında yarılan düzenlemeler kimi zaman bağlayıcı kimi zaman da yol gösterici düzenlemeler olarak değerlendirilmekte ve iç hukuktaki yasal düzenlemelere kaynaklık etmektedir.² Ayrıca ulusal ve uluslararası mahkeme kararları da uygulamalara yön vermektedir. Son dönemde bireysel

başvuru kapsamında özellikle Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlar mükellef haklarının korunması açısından yol gösterici niteliktedir. Bu nedenle vergi idaresinin ve vergi müfettişlerinin sürecin yukarıda belirttiğimiz hukuki bileşenlerini göz ardı etmeden vergi incelemelerini gerçekleştirmeleri büyük önem taşımaktadır. Yeni yasal düzenlemeler yapılmaya dâhi mevcut hukukun uygulanması ve dikkate alınması durumunda uygulamadan kaynaklanan pek çok sorunun giderilmesi mümkün olacaktır. Dolayısıyla vergi inceleme süreçleriyle ilgili sorunlardan ilki ve en önemlisi bu sürecin hukuki bir süreç olduğu, dayanak ve sınırlarının da hukuk kurallarıyla belirli olduğu gerçeğinin bilinmesi ve tarafların buna uygun davranmasının sağlanmasıdır.

Mükellef Haklarının Bilinmesi ve Savunulması

Vergi inceleme sürecinde en sık görülen sorunlardan biri de süreç boyunca mükelleflerin haklarının kendilerince bilinmemesi, savunulmaması veya gerektiği gibi savunulamamasıdır. Söz konusu haklar mevcut yasal düzenlemelerle belirlenmesine rağmen uygulamada bu hususlara tam anlamıyla riayet edilmediği görülebilmektedir.

Örneğin mükellefler inceleme konusu, safhaları ve sonuçları hakkında bilgi talep ettiklerinde bu talepler genellikle karşılık bulmamaktadır. İnceleme elemanları bu hakkı uygulamak konusunda isteksiz davranmakta, mükellefe inceleme konusu hakkında yeterli bilgilendirme yapmadan, kendi varsayımlarına ve planlarına uygun şekilde incelemeyi sonuçlandırmak istemektedirler. İncelemeye başlama tutanağında incelemenin nedeni kısmına zaman zaman "risk analiz sonucu" gibi genel bir ifade kullanılarak inceleme nedeni somutlaştırılmamaktadır.

İncelemenin devamında da inceleme elemanı kendi çalışma planına göre bilgi ve belgeler isteyerek incelemesini yürütmektedir.

"Hakkındaki iddianın ne olduğunu bilmeyen bir mükellefin, inceleme konusuyla ilgili ispat ve savunma haklarını tam olarak kullanması beklenemez. İnceleme ile geniş anlamda yargılama süreci başlamış olmaktadır. Dolayısıyla incelemeye başlanıldığı andan itibaren adil yargılanma hakkına riayet edilerek mükellefin haklarının korunması gerekir."

Süreçte mükellef ise bu çalışmalardan çıkardığı sonuçlarla incelemenin yönünü, mahiyetini anlamaya çalışmaktadır. İncelemenin en önemli dayanağı olan inceleme tutanağının imzalanması sırasında dâhi incelemenin sonuçlarına dair bilgi verilmemektedir. Ancak bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla yakın zamanda Maliye Bakanlığı'nca çok olumlu bulduğumuz bir düzenleme yapılmıştır.ⁱⁱⁱ Buna göre artık incelemeye alınan mükellefler tutanak aşamasında incelemenin muhtemel sonuçlarını öğrenebilecek, bu bilgilendirme çerçevesinde tutanağı imzalayacak ve muhtemelen vergi inceleme raporunda herhangi bir sürprizle karşılaşmayacaklardır. Uygulamanın standart hâle getirilmesi açısından yapılacak bir düzenleme ile başta bilgilendirmenin yazılı olarak yapılması, tutanağa geçirilmesi sağlanmalı ve

ⁱⁱⁱ 6.11.2015 tarih ve 29524 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan yönetmelikle "Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında yönetmelik" in 16 ncı maddesine eklenen fıkra "Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir."

bilgilendirmeye ilişkin içerik detayları da belirlenmelidir.

Bilindiği gibi VUK'a göre tam incelemeler 12 ay, sınırlı incelemeler ise 6 ayda bitirilmelidir. Gerekli durumlarda ise incelemelerin bitirilmesi için 6 ay daha ek süre alınabilmektedir. Ancak uygulamada istisnai olarak başvurulması gereken süre uzatma mekanizması haklı sebepler olmaksızın kullanılmakta ve böylelikle mükellefin incelemenin zamanında bitirilmesini isteme hakkı ortadan kaldırılmaktadır. Öte yandan vergi müfettişleri beş yıllık tarh zaman aşımı süresini durdurmak ve zaman kazanmak için konuyu takdir komisyonuna sevk edip zaman aşımı süresini uzatmaktadır. Danıştay'ın bu uygulamanın hukuka aykırı olduğunda dair vermiş olduğu kararlara rağmen hâlen benzeri uygulamalara devam edilmektedir.

Bir başka ihlal ise mükellefin lehine olan konuların dikkate alınmamasıdır. İnceleme elemanının sadece mükellef aleyhine olan hususları değerlendirip lehine olan hususları göz ardı edebileceği ya da bunların sadece yargı tarafından inceleme konusu yapılabileceği yönündeki anlayış hukuka uygun değildir. Oysa vergi incelemesinde amaç VUK'un 134'üncü maddesi uyarınca, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Konuyu uygulamadan örneklendirmek gerekirse, açıktan ödenen ücrete dair gelir vergisi stopajı eleştirisi yapılırken söz konusu ücret gelir veya kurumlar vergisi matrahında gider olarak dikkate alınmayabilmektedir. Benzer şekilde şirketin transit satışları nedeniyle yüklenilen KDV indirimi eleştirilirken söz konusu KDV maliyet ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayabilmektedir. Dönem kayması

nedeniyle bir yılın giderleri azaltılırken, azaltılan diğer kısım ilgili olduğu yılın giderlerine eklenmeyebilmektedir. Böyle olunca da incelemede mükellef lehine olan konuların dikkate alınması hakkı ihlal edilmektedir. Oysa VUK'un yukarıda belirttiğimiz maddesi gereğince incelemede düzeltme, iade yapma da dâhil olmak üzere mükellef lehine olan konular dikkate alınmalıdır.

Taraflar inceleme sürecinde birbirlerine karşı saygılı olmalı, tehditkâr konuşmalardan, zorlamalardan uzak durulmalı, gereksiz çalışmalar ve talepler yapılmamalı, kamu gücü saygılı biçimde kullanılmalıdır. İncelemenin mükellefin işlerini en az etkileyecek şekilde ve mesai saatleri içerisinde yapılmasına özen gösterilmelidir. Aksi takdirde mükelleflerin özenli davranış talep hakkı da ihlal edilmiş olur.

Vergi Müfettişlerinin Organizasyon Yapısı, Yeterliliği ve Tarafsızlığı

VDK, 2011 yılında vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkileriyle, etkin bir vergi denetim sistemi oluşturulması ve vergi inceleme görevinin tek elden yürütülmesi amacıyla uzmanlaşma ve işbölümü göz önünde bulundurularak yeniden örgütlendirilmiştir. Böylelikle daha önce vergi inceleme yetkisine sahip maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri VDK olarak tek bir çatı altında ve vergi müfettişi unvanıyla, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı bir birim olarak birleştirilmiştir. Bu durum doğal olarak kendi farklı kurul yapılanmaları içinde geleneklerine, çalışma usullerine bağlı olarak görev yapan vergi inceleme elemanlarının tarafsızlığının devam edemeyeceği tartışmalarını da birlikte getirmiştir. Hâlen de bu tartışmalar kamuoyunda yaşanmaktadır.

“Vergi müfettişleri görevlerinin ifası sırasında her türlü baskıya, yönlendirmeye engel olacak mekanizmalarla korunmalı, ilkeleri, çalışma prensipleri, hassasiyetleri dönemden döneme, mükelleften mükellefe değişmemelidir.”

VDK'nın vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkileriyle kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir rol üstlenebilmesi için adil ve tarafsız olması önemlidir. Kurumun özerk bir yapıda, her türlü etkiden uzak, tarafsız olarak görev yapması şarttır. Bunun için de VDK'nın planlama, karar ve yönetim fonksiyonuna mükellef temsilcileri, YMM, SMMM gibi meslek temsilcileri, ilgili akademisyenler dâhil edilerek katılımcı ve şeffaf bir yapıya geçilmelidir.

Öte yandan vergi müfettişleri de görevlerinin ifası sırasında her türlü baskıya, yönlendirmeye engel olacak mekanizmalarla korunmalı, ilkeleri, çalışma prensipleri, hassasiyetleri dönemden döneme, mükelleften mükellefe değişmemelidir. Bunun için başta özlük hakları olmak üzere, çalışma koşulları ve ücretleri, devlet hiyerarşisi içinde kariyer imkânları mutlaka iyileştirilmeli, gerek mesleğe alınmaları gerekse yetiştirilmeleri esnasında başta hukuk alanında olmak üzere teknik ve davranışsal bilgilerini arttıracak eğitimleri önemsenmelidir. Sadece devletin değil aynı zamanda mükellefin de haklarının korunması da teşvik edilmelidir. Ancak, bu şekilde adalet, hukuk ve vicdani değerler gelecek kaygılarına ve olabilecek baskılara, yönlendirmelere galip gelebilecektir.

“İnceleme sürecinde mükelleflerin belki de ilk ve en önemli sorusu “Neden ben?” olmaktadır.”

İncelemeye Seçilme Kriteri ve “Neden Ben?” Sorusunun Cevabı

VDK 2015 yılı faaliyet raporuna göre, Türkiye’de 2015 yılında genel vergi inceleme oranı sadece %2,32’dir. Bu nedenle inceleme sürecinde mükelleflerin belki de ilk ve en önemli sorusu “Neden ben?” olmaktadır. Tıpkı bireyler gibi mükellefler de buldukları gruplar içerisinde sık sık kendilerini diğerleriyle kıyaslama ihtiyacı duyarlar. Bu kıyaslama açıklanamadığı, “Neden ben?” sorusu cevaplanamadığı takdirde mükellefle idare arasındaki güven ilişkisi daha incelemenin başlangıcında yara almış olur. Bu duruma engel olmak için vergi incelemeleri vergi mahremiyeti çiğnenmeden ama şeffaflıkla, haklı gerekçelerle, katılımcı bir vergi inceleme stratejisiyle ve kamuoyunun bilgisi dâhilinde gerçekleştirilmelidir. Bu kapsamda incelemelere dair iller, meslek ve sektörler, incelenen konular gibi istatistiki bilgiler kamuoyu ile paylaşılmalıdır.

Öte yandan 10.07.2011 tarih ve 646 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı ve vergi incelemesine tâbi tutulmalarına dair bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği belirtilmesine rağmen

henüz bir düzenleme yapılmış değildir. Bu konuda yasal bir düzenleme yapılması ve vergi incelemelerinin bu esaslara uygun gerçekleştirilmesi şeffaflık açısından önemli bir iyileşme sağlayacaktır.

“Sadece kurumsal, kayıt altında olan büyük mükelleflerin değil; kayıt dışılığın yüksek olduğu mükellef ve sektör grupları da incelenmelidir. Verginin tabana yayılması, vergiye gönüllü uyumun artması ve vergi incelemelerinde adalet ve güven duygularının gelişmesi açısından da bu şarttır.”

Olağan durumda vergi incelemesine risk bazlı denetim kriterlerine göre seçim yapılır. Bunun dışında ihbarlı inceleme, karşıt inceleme, diğer kamu kurumlarının tespitleri üzerine gerçekleşen incelemeler olmakla birlikte asıl olan ülkenin ihtiyaçlarına cevap veren, vergi tabanının genişlemesine, kayıt dışı ekonominin azalmasına yardımcı olan inceleme plan ve programları çerçevesinde incelemelerin yürütülmesidir.

Sadece kurumsal, kayıt altında olan büyük mükelleflerin değil kayıt dışılığın yüksek olduğu mükellef ve sektör grupları da incelenmelidir. Verginin tabana yayılması, vergiye gönüllü uyumun artması ve vergi incelemelerinde adalet ve güven duygularının gelişmesi açısından da bu şarttır. Elbette idarenin incelemeye seçme, sevk etme konusunda takdir hakkı vardır ve olmalıdır. Ancak bu takdir hakkının keyfi veya belirli özel bir amaçla gerçekleşmediğinden mükellefler emin

olmalıdır. Hukuksal açıdan idarenin takdir hakkının kullanımı da orantılılık ve ölçülülük ilkelerine tâbidir. Aksi takdirde incelemelerin taraflı ve belli bir amaca yönelik olduğu iddiası her zaman güven ilişkisini tehdit etmeye devam edecektir.

“Arzu edilen, lafzi yorumun yeterli olmasıdır. Ancak bunun için yasanın kanun dilinin açık olması, herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması, gerekenleri kapsamaması, gerekmeyenleri ise kapsamaması temel kural olmalıdır.”

Vergi İncelemelerinde Yorum ve İspat
İnceleme sürecindeki en kritik konulardan biri de inceleme elemanlarının ispat ve yorum meselesine ilişkin yaklaşımlarıdır. Bilindiği gibi vergi incelemesi sonucunda vergi müfettişleri tarafından kaleme alınan raporlar bir iddianame niteliğindedir. Bu yönüyle inceleme raporları vergilemeye ilişkin olayların somut olarak ortaya konulduğu, iddiaların ispat edildiği, kanunun olaya uygulandığı belgelerdir. Vergi kanunlarında çok açık olmayan yerlerde yorum kuralları devreye girebilir. Arzu edilen lafzi yorum yeterli olmasıdır. Ancak bunun için yasanın kanun dilinin açık olması, herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması, gerekenleri kapsamaması, gerekmeyenleri ise kapsamaması temel kural olmalıdır. Bu yönüyle hem yasal düzenlemeler hem de bu düzenlemelere dair gerekçeler özenle hazırlanmalı, düzenlemelerin hazırlanması aşamasında Danıştay’dan görüş alınmalıdır. Aksi hâlde aynı konu ile ilgili farklı görüşler ortaya çıkabilecek, mağduriyetler yaşanabilecektir.

Öte yandan VUK'un 140'ıncı maddesine göre vergi incelemesi ile görevli olanların vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri belirtilmiştir. Bu hükümden Anayasa'ya ve vergi kanunlarına aykırı hükümler barındıran, normlar hiyerarşisine uygun olmayan alt düzenlemelere uyulması gerektiği sonucu çıkartılmamalıdır. Aksi bir uygulama, Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında vergilerin kanuniliği ilkesine ve hukuka aykırıdır.³

"Unutulmaması gereken; vergi inceleme sürecinin bir doğruyu, gerçeği arama yolculuğu olduğudur. Bu nedenle kanuni, somut dayanaklara sahip, ispat edilmiş, kanıtlanmış iddialar raporlara konu edilmeli, mükellefler çok uzun ve maliyetli yargı süreçleriyle karşı karşıya bırakılmamalıdır."

Öte yandan vergi incelemesi sürecinde ve vergi inceleme raporunun düzenlenmesi sırasında ispat meselesi çoğu zaman sahipsiz kalmaktadır. "Kim, neyi, ne zaman ispat etmelidir?" sorusu temel sorudur. Ancak belirtmek gerekir ki VUK'un 3'üncü maddesinde de ifade edildiği üzere normal ve mutad olmayanı iddia eden, iddiasını ispatlamak durumundadır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Diğer bir ifadeyle olayın görünüşteki

biçimiyle gerçekteki biçimi arasında bir fark varsa ve bu gerçeğe göre bir rapor düzenlenecekse inceleme elemanları bu durumu yargı aşamasına gelmeden ispatlamalıdır. Oysa vergi inceleme raporları bu kuralı dikkate almadan yazılmakta, eleştiri yapılmakta ve ispat yükü tersine çevrilerek "Haklılığınızı yargıda kanıtlayın." anlayışı inceleme raporlarına hâkim olabilmektedir. Unutulmaması gereken vergi inceleme sürecinin bir doğruyu, gerçeği arama yolculuğu olduğudur. Bu nedenle kanuni, somut dayanaklara sahip, ispat edilmiş, kanıtlanmış iddialar raporlara konu edilmeli, mükellefler çok uzun ve maliyetli yargı süreçleriyle karşı karşıya bırakılmamalıdır. Bu anlamda incelemede iddia edilen konuların hukuki dayanakları çok iyi ortaya konulmalı, mükellef nezdinde mağduriyet yaratacak hukuka aykırı uygulamalara son verilmelidir. VUK'un 30'uncu maddesi gereği re'sen tarhiyat istenirken, ihtiyati haciz, teminat isteme gibi birtakım idari uygulamalar yapılırken, kaçakçılık gibi suçlarda suç duyurularında bulunulurken ispat müessesesi herhangi bir keyfiliğe neden olmayacak kesinlikte işletilmelidir.

"İnceleme tutanaklarında mükellefler hiçbir yönlendirme olmaksızın özgürce ifade ve beyanda bulunabilmeli, tutanakta yer alan bilgilerin doğruluğunu kontrol edebilmelidir. Bu, incelemenin sağlıklı yapılabilmesi açısından da şarttır."

Tutanak İçeriğinin Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar ve Tutanağın İmzalanması

İnceleme süresince mükellefle birlikte tespit edilen hususlar ile bu tespitlere ilişkin mükellef ifade ve beyanlarının birlikte imza altına alındığı inceleme tutanağı çok önemlidir. İnceleme tutanağı vergi inceleme elemanı için raporun dayanağı, mükellef için de kendi haklılığının, savunmalarının dayanağıdır. Bu nedenle imzalanmadan önce çok dikkatlice değerlendirilmeli, tutanakta yer alan hususların gelecekte rapor değerlendirme komisyonunda, uzlaşma komisyonunda ve daha da önemlisi yargı aşamasında kullanılabileceği düşünülerek özenle incelenmelidir. İnceleme sırasında mükellefin avukat veya mali müşavirinin bulunmasını isteme hakkı bulunmakta olup bu kişilerin mükellefin yanında bulunması inceleme sürecinin daha sağlıklı yürütülmesini sağlayacaktır.

İnceleme tutanaklarında mükellefler özgürce hiçbir yönlendirme olmaksızın ifade ve beyanda bulunabilmeli, tutanakta yer alan bilgilerin doğruluğunu kontrol edebilmelidir. Bu, incelemenin sağlıklı yapılabilmesi açısından da şarttır. Ancak uygulamada bazı inceleme elemanları mükellefin yerine geçerek onun adına kendi yazdığı ifadelerin tutanakta yer alması konusunda ısrarcı olabilmektedir. Bu durumda mükellefin özgür iradesi tutanağa yansımamakta ve sonuç olarak adil, tarafsız bir inceleme gerçekleştirilememektedir.

“Meslek mensupları sadece mükellef tarafında olmamalı, daha iyi çalışan, etkin bir vergi idaresinin gelişmesine katkı vermeli, tasvip edilmeyecek, yasak, yanlış, agresif vergi uygulamalarına taraf olmamalı, bu yönüyle sadece mükelleflerin değil, idarenin de güvenilir paydaşları olmalıdırlar.”

Öte yandan inceleme tutanakları genellikle önceden mükellefle paylaşılmamakta, mükellefler inceleme tutanağını ilk kez müfettişin huzurunda okuyarak, üzerinde çok da düşünmeden, itirazlarını dile getiremeden, bilgileri kontrol edemeden imzalamak zorunda kalmaktadırlar. Oysa inceleme tutanakları mükelleflerle önceden paylaşılmalı ve mükellefin tutanakta yer alan hususlar hakkında değerlendirme ve kontrol yapmasına izin verildikten sonra imza altına alınmalıdır.

Rapor Değerlendirme Komisyonları ve Mükellefin Dinlenilmesi

6009 sayılı Kanun’la yasal bir statüye kavuşan Rapor Değerlendirme Komisyonları’nın amacı, vergi inceleme raporları üzerine işlem yapılmadan önce yapılan incelemenin ve inceleme raporunun hukuka uygunluk açısından değerlendirilmesi ve varsa hata ve eksikliklerin giderilmesinin sağlanmasıdır. Bu yönüyle her yıl yüzlerce rapor okuyan Rapor Değerlendirme Komisyonları vergi inceleme raporlarının denetimi yanında ayrıca incelemelere standart getirilmesi, normlar hiyerarşisine aykırı tebliğ,

sirküler, yönetmelik gibi düzenlemelerin tespiti açısından da önemlidir. Bu birimin sadece değerlendirme ve denetim birimi olarak değil aynı zamanda uygulamaları standartlaştıracak, ortak problemleri giderecek bir danışma ve öneri birimi olarak da çalışması gerekir.

“Değerlendirme Komisyonu toplantılarında yapılan görüşmelerin zabit altına alınması ile komisyonların etkin kullanımı mükellef hakları açısından ileri bir adım olacaktır.”

Öte yandan bu komisyonlar mükelleflerin haklarının korunması açısından son derece önemlidir. Nitekim Rapor Değerlendirme Komisyonu Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesi uyarınca komisyonlar gerekli gördüğü durumlarda veya talep üzerine mükellefi ve inceleme elemanını dinleyebilir. Bu noktada özellikle rapor işleme konulmadan mükellefin kendisini ifade etmesi, savunması, karşı argümanlarını, varsa yapılan hata ve eksiklikleri ifade etmesi çok önemlidir. Ancak bu uygulamayı adeta işlevsiz kılan çok önemli bir eksikliği vurgulamak gerekir. Dinlenilme sırasında komisyon üyelerinin önünde daha önce vergi inceleme elemanı tarafından kendilerine sunulmuş ve okunmuş vergi inceleme raporları dururken mükellefin bu raporun içeriğine, eleştiri konusuna, rakamlara dair fikri bulunmamaktadır.

Bu hâliyle çoğu mükellef faydasız hatta aleyhine kullanılabilceğini düşünerek bu önemli müesseseyi kullanmamayı tercih etmektedir. Bu nedenle komisyon görüşmesi öncesinde taslak raporun mükellefle paylaşılabilceği yönünde yasal bir düzenleme yapılarak, Değerlendirme Komisyonu toplantısından sonra rapor nihai hâle getirilmelidir. Öte yandan bu komisyonlarda yapılan konuşmalar kaydedilmemekte ve mükellefler sadece dinlenilerek toplantı sonlandırılmaktadır. Oysa bu toplantılarda yapılan görüşmelerin yazılı hale getirilmesi ile komisyonların etkin kullanımı mümkün olabilecektir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Vergi incelemeleri; ağır ekonomik ve itibari sonuçlarına, son yıllarda bu alanda yapılan yasal düzenlemelere ve denetim kapasitesinin artışına paralel olarak başta kurumsal şirketler olmak üzere artık mükelleflerin, şirket yönetim kurullarının önemli bir gündem maddesi olmuştur. Tarafsız bir gözle bakıldığında vergi inceleme süreçlerine dair yapılan düzenlemeler birtakım iyileştirmeler sağlamış olsa da hâlâ bazı sorunların devam ettiğini belirtmemiz gerekir. Bu çerçevede sorunların ve çözümlerin yeni VUK hazırlık çalışmalarının yapıldığı bugünlerde dile getirilmesi sorumlu vergicilik anlayışımızın bir gereğidir.

Sorunlardan ilki ve bizce en önemlisi bu sürecin hukuki bir süreç olduğu, dayanaklarının ve sınırlarının hukuk olduğu gerçeğinin bilinmesi ve tarafların hukuka uygun davranmasının sağlanmasıdır. Bu nedenle mükellefler haklarını bilmeli ve savunabilmelidir. Aksi takdirde savunanı yoksa hak da hukuk da kalmayacaktır.

Bu süreçte meslek mensuplarına da önemli görevler düşmektedir. Meslek mensupları sadece mükellef tarafında olmamalı, daha iyi çalışan, etkin bir vergi idaresinin gelişmesine katkı vermeli, tasvip edilmeyecek, yasak, yanlış, agresif vergi uygulamalarına taraf olmamalı, bu yönüyle sadece mükelleflerin değil idarenin de güvenilir paydaşları olmalıdırlar. Danışmanlar ancak bu yolla mükellef ve vergi idaresi ile üçlü sacayağı olarak etkili bir şekilde çalışabilir ve uygulamalar konusunda kamuoyuna güven vererek değişime güç katabilir.

REFERANSLAR

- ¹ Vergi Denetim Kurulu (2015): **2015 Faaliyet Raporu**.
- ² Başar Soydan (2015): **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- ³ Hakan Üzeltürk (2013): "Mukteza Komedi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mayıs.