

VERGİ İNCELEMELERİNDE “YER” SORUNU

Hakkı YILDIRIM*

I-GENEL BİLGİ:

2 13 Sayılı Vergi Usul Kanununun 139.maddesine göre vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Mezkur madde hükmü ile istisnai haller dışında İncelemenin mükellef veya vergi sorumlusunun işyerinde yapılmasının kesin bir kurala bağlanması uygulamada aşağıda anlatılan nedenlerden dolayı mükellefler ile vergi idaresi arasında sık sık yargıya intikal eden anlaşmazlıklara neden olmuştur.

II. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER

Vergi incelemesinin, incelemeye tabi olan mükellef veya vergi sorumlusunun "İşyerinde yapılması" genel kuraldır. Bundan amaç ise inceleme elemanının işyerini gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibini sağlamaktır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının pratik yararları yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgili olmak ve mükellefle idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamak da beklenen yararlarıdır. Ancak, işyerinin inceleme yapılmasına elverişsiz olması, ölüm ve işi terk gibi nedenlere bağlı olarak iş yerinde fiilen çalışma olanlığının kalmaması ya da ilgilinin istemesi halinde inceleme, inceleme elemanlarının bürosunda yapılabilir. *

İnceleme elemanlarının, yukarıda belirtilen istisnai durumlar söz konusu ol-

* Vergi Denetmeni

maksızın, defter ve belgelerin doğrudan doğruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri yasal değildir. Bu gibi durumlarda, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi üzerine, mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılamaz ve re'sen takdir yoluyla vergi de salınmaz.*Bu konuda Danıştay ve Yargıtay görüş birliği içindedir.Örneğin Danıştay Dördüncü Dairesi 30.06.1994 tarih ve 2661 Esas Nolu Kararında**;
 “1989 takvim yılı faaliyetiyle ilgili defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu uyarınca adına re'sen gelir vergisi salınmış kaçakçılık cezası kesilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla; davacının dönem içinde iki kez sevk irsaliyesi düzenlemediği, bir kez de kanunen geçerlilik arzetmeyen sevk irsaliyesi ile emtia naklettiği tespit edilerek defter ve belgelerinin incelenmek üzere muhtelif tarihlerde tebliğ edilen yazılarla istenmesine karşın gerekli ibraz görevinin yerine getirilmemesi sebebiyle aynı işi yapan bir başka mükellefin beyanından hareketle re'sen matrah takdiri yoluna gidildiği anlaşılan uyuşmazlığa konu olayla ilgili iddiaların açıklığa kavuşturulması amacıyla davacıdan dönem defter ve belgelerinin istendiği, ara kararının 25.12.1992 tarihinde tebliğine rağmen istenilenler ibraz edilmediği gibi ibraz edilmeme keyfiyetinin de bildirilmediği görüldüğünden, mevcut

fiiller karşısında re'sen takdir olunan matrahta ve buna göre yapılan cezalı vergilemede isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle salınan vergi ve kesilen ceza kaldırmıştır. Davacı, defter ve belgelerinin Gölpazarı Asliye Ceza Mahkemesinde olması nedeniyle ibraz edilemediğini, yapılan tarhiyatın ve kesilen cezanın yasal olmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/3.maddesinde bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin, madde hükmünde sayılan diğer hallerin ya nisra vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali de re'sen takdir nedeni olarak belirtilmiş ise de, aynı Kanununun 139.maddesinde, vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri durumlarda incelemenin daire de yapılabileceği, bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak isteneceği hükme bağlanmış olduğundan, bu hüküm gereğine uyulmadan doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle re'sen takdir sebebinin varlığından söz edilmesi mümkün değildir. Zira, defter ve belgeler belli bir nedene bağlı olarak isteneceğinden öncelikle istenme nedeniyle ilgili ya-

sal gereklerin yerine getirilmesi zorunludur. Olayda da defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının istendiği açık olduğuna göre inceleme elemanının öncelikle yukarıda değinilen yasa hükmü uyarınca işyerine gitmesi ve incelemeye başlama ile ilgili diğer gerekleri yerine getirmesi icabettiği halde bu hususları yerine getirmediği dosya içeriği ile sabittir. Vergi Usul Kanununun anılan 139.maddesinin son paragrafında yer alan, incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter ve vesikaların belli zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin bunları ibraz etmemiş sayılacakları yolundaki hükmü, bütün bu açıklamalar çerçevesinde olayda re'sen takdir nedeninin bulunmadığını ortaya koymaktadır. Bu durumda, takdirin dayanaksız olması nedeniyle, salınan vergi ve kesilen cezanın kaldırılması istemiyle açılan davanın reddine dair Mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, Eskişehir 1.Vergi Mahkemesinin 21.1.1993 günlü ve 1993/12 sayılı kararının bozulmasına karar verildi.” hükmüne yer vermiştir.

Diğer yandan inceleme elamanlarınca defter belge istem yazısında mükellefe iş yerinin müsait olup olmadığını bildirmeleri için süre tanındığında mükelleflerin konu ile ilgili bildirimde bulunmaları zorunludur. Nitekim Danıştay 3.Dairesi 25.02.2003 tarih ve 5119 Esas Nolu kararında**

“...İncelenen dosyadan inşaat müteahhitliği yapan davacı şirket adına, tarh dosyasındaki bilgilerden ve Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca belirlenen yapı yaklaşık birim maliyetleri ile ve 10 seri nolu SSK Genel Tebliği'nden hareketle yapılan hesaplama sonucu kayıt dışı hasılatı bulunduğu saptandığı yolunda düzenlenen inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyat vergi mahkemesince kaldırılmıştır. Vergi mahkemesince, incelemenin iş yerinde yapılmama nedenlerini belirleyen bir belgenin dosyada bulunmadığı, Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesine göre incelemenin iş yerinde yapılmasını engelleyen şartlar tespit edilmeden doğrudan yazı ile istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi re'sen takdir sebebi kabul edilerek düzenlenen inceleme raporuna dayalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmış ise de; idarece davacı şirkete tebliğ edilen 26.10.1999 tarihli yazı ile işyerinin incelemeye müsait olup olmadığı konusunda idareye bilgi verilmesi, müsait olması halinde defter ve belgelerin işyerinde hazır tutulması istenerek 15 gün içinde durum hakkında bilgi verilmemesi halinde işyerinin incelemeye müsait olmadığı sonucuna varılarak vergi matrahının re'sen takdir edileceği duyurulmasına rağmen, davacı şirket yetkilisince incelemenin işyerinde yapılmasının istendiğine dair bir işlem yapılmadığı

ve defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği anlaşıldığından, olayda re'sen takdir sebebi bulunmaktadır.....” hükmüne yer vermiştir.

Danıştay benzer kararlarında da 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 139.maddesinde belirtilen istisnai haller dışında işyerinde yapılmayan inceleme sonucu yapılacak tarhiyatın usul eksikliği sebebiyle reddedilmesi gerektiği konusunda görüş bildirmiştir. **Hatta defter ve belgelerin inceleme maksadıyla istenemeyeceği yönünde** verilen bir çok Danıştay kararlarının bulunması, yargının konuya olan bakış açısını ve hassasiyetini ortaya koymaktadır..Örneğin Danıştay Dördüncü Dairesi 28.02.2004 tarih ve 2518 Esas Nolu kararında** özetle “..... vergi incelemesinin esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması gerektiği buna uyulmadan defter ve belgelerin ibraz edilmediğinden söz edilerek re'sen tarhiyat yapılamayacağı, ayrıca vergi usul kanununun 256.maddesinde ibraz ve diğer ödev ve sorumluluklar düzenlendiğinden bu madde uyarınca defter ve belgelerin istenilmesinin vergi incelemesi amaçlı bir istem olarak nitelendirilemeyeceği “ hükmüne varmıştır.

Ancak kanunda geçen “iş yerinin müsait olmaması“ lafzı yeterince açık değildir. Çünkü;

-İşyeri hangi hallerde incelemeye müsaittir? müsait olup olmadığına mü-

kellef mi inceleme elamanı mı karar verecektir?

-Denetim elemanı ve mükellef arasında işyerinin müsaitliği konusunda çıkacak ihtilaf durumunda ne yapılacaktır?

gibi bir çok sorunun cevabı mükellefler ile vergi idaresi arasında ihtilafa neden olmaktadır..Mezkur yasanın açık bir şekilde incelemenin işyerinde yapılması gerekeceği yönünde hüküm ortaya koyması işyerinde yapılmayan ancak haklı ve somut gerekçelere dayanan tarhiyatların yargı kararları ile ortadan kalkmasına neden olmaktadır.Bu durum vergi ziyayına neden olan ancak tarhiyatı engellemek yada geciktirmek isteyen kötü niyetli mükelleflerin dayanak noktası haline gelmiştir.Diğer yandan inceleme elemanlarının sayı olarak yetersiz kalması yanında incelenmesi gereken mükellef sayısında görülen hızlı artış işyerinde incelemeye yapmayı çoğu zaman mümkün kılmamaktadır.

Dolayısıyla 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 139.maddesinin aşağıda maddeler halinde sayılan eleştiriler dikkate alınarak değiştirilmesi elzem görünmektedir;

1-Mükelleflerin geçmiş yıllar ile ilgili hesaplarının işyerinde incelenmesinin zorunlu olması inceleme sonucu tespit edilecek hususları müspet yada menfi yönden etkilememektedir.Do-

layısıyla bu tür incelemelerde inceleminin yapılacağı yer konusunda inisiyatif tamamen inceleme elamanına verilmelidir.

2-Çoğu zaman incelemenin konusu mükellefin yaptığı birkaç işlem ile sınırlı olabilmektedir.Bu tarzda (sınırlı sadece belli bir konu ile ilgili olan) incelemelerin işyerinde yapılması anlamsız olmaktadır.

3-Sadece iş yerinde tespit edilebilecek (iş yerinin faaliyet konusu, üretim miktarı, işçi sayısı, iş yerindeki emtiala miktarı, iş kapasitesi gibi) hususlara dayanan incelemelerin iş yerinde yapılması zorunlu olmalıdır.

4-Mükelleflerin haklı gerekçelere dayanan yazılı talepleri olması halinde inceleme işyerinde yapılmalı ancak işyerinin müsait olup olmadığı hususuna inceleme elamanı karar vermektedir.

III-SONUÇ:

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 139.madde hükmünün (işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri haller dışında) incelemenin mutlaka işyerinde yapılmasını zorunlu kılması işyerinde yapılmayan inceleme sonucu yapılacak tarhiyatlara usul eksikliği sebebiyle yargı aşamasında reddedilmesine neden olmaktadır.Beyana dayalı vergi sistemine sahip olan ülkemizde vergi incelemelerinin hayati önem arz ettiği göz önünde tutulduğunda mükellefler ile vergi idaresi arasında yukarıda anlatılan nedenlerden dolayı yargıya taşınan ihtilaflara neden olan mezkur madde hükmünün günümüz koşullarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Bıyan, Özgür. “Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri Ve Sınırları” **Mali Pusula** (Mart 2006)

www.danistay.gov.tr

