

**VERGİ İNCELEMESİNİN
KURALLARI
(Görevler ve Yetkiler)**

Uçar DEMİRKAN
Maliye Başmüfettişi

TÜRMOB YAYINLARI- 127
ANKARA - 2000
Sirküler Rapor Serisi
Seri No : 2000 - 14

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın -Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleğinin temeli, hiç kuşku yoktur ki bilgi ve birikime dayanmaktadır. Mesleki gelişimin yolu da sürekli mesleki eğitimden geçmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz bir yıllık dönemde **Sirküler Rapor serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı aralıksız sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2000-14 Seri Numaralı bu kitabı; Maliye Başmüfettişi Uçar DEMİRKAN tarafından hazırlanan “**Vergi İncelemesinin Kuralları (Görevler ve Yetkiler)**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Uğur BÜYÜKBALKAN
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I- Giriş.....	1
II- VERGİ İNCELEMESİ KURALLARI.....	1
1- İncelemenin amacı	1
2- İnceleme türleri.....	2
3- İncelemenin başlangıcı	5
4- Firma incelemesi	5
5- Kişisel inceleme	6
6- İncelemede hangi vergiler denetlenir.....	7
7- İnceleme dönemi	7
8- İncelemenin başlaması	8
9- Vergi incelemesine yetkililer.....	9
10- İnceleme nerede yapılır	10
11- İncelemenin süresi	12
12- İncelemede delil sistemleri	13
13- İnceleme nasıl yapılır.....	15
14- İbraz mecburiyeti ve diğer ödevler	19
15- Mücbir sebepler	22
16- Tebliğler ve süreler	23
17- Yasaklar	27

18- İncelemelerin sonuçlanması	29
19- Re'sen (idarece doğrudan) vergi salınması.	31
20- Vergi suçları ve cezaları.	33
21- Tarhiyat öncesi uzlaşma	37
22- Tarhiyat sonrası uzlaşma ve itiraz	42
23- Aramalı inceleme	45
24- Yoklama	49
25- Vergi incelemesinde vergi farkı doğuran olaylar	51
III- SONUÇ	52
Ek: 1	53
Ek: 2	56
Ek: 3	58

I-GİRİŞ

Ülkemizde vergi incelemesinin nasıl yapılacağı, inceleme elemanının ödev ve yetkileri; incelenen vergi yükümlüsünün hak ve ödevleri; uygulanacak prosedürün kuralları belli ve açık değildir.

Bunun sonucunda sık sık tartışmalar yaşanmakta, yargının karışması ile sorunlar çözümlenmektedir.

Oysa; birçok ülkede, vergi incelemesinin yapılışı ile ilgili kurallar saptanmış olup; inceleme elemanları ve vergi yükümlüleri bunları önceden bilmekte ve bu kurallara uymakta; bunun sonucunda inceleme yöntemine ait tartışmalar ortadan kalkmaktadır.

Örneğin; Fransız Maliye ve Ekonomi Bakanlığı vergi yükümlüleri için (Charte Du Contribuable- Vos Droigts et obligations lors d'une verification) "Vergi yükümlüsünün temel yasası- Bir inceleme sırasında hak ve ödevleriniz" başlıklı bir el kitapçığı yayımlanmıştır.

Bu kitapçıkta, vergi incelemesinin yapılış biçimi; vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanının ve vergi yükümlüsünün uyacağı temel kurallar belirtilmiştir.

Ülkemizde de bu tür bir uygulamaya gereksinim bulunmakta olup; hazırlanacak böyle bir kitapçıkta yer alabilecek hususlar aşağıda belirtilmiştir.

II- VERGİ İNCELEMESİ KURALLARI

1-İncelemenin amacı

Vergi incelemelerinin amacı; vergi yükümlüsünün vergilerle ilgili her türden beyanlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin denetlenmesi ve sağlanmasıdır.

Ayrıca bazı özel amaçlarla da sınırlı vergi incelemeleri yapılmaktadır.

Başlıcaları şunlardır:

a-Fazla stopaj gelir vergisinin iadesi;

b-Katma Değer Vergisi İadesi;

c-Düzeltilme sonucu vergi yükümlüsüne vergi iadesi;

d-Veraset ve İntikal Vergisi'nde matraha dahil "ticari varlıkların değerinin saptanması için vergi iadesi.

e-Karşıt vergi incelemesi: (Bir vergi yükümlüsünün belgelerinin bir başka yükümlünün kayıtlarında yer alıp almadığının araştırılmasıdır)

f-Yalnız kambiyo işlemlerinin incelenmesi, kaynak kullanımı destekleme fonu incelemesi; yatırım indirimi uygulamaları incelemesi.

İncelemeye başlanmadan önce; incelemenin amacı vergi yükümlüsüne söylenir.

İncelemede amaç; vergi yükümlüsüne mutlaka ek vergi salmak değildir. Beyanların doğruluğunu saptamaktır

İncelemede vergi yükümlüsünün lehine olarak saptanan hususlar da gözönüne alınır. Fark vergilemede lehe vergi farkları ek vergiden mahsup edilir.

2-İnceleme Türleri

Uygulamada; iki tür vergi incelemesi sözkonusudur:

a-Firma (Kar-Zarar) incelemesi

b-Kişisel inceleme: Yükümlünün şahsi gelir vergisi beyannamesindeki tüm gelir kalemlerinin incelenmesidir.

Ülkemizde; daha çok Firma İncelemeleri yapılmaktadır. Kişisel incelemede; servetin incelenmesi sözkonusu olduğundan; bu tür incelemeler günümüzde yapılmamaktadır

Bunun yerine; Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerince; vergi dairelerinde "tahakkuk teftişi" yapılmakta; kişisel beyanlar bu yöntemle gözden geçirilmekte ve eksiklikler tamamlattırılmaktadır.

Ancak; bu uygulamalar, "vergi incelemesi" kurallarına göre yapılmadığından; tartışmalı bir durum ortaya çıkmaktadır

Gerçi; vergi dairesi müdürleri, teftiş sonucu düzenlenen raporlara dayanacak bir tutanak düzenlemekte; vergilemeyi başlatan ihbarnameye bu tutanak eklenmekte; böylece işlem vergi incelemesine dönüştürülmektedir.

Ancak; bu uygulamaların Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi İncelemeleri" başlıklı Yedinci Kısım/İkinci Bölümündeki kurallara tam olarak uydurulması gerekmektedir.

Özetle; Cevaplı Rapor ile yıllık beyannamelerinde eksiklikler saptanan vergi yükümlülerine durumun tebliğ edilmesi; 15 gün içinde yanıt verilmesinin istenmesi; yanıtta sonra gerekiyorsa ihbarname tebliği; ihbarname tebliğinden önce vergi yükümlüsünün "tarhiyat öncesi uzlaşma" hakkını kullanma olanağının sağlanması yerinde olur

Diğer yandan; bu incelemeler üç ayrı yöntemle yapılabilir:

a-Aramalı İnceleme: Vergi Usul Kanununda belirtilmiş özel kurallara uygun olarak yürütülür.

b-İhbarlı İnceleme: İnceleme, bir muhbirin (haber verenin) verdiği bilgiler ışığında yönlendirilir

Aramalı ya da normal inceleme yöntemlerine göre yapılır

İnceleme sonunda; gerekiyorsa muhbire ikramiye verilir.

İhbar doğru çıkmazsa, aramalı incelemede vergi yükümlüsü isterse muhbirin adı incelenen vergi yükümlüsüne bildirilir.

İhbar üzerine normal inceleme yapılmışsa; Vergi Usul Kanunu'na göre muhbir adı bildirilmez. Burada bir eksiklik olduğu açıktır

Normal incelemede de ihbar doğru çıkmazsa ve ek vergileme yapılmazsa; vergi yükümlüsü isterse muhbir adı bildirilmelidir

Çünkü; asılsız çıkan ihbarlarda muhbirTürk Ceza Kanunundaki "Suç Tasnii ve Resmi Mercileri İğfal" başlıklı 283'üncü maddedeki "suç uydurma" suçunu işlemiş olmaktadır.

Bu uygulamanın yapılabilmesi için uydurulan suçun Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan "Kaçakçılık Suçları'ndan" olması gerekmektedir.

Vergi yükümlülerinin muhbir ile ilgili olarak dava açma ya da davaya katılma hakkını kullanabilmesi için incelemenin başlangıcında vergi incelemesinin normal mi yoksa ihbarlı mı olduğunun vergi yükümlüsüne (muhbirin adını ve ihbar konularını açıklamadan) bildirilmesi gerekir

c-Seçmeli (Normal) İnceleme: Vergi İnceleme elemanları ya da vergi yönetimine seçilen ya da incelenmesi istenen vergi yükümlülerinin firmalarının Vergi Usul Kanunu'nun "normal vergi incelemesi" kurallarına göre incelenmesidir.

İncelemelerde uyulacağı belirtilen kurallara her üç tür vergi incelemesinde de uyulacaktır.

3-İncelemenin Başlangıcı

Vergi yükümlüsüne bir "vergi incelemesine çağrı" mektubu yollanması ile vergi incelemesi başlar. Böylece; pişmanlık uygulaması kesilmiş olur.

Bu çağrı mektubunda incelemenin türü dönemi ve denetimin amacı ile veya incelemesini yapacak vergi inceleme elemanının adı ve adresi ve diğer hususlar yer almalıdır

Vergi incelemesine başlanmadan önce vergi yükümlüsü ya da iştirakçisi tarafından verginin az ödendiği ilgili vergi dairesine bildirilirse bu "kişiler" Vergi Usul Kanunu'ndaki "pişmanlık" olanaklarından yararlanırlar

Vergi yükümlüsü hakkında firma ya da kişisel temelde vergi incelemesine başlanmış olması şart değildir. Vergi yükümlüsü nezdinde; herhangi bir vergi incelemesine başlanmış olması durumunda "pişmanlık" olanağından yararlanma son bulmaktadır.

Bu nedenle; hangi amaçla başlanıyor olursa olsun; vergi yükümlüsüne bir "vergi incelemesine çağrı" yazısı yazılmak ile inceleme başlatılmış olmalı ve pişmanlıktan yararlanma yolu kapanmış olmalıdır Bunu yapmayan inceleme elemanı sorumlu duruma düşecektir.

4-Firma İncelemesi

Kişisel ya da kurum, dernek, tesis, vakıf şeklindeki bir girişimin muhasebe kayıt ve işlemlerinin denetlenmesidir.

Amaç; gelir ya da kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan faaliyetin kar-zararının doğruluğunun denetlenmesidir

Bu incelemede ayrıca her türlü vergi, resim, harç, katkı payı, fon gibi tüm kamu gelirlerinin doğruluğu da denetlenir.

İncelemeye yetkili olanlarca, lüzumlu gördükleri takdirde firma inceleme -

si; işletmeye dahil iktisadi kıymetlerinin fiili envanterinin yapılması (malların sayılması, ölçülmesi tartılması) ve beyannamede gösterilmesi gereken diğer öğelere de yayılabilir

Fiili envanter yapılırsa; bunun gerektirdiği giderler inceleme elemanının onayladığı belgeler üzerine Hazinece vergi yükümlüsüne ödenir.

5-Kişisel İnceleme

Kişinin, gelir vergisi beyannamesi ile beyan ettiği gelir türlerinin tümünün; sahip olduğu malvarlığına ve gelirlerine uygunluğunun çapraz denetimidir.

Bu arada; ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı beyanı varsa; o kazançlar bu vesile ile ya da ayrıca "Firma İncelemesi"ne tabi tutulur.

Bu inceleme sırasında; kişinin gelir artışı, malvarlığı değişimi, nakit durumu ve hane halkının mali durumu ve yaşam koşulları gibi öğeler denetlenir.

Vergi Usul Kanunu'na göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler.

Defter tutmak zorunda olan vergi yükümlüleri

a-Ticaret ve sanat erbabı

b-Ticaret şirketleri

c-İktisadi kamu müesseseleri

d-Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

e-Serbest meslek erbabı

f-Çiftçilerdir.

İspat edici kağıtları saklamak zorunda olanlar ise:

a-Vergi Usul Kanununa göre defter tutanlar;

b-Defter tutmak zorunda olmayıp vergi matrahları ile ilgili giderlerini belgelemek zorunda olanlardır.

6-İncelemede hangi vergiler denetlenir

Firma incelemesinde tüm vergi, resim, harçlar ve diğer mali yükümlülükler denetlenir.

Kişisel incelemede ise; beyan edilmiş ve vergiye tabi gelir öğelerinin tamlığı, doğruluğu ve gerçekliği denetlenir.

Gerekirse; diğer vergi, resim ve harçlara da bakılır.

Keza; vergilerle ilgili fonlar ile, katkı payı, ecrimisil gibi kamu gelirleri de denetlenir.

Ecrimisil; kamu arazilerinin izinsiz işgali ve kullanımı karşılığı vergi yükümlülerince ödenmesi gerekli bedellerdir.

7- İnceleme dönemi

İnceleme dönemi; Vergi Usul Kanunu'nun zamanaşımının hükmüne göre geçmiş beş yılın muhasebesi ya da beyanları olabilir.

Ancak; geçmiş yıl zararları ya da Katma Değer Vergisi indirimleri nedeniyle eski yıllara inilebilir.

Genel olarak; incelenmiş bir dönem, yeniden incelenmez. İhbar sözkonusu olursa incelenir.

Vergi iadeleri nedeniyle yapılan vergi incelemelerinde inceleme dönemi; iadelerin ilgili olduğu yıl ya da aylar olabilir.

Normal incelemelerde yıllık işlemler ayrı ayrı denetlenir

Keza; Veraset ve İntikal Vergisi'nde; vefat beş yıldan önceki dönemde vuku bulmuş olsa bile "ticari varlığın değerinin" saptanması için de vergi incelemesi yapılabilir

8-İncelemenin Başlaması

Vergi inceleme elemanı; firmanın merkezine, vergi yükümlüsünün işyerine gelip "incelemeye çağrı" yazısını elden yetkiliye tebliğ edecektir

Kişisel incelemede ise "incelemeye çağrı" yazısı; vergi yükümlüsünün oturma adresine iadeli taahhütlü olarak tebliğ edilecektir.

"İncelemeye çağrı" yazısında incelemeye başlama günü ve saati (makul bir süre verilerek) belirtilmiş olmalıdır

Vergi yükümlüsü; özür beyan ederek, incelemeye başlama gününün geri bırakılmasını yazılı olarak isteyebilir. İnceleme elemanı; buna uyabilir ya da uymayacağını yazılı olarak bildirir

İncelemeye başlanmadan önceki sürede vergi yükümlüsü bir mali müşavir belirleyebilir. Mali müşavire yetki verilerek, vergi yükümlüsünün incelemede temsili sağlanabilir.

Ya da; inceleme süresince bir mali müşavirinin vergi yükümlüsünün yanında yer alıp ona yardım edeceği inceleme elemanına yazılı olarak bildirilir.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağını vergi yükümlüsüne önceden haber verilmesi gerekmez. Örneğin; vergi yükümlüsüne, "üç ay sonra hakkınızda vergi incelemesine başlanacaktır" biçiminde tebligatta bulunulmaz.

Vergi incelemesinde; incelemenin yapıldığı ve muhasebe dönemi kapanmamış dönemin işlerine de bakılabilir.

Genel kural olarak; daha önce vergi incelemesi yapılmış ya da vergiye esas kazancın re'sen (vergi idaresince) belirtilmiş olması; yeniden vergi incelemesi yapılmasına engel değildir.

9-Vergi incelemesine yetkililer

Vergi incelemesine yetkililer; Vergi Usul Kanunu'nda sayılmış olup bunlar:

a-Hesap Uzmanları ve yardımcıları

b-Maliye Müfettişleri ve yardımcıları;

c-Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri;

d-Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar

e-İlin en büyük mal memuru (Defterdar);

f-Vergi denetmenleri ve yardımcıları;

g-Vergi dairesi müdürleridir.

Bu kişilerin; incelemeye başlarken; bu yetkilerini belirten kimliklerini isteyince vergi yükümlüsüne göstermesi zorunludur.

Vergi yükümlülerinin de istendiğinde kimliklerini göstermeleri; varsa vergi kimlik kartlarını göstermeleri ve kimliklerini kanıtlamaları gerekir

Vergi yükümlüsünün muhasebesi bilgisayarlı ise; Vergi Usul Kanunu'nun 256 ncı maddesine göre ibraz edilecek bilgileri incelemede; vergi inceleme elemanı bir bilgisayar uzmanından yardım isteyebilir Vergi Yükümlüsünün bir bilgisayar uzmanı (kişi ya da firma) varsa; vergi yükümlüsü bunların adı, soyadı ve iş adreslerini inceleme elemanına bildirmek zorundadır.

İnceleme elemanı; "inceleme çağrı" yazısında; inceleme boyunca, gerektiğinde hakkında şikayette bulunulacak kişi ve makamların ad ve adreslerini yükümlüye bildirmelidir.

Vergi yükümlüsü; inceleme elemanının yasaya ya da diğer yardımcı mevzuata aykırı bulduğu eylem ve istemlerini bu şikayet mercilerine bildirebilir.

İnceleme elemanı, vergi incelemesi sırasında diğer incelemeye yetkili elemanlarla işbirliği yapabilir. Bu durumda; bunların da yetkili olduklarına dair kimliklerini vergi yükümlüsüne ibraz etmesi gereklidir.

10-İnceleme nerede yapılır

Vergi Usul Kanunu'na göre firma incelemesinin; vergi yükümlüsünün işyerinde yapılması asıldır

Kişisel vergi incelemesi; vergi dairesinde ya da inceleme elemanının bürosunda yapılabilir.

Diğer özel vergi incelemelerinde de aslolan incelemenin işyerinde yapılmasıdır Ancak; vergi yükümlüsü rıza gösterirse bu incelemeler vergi inceleme elemanının dairesinde yapılabilir

Vergi Usul Kanununun 139'uncu maddesine göre inceleme elemanı yükümlünün işyerindeki koşulları uygun bulmazsa; bu durumun belirten bir yazı ile defter ve belgelerin bürosunda kendisine ibrazını isteyebilir

"İşyerinin elverişlilik" koşullarına dair Gelirler Genel Müdürlüğü'nün saptadığı standartlara göre işyerinin vergi incelemesine elverişli olduğunu düşünen vergi yükümlüsü; vergi inceleme elemanının yazısına karşılık, inceleme elemanının şikayet mercisine başvurup; incelemenin işyerinde yapılmasını isteyebilir

Şikayet mercii; yaptığı inceleme sonunda inceleme elemanını haklı bulur

sa; durumu vergi yükümlüsüne bildirilir. Bu durumda vergi yükümlüsü; Bölge İdare Mahkemesine (ya da vergi mahkemesine) başvurulabilir.

Mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmezse defter ve belgelerin vergi inceleme elemanının ofisinde ibrazı zorunludur

Karşıt durumda; Bölge İdare Mahkemesi kararına göre, incelemeye yükümlünün işyerinde ya da inceleme elemanının bürosunda başlanır ve inceleme orada sürdürülür.

Ölüm, işin terk edilmiş olması gibi durumlarda ya da vergi yükümlüsü isterse; vergi incelemesi, inceleme elemanının bürosunda yapılır

İnceleme elemanı; muhasebe belgelerinin ve beyan edilmiş kar-zararı belgeleyen tüm belgelerin yükümlünün işyerinde ibrazını isteyebilir. Bu belgeleri işyerine götüremez ve incelemeyi işyerinde yürütür.

Vergi Yükümlüsü isterse, incelemenin işyerinde yapılmamasını yazılı olarak isteyebilir.

Bu durum inceleme elemanınca kabul edilirse alınıp inceleme elemanının bürosuna götürülen defter, belge ve diğer şeyler bir tutanakla saptanır ve tutanağın bir örneği vergi yükümlüsüne bırakılır

İncelemenin inceleme elemanının dairesinde yapılması durumunda; yazılı olarak istenen defter ve belgeler belli edilen zamanda özürsüz getirilmez - se; bunlar ibraz edilmemiş sayılır. Kaçakçılık cezalı veçileme yapılır Bu durumun; "incelemeye çağrı" yazısında belirtilmiş olması gerekir

Daireye getirilmiş belgelerin sorumluluğu, inceleme sonuçlanana dek, inceleme elemanındadır

İncelemenin; yükümlünün işyeri yerine muhasebecinin ya da mali müşa - virinin işyerinde yapılmasının istenmesi de olanaklıdır Bu tür isteğe; inceleme elemanı olumlu yanıt verirse; inceleme oralarda yapılabilir

Denetime karşı çıkılırsa ya da defter ve belgeler ibraz edilmezse; vergi matrahı re'sen (idarece hesaplama) takdir edilir ve vergi yükümlüsüne vergi ziyat ve hapis cezası uygulanabilir Belgelerin hiç ibraz edilmemesi gibi; verilen yasal süreden sonra ibrazı da "ibraz edilmeme" gibi işlem görür ve cezalandırılır

Bütün bu hususlar; "İncelemeye çağrı" yazısında vergi yükümlüsüne bildirilmelidir.

11-İncelemenin süresi

Vergi Usul Kanunu'nda incelemenin süresi belirtilmemiştir. Ancak; aramalı incelemede incelemenin üç ay içinde tamamlanacağı; süre yetmezse yargıçtan karar alınarak süre uzatılacağı belirtilmiştir

Buna paralel olarak inceleme elemanının "inceleme çağrı yazısı"nın tebliğinden itibaren vergi incelemesini en çok üç ay içinde tamamlaması istenmelidir.

Ancak; iş hacminin fazla olması ya da incelemeye katılmış inceleme elemanlarının sayısının az olması nedeniyle üç aylık süre aşılabılır.

Üç ayın sonunda; vergi yükümlüsünün vergi incelemesinin biran önce bitirilmesini inceleme elemanının şikayet merciinden isteme hakkı vardır Şikayet mercii inceleme elemanını da dinleyerek karar verir ve taraflara bildirir.

Ayrıca; incelemenin tamamlanmasından sonra yeni ihbarların olması durumunda da süre uzayabilir.

Kişisel vergi beyanlarının incelenmesinde süre bir yıla kadar uzayabilir.

Ancak; vergi yükümlüsünün sağlayamaması durumunda yükümlünün banka hesap ekstrelerinin sağlanması; yabancı ülkeden bilgi edinilmesi nedenlerinden dolayı bu süre aşılabılır.

Ayrıca; yükümlüye vergi konularında açıklamalar ve doğrulamalar yapması için verilecek süreler ile yükümlünün açıklamalar yaptığı yazısında belirtilecek enaz 15 günlük süre nedeniyle de inceleme süresi aşılabılır.

Münferit ve sınırlı vergi incelemelerinde vergi incelemesi makul sürede bitirilmelidir.

12-İncelemede delil sistemleri

Vergi Usul Kanunu'na göre; vergi yasaları lafzı ve ruhu (sözleri ve amacı) ile hüküm ifade eder. Lafzı açık olmadığı durumlarda, vergi yasalarının hükümleri; kuruluşundaki amaç, hükümlerin yasanın yapısındaki yeri ve diğer maddeleri ile olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır

Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delille kanıtlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan Tanık ifadesi kanıtlama aracı olarak kullanılamaz.

Ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olmayan bir durumun iddia olunması durumunda ispat külfeti (kanıtlama zorunluluğu) bunu iddia eden tarafa aittir.

Yükümlülerin beyan ettikleri kazançlarının düşük beyan edilmiş olduğu saptanırsa; yükümlüye ikmalen tarhiyat yapılır

Her ne şekilde olursa olsun; bir vergi salındıktan sonra bu vergi ile ilgili

olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere ve kanuni ölçülere dayanılarak miktarı saptanan kazanç farkları üzerinden yükümlüye cezalı ek vergi ikmalen hesaplanır ve salınır

Diğer yandan; yükümlünün kazanç miktarı, defter ve belgelerinden saptanamıyorsa vergisi idarece doğrudan (re'sen) hesaplanır Bu durumda; yasal olan ve olmayan karinelere (belirtilerden) yararlanır.

Vergi incelemelerinde "maddi deliller, kanuni ölçütler (deliller) karinelere (dış görünüşler, belirtiler) delil olarak kullanılır

Bu deliller şunlardır:

a-Yükümlünün bildirim ve beyannameleri.

b-Defterler, kayıtlar, belgeler. Yükümlüler defter, kayıt ve belgelerini en az beş yıl saklamak ve yetkili kişilerce istendiğinde ibraz etmek zorundadırlar.

c-Özel sözleşmeler

d-Yükümlünün kabulü: ikrar

e-Tanık beyanları

f-Bilirkişi raporları

g-Keşif: Fiili envanter yapılması

h-İdari tutanaklar: Yoklama fişleri, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları: (istihbarat arşivindeki bilgilerden de yararlanma)

i-Takdir komisyonu kararları

j-Bilgi isteme belgeleri

k-Kanuni olan ve olmayan karineler:

İnceleme elemanları; İncelemeler sırasında bu tür delillerden yararlanarak incelemelerini tamamlarlar. Buldukları delilleri; yükümlülerle tartışır

Ancak; yükümlüler, beyan ettikleri kazançlara ve bu kazançlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açamazlar. Ancak; maddi hata varsa bunun düzeltilmesini isteyebilirler.

Defter, kayıt ve belgelerin delil olabilmesi için eksiksiz, gerçek ve düzenli tutulmuş ve saklanıyor olması gerekir.

Tanık beyanlarının yeterli sayıda olması ve başka delillerle ya da karinelerle desteklenmesi gerekmektedir.

Bilirkişi raporları; resmi bilirkişilerin ya da inceleme elemanınca atanmış bilirkişilerin görüşlerini içeren raporlardır.

Bunların da diğer delil ve karinelerle desteklenmesi gerekmektedir.

Kanuni olan ve olmayan karinelerin de başka delillerle desteklenmesi gerekmektedir.

Örneğin; incelemelerde çok sık kullanılan "randıman incelemesi"nin kullanılmış elektrik miktarı, işçi sayısı gibi yan öğelerle desteklenmesi gerekir.

13-İnceleme nasıl yapılır

Firma (muhasabe) denetiminde görüşmeler ve belgelendirmeler kurallara bağlanmamıştır. Temel olarak inceleme; inceleme elemanı ile incelenen yükümlü (ve mali danışmanı) arasındaki sözlü ve tartışmalı görüşmeler yoluyla yürütülür.

Muhasebe bilgisayarlı ise; inceleme şu hususlara dayanır:

a-Bilgisayardaki tüm bilgiler

b-Veriler

c-Belgeler

d-Tüm belgelerin programlanmasında, uygulanmasında, çözümlenmesinde kullanılan belgeler ve sistemler.

Amaç; muhasebe ve mali sonuçları dolaylı ya da doğrudan etkileyen belgeleri ve işlemleri inceleyerek zorunlu vergi beyanlarını doğruluğunun (oluşumunun) araştırılmasıdır

İnceleme elemanı; yükümlünün yararlandığı tüm araç ve gereçlerden ve bilgisayar çıktılarından yararlanmak isteyebilir Yükümlüden gerekirse yazılı olarak istenecek bazı belge ve bilgileri, yükümlü hazırlayıp inceleme elemanına vermek zorundadır Belgeleri veremiyor ise, örneklerini vermelidir.

Kişisel vergi incelemelerinde de, açıklamalar ve doğrulamalarda, sözlü görüşme önemli rol oynar. Ancak, bu yöntemin yetersiz kaldığı ya da işlemediği durumlarda, yazılı yöntem kullanılır

Bu yöntemle yükümlü, inceleme elemanının gördüğü her eksiklik ya da yanlışlık konusunda açıklamalar yapma olanağı bulunmaktadır

Yükümlü, inceleme elemanının istediği açıklamaları yapmak ya da belgeleri sunmak suretiyle incelemenin uzamasını önlemiş olur

Sözlü görüşmelerden sonra inceleme elemanı, açıklamalar ve doğrulamalar istediği hususları yükümlüye yazılı olarak bildirir ve onbeş günden az olmayan bir sürede onaylanmasını ister

İnceleme elemanı şunları isteyebilir:

a-Beyannameler ile ilgili olarak açıklamalar,

b-Vergi yükümlüsünün mali durumu ve aile giderleri ile ilgili açıklamalar,

c-Muaflık, istisna, indirim uygulamaları ve dayanakları,

d-Taşınmaz mal gelirlerinin miktarı ve bu hakların özellikleri

e-Yabancı ülkelerdeki varlıkları ve bunların gelirleri,

f-Bu açıklamalara göre, verginin eksik kaldığının saptanması durumunda beyanın doğruluğunun vergi yükümlüsünce kanıtlanması.

İnceleme elemanı; bu bilgileri yükümlüye tebliğ edeceği (Ek:1) deki gibi bir "Gelirle ilgili açıklamalar ya da doğrulamalar taleptimesi" ile ister.

Bu bilgilerin sağlanması için en az onbeş günlük süre inceleme elemanınca mektupta belirlenir. Yükümlünün yazılı istemi üzerine bu süre inceleme elemanınca uzatılabilir

İnceleme elemanı; verilen yanıtları eksik bulursa yukardaki koşullarda bu konuları yazılı olarak (Ek: 2 deki mektupla) belirtip yeniden bilgi isteyebilir.

Eğer; bu mektuba yükümlü yanıt vermezse, bu mektupta yer alan verilere göre ortaya çıkan ve açıklamasız kalan vergi farkları ikmalen ya da re'sen (idareci salınma) hesaplanır ve salınır

Altın, hazine bonusu, hisse senedi satışlarının bulunması durumunda; bunların alım ve satım belgelerinin (faturalar veraset beyannameleri, noter senetleri, sigorta sözleşmeleri, aracı kurum tasdiknameleri) belgelerinin ibrazı istenebilir.

Belgelerin bulunamaması durumunda; alım satımın yapıldığı firma ya da aracı kurum adlarının bildirilmesi gerekir

İnceleme elemanı; bu ilk mektup ile bir ya da iki kez istediği açıklamalar

ve doğrulamaların eksik ve yetersiz kalması durumunda; son bir mektupla (Ek:2) durumu vergi yükümlüsüne bildirir. Bu tebligattan sonra ikmalen ya da re'sen vergi salınması vergi dairesinden istenir.

Eğer; vergi yükümlüsünün açıklamaları yerinde bulunursa ya da incelemede vergi farkı bulunmamışsa; vergi yükümlüsüne ve vergi dairesine vergi matrahının doğru olduğuna (kabul) dair tebligat yapılır

Yükümlü; tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmadan önce; son mektupla ilgili açıklamalar yapıp inceleme elemanına yollayabilir

Bu cevaplardan bir kesimi yerinde bulunur ve matrah farkının azaldığı anlaşılırsa; yükümlüye "Yükümlünün Gözlemlerine Yanıt" mektubu yazılır Bu mektubun bir örneği de inceleme raporuna eklenir. (EK:3)

Vergi inceleme elemanları; incelemeler sırasında şu esaslara uymak zorundadır:

a-İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu (konusunu) ve inceleme istenmesini işe başlamadan önce açık olarak izah etmelidir.

b-Nezdinde inceleme yapılanın izni olmadıkça; resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar ve işlemleri sürdüremezler.

Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması, bu hükmün dışındadır

c-İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir belge, nezdinde inceleme yapılanına verilir. Bu belge inceleme elemanınca yazılan son mektuptur ya da inceleme sonunda düzenlenen son tutanaktır.

İnceleme sırasında, gerek görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları, tutanaklarla saptanabilir ve belgelenebilir.

İlgililerin karşı çıkma ve görüşleri de tutanaklara yazılır

Tutanakların bir örneği imzalayanlara bırakılır

İlgililer, tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde; tutanakta sözkonusu olan olaylar ve hesap durumlarını içeren defter ve belgeler nezdinde inceme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınır ve vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez.

İlgililer her zaman ilgili tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilir. Ancak, bunların vergi suçu ya da başka bir suçun delili olmamaları gerekir.

Yangın, çalınma, malların hasar görmesi ve benzeri durumlarda; ilgili resmi mercilere başvuru ve takdir komisyonu kararları gerekmekte olup; incelemede bu belgelerin ve uygulamaların varlığı da araştırılır

Gereksinim duyulan durumlarda; resmi olan ya da olmayan bilirkişilere başvurulabilir. Bilirkişi, uzmanlık gerektiren konularda kullanılmalıdır. Bilirkişi raporları; inceleme raporuna eklenmelidir.

14-İbraz mecburiyeti ve diğer ödevler

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak zorunda olanlar; tuttıkları defterlerle; Vergi Usul Kanunu'na göre kullanılması zorunlu belgeleri; ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak, beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar.

Defter tutmak zorunda olmayanlar almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını aynı süre içinde saklamak zorundadırlar.

Vergi incelemesine tabi olan yükümlüler ile aşağıdaki kişi ve kuruluşlar; düzenledikleri defter ve belgeleri ibraz etmek zorundadırlar

a-Vergi yükümlüsü ile iş yapan diğer yükümlüler

- b-Defter ve belgeleri izinli olarak basıp dağıtanlar;
- c-Defter ve belgeleri tasdik edenler ya da zorunlu olarak kayıtlarını tutanlar;
- d-Yükümlülerin tahsilat ve ödemelerini yapan banka ve finans kurumları;
- e-Mikro film, mikro fiş ve elektronik bilgi ve kayıt araçları çıktılarını saklamakla görevli kurumlar;
- f- Mikro film, mikro fiş ve manyetik kayıt ortam araçları çıktıları ile sürekli bilgi vermekle zorunlu olanlar;
- g-Basit usulde vergilenen yükümlüler.

İbrazı (gösterilmesi ve verilmesi) zorunlu olan şeyler ise şunlardır:

- a-Defter, belge ve karneler;
- b-Bilgilere ait mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri kayıtlar;
- c-Bu kayıtlara erişim ya da kayıtları okunabilir duruma getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreler.

Vergi yükümlüleri, inceleme sırasında, aşağıdaki ödevleri de yerine getirmek zorundadırlar:

- a-İnceleme elemanına çalışma yeri göstermek ve çalışmasını sağlamak,
- b-İnceleme ile ilgili her tür açıklamayı yapmak (Bu zorunluluk, hem yükümlüyü hem de işletme çalışanları kapsamaktadır)
- c-İnceleme elemanının, gerektiğinde işyerinin her yanını gezip görmesini sağlamak.

d-İşletmede fiili envanter yapılması durumunda; araç, gereç ve personel ile sayımın sonuçlanmasına yardım etmek ve gerekli kolaylığı göstermek.

Diğer yandan; kamu idare ve müesseseleri yükümlüler ya da yükümlülerle işlemde bulunan kişiler; inceleme elemanının isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar.

Bilgiler yazı ya da sözle istenilir. Sözle istenilen bilgileri vermeyenlerden, belli bir süre verilerek, bilgi yazılı olarak istenir.

Bilgi istemek üzere, ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Diplomatik dokunulmazlığı olan yabancı devlet memurları bilgi vermek zorunda değildir.

Kendisinden bilgi istenilen kişiler, özel yasalardaki gizlilik hükümlerini ileri sürerek; bilgi vermektan kaçınmazlar. Ancak:

a-PTT'nin "haberleşmede gizlilik" e uyma zorunluluğu varsa bilgi verilmez.

b-Doktorlardan, dış doktorlarından, dışçilerden, ebeden ve sağlık memurlarından hastalarının hastalıklarının türü hakkında bilgi istenemez.

c-Avukatı tutanın adı, avukatlık ücreti ve giderlerine karşılık ödemeler hariç olmak üzere; avukatlar ve daire vekillerinden aldıkları işler ve görevler dolayısıyla bilgi istenemez.

d-Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88(inci maddesinde gösterilmesi ya da teslimi yasaklanmış belgeler (Açıklanması durumunda ülkenin güvenliği zarar görececek belgeler) hakkında bilgi istenemez.

Ancak; Doğrudan doğruya vergi incelemesi ile ilgili olmak üzere; bu gibi evraka dayalı borçların miktarına ve alacaklılarının adlarına dair bilgiler istenebilir.

Bütün mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu kuruluşları; inceleme elemanlarına ellerindeki tüm olanaklarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.

15-Mücbir Sebepler

Vergi yükümlüleri; vergi incelemesi sırasında; mücbir (zorlayıcı) sebeplerin bulunması durumunda; vergi incelemesiyle ilgili ödevlerini yerine getirmeyebilirler.

Mücbir sebepler:

a-Vergi yükümlülerinin ödevlerini yerine getirmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluğu;

b-Yükümlünün vergi ödevlerini yerine getirmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

c-Yükümlünün iradesi dışında ortaya çıkan kaybolma durumları;

d-Yükümlünün iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerinin elinden çıkması olmaktadır

Mücbir sebeplerin herhangi birinin bulunması durumunda; bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez.

Bu durumda; zamanaşımı da işlemeyen süre kadar uzar.

Bu uygulamanın yapılabilmesi için mücbir sebebin biliniyor olması ya da ilgililer tarafından kanıtlanması ya da belgelenmesi gerekmektedir

Hastalık durumunun doktor raporu ile; tutukluluk durumunun savcılık yazısı ile; yangının itfaiye raporu ile; yer sarsıntısı ve su basması gibi afetlerin ilçe ya da il idare kurulu kararı ile buna göre yapılmış çalışmalar sonu-

cu düzenlenmiş hasar raporları ile; yükümlünün kaybolması mahkeme kararı ile; defter ve belgelerin çalınmış olması durumu karakol raporu ve ticaret mahkemesi kararı ile kanıtlanması ya da belgelenmesi gerekmektedir.

16-Tebliğler ve süreler

Vergi incelemesine başlarken, vergi incelemesi sırasında, inceleme sonunda inceleme elemanlarınca bazı belgelerin yükümlülere ve diğer kişilere tebliği ya da bunlardan yazılı olarak bilgi istenmesi gerekmektedir.

Bu tebliğ işlemlerinde aşağıdaki hususlara uyulacaktır:

a-Tebliğler posta aracılığıyla iadeli (tebliğ evraklı) taahhütlü olarak bilinen adreslere yapılır Adresleri bilinmeyenlere, ilan tebligat yapılır.

b-Tebliğ vergi yükümlülerine, bunların kanuni temsilcilerine, genel vekaletnamesi olanlara yapılır.

Tüzel kişilerin başkanı, müdürü, yönetim kurulu üyelerine, kayyumlara, kanuni temsilcilerine tebliğ yapılabilir.

Tebliğ yapılacak kimsenin o anda adreste bulunmaması durumunda oturma adresinde bulunanlara ya da işyerindeki personeline tebligat yapılabilir. Bu kişilerin 18 yaşından aşağı olmaması gerekir.

Kara, deniz, hava ve jandarma erlerine yapılacak tebliğler kıta komutanı ya da kuruluş amirine yapılır.

Yabancı ülkelerdekilere tebliğ; o ülkenin yetkili makam aracılığıyla yapılabilir.

Yabancı ülkelerde resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla yapılır.

c-Posta ile tebliğde tebliğ edilecek belge kapalı bir zarf içinde postaya verilir.

Bilinen adrese gönderilen mektuplar; posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte evrak tebliğ edilmiş sayılır.

Bilinen adresler şunlardır:

aa-Yükümlünün işe başlamada bildirdiği adresler;

bb-Adres değişikliğinde bilinen adresler;

cc-İşi bırakmada bildirilen adresler;

dd-Vergi beyannamelerinde bildirilmiş adresler;

ee-Yoklama fişleri ile saptanmış adresler;

ff-Vergi mahkemelerinde açılmış davalara ait dilekçelerdeki adresler;

gg-Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilmiş ve ilgilinin de imzası bulunan tutanaklardaki adresler;

hh-Vergi komisyonlarınca saptanmış adresler.

Bunların dışında; yükümlünün dosyasında bulunan mahkemeler, nüfus yönetimi, askerlik şubeleri gibi resmi kurumların belgelerinde yer alan adresler de bilinen adresler olmaktadır.

Tebliğ edilecek, evrak, posta yönetimince vergi yükümlüsünün (ya da evrakı teslim alanların) kimliği ve imzası ile teslim edilir vee teslim belgesi vergi inceleme elemanınca geri yollanır

Muhatap adreste bulunmazsa; geçici olarak başka yere gitmişse bu durum zarfın üzerine yazılıp posta vergi inceleme elemanına geri yollanır

Muhatap yazı bilmezse sol elinin baş parmağı bastırılarak imzası alınır. Muhatap evrakı almak istemezse, önüne bırakılır ve durum zarfa şerh edilir ve komşularla, ihtiyar heyeti üyesiyle ya da zabıta memuru ile imzalanır.

İşyerinde yazılan vergi incelemelerinde mektuplar elden tebliğ edilir.

d-İlan yoluyla tebliğ:

Aşağıdaki durumlarda tebligat ilan yoluyla yapılır.

aa-Muhatabın adresi hiç bilinmiyorsa;

bb-Yükümlünün bilinen adresi yanlış ve değişmişse;

cc-Başka nedenlerle posta ile tebligat yapılamıyorsa;

dd-Yabancı ülkelerdekilere tebligat olanaksızsa.

İlan üzerine bir ay içinde bizzat ya da vekili ile başvurulara posta ile tebligat yapılır. Karşıt durumda tebligat yapılmış sayılır.

e-Memur aracılığıyla tebliğ

Maliye Bakanlığı; tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırmaya da yetkilidir.

f-Genel esaslar:

Hatalı tebliğler geçerlidir. Yalnız yükümlünün adının yazılmamış olması; vergi elemanınca düzenlenmemiş olması durumunda belge hükümsüzdür.

Vergi Usul Kanunu'ndaki tebligata ait hükümler yetersiz kalırsa; Tebligat Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılır.

Tebliğat işlerinde vergi inceleme elemanları "süreler"e ait esaslara da uymak zorundadırlar.

Vergi inceleme elemanları vergi kanunlarında saptanmış sürelerle uyarak inceleme yaparlar.

Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde; 15 günden aşağı olmamak üzere bu süreyi inceleme elemanı belirler ve tebliğ evrakında yazar.

Mücbir sebeplerin varlığı halinde süreler işlemez.

Ölüm halinde mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesi için sürelerle 3 ay eklenir.

Zor durumda bulunan vergi yükümlülerine; kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere uygun bir ek süre verilebilir.

Sürelerin hesaplanmasında şu kurallar geçerlidir.

aa-Süre gün olarak belli edilmişse; başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter.

bb-Süre hafta ya da ay olarak belirtilmişse; başladığı güne son hafta ya da ayda karşılık gelen günün tatil saatinde ya da haftanın ya da ayın son gününde son bulur.

cc-Sonu belli bir gün ile belirlenen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter.

dd-Resmi tatil günleri süreye dahildir. Sürenin son günü resmi tatile rastlarsa; izleyen ilk iş gününün tatil saatinde biter.

Vergi yükümlülerinin sürelerle uymadığının tutanakla tesbiti durumunda; hak kaybı söz konusu olmakta; yükümlüler vergi cezası uygulamalarına muhatap olmaktadır.

Buna karşılık; vergi inceleme elemanlarının sürelerle uymaması; ilgili işlemleri geçersiz kılmaktadır.

17-Yasaklar

Vergi inceleme elemanının vergi incelemesi sırasında uyması gereken bazı yasal yasaklar ya da meslek standartları yasakları vardır

Vergi inceleme elemanı; vergi yükümlüsünün ve vergi yükümlüsü ile ilgili kimselerin kişiliklerine işlemlerine, hesap durumlarına; işlerine, işletmelerine; servetlerine ya da mesleklerine ait olarak öğrendikleri hususlar ve gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamazlar

Kendilerinin ya da üçüncü kişilerin nef'ine kullanamazlar.

Bu yasak; inceleme elemanları, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder.

Ancak; kamu görevlilerine yapılan adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak istenen bilgi ve belgeler verilebilir.

Sahte ya da içeriği ile yanıltıcı belge düzenleyen vergi yükümlüleri hakkında düzenlenmiş vergi inceleme raporlarına göre vergi yükümlülerinin bu durumlarının yasayla kurulmuş meslek kuruluşlarına (Ticaret, Sanayi Odası gibi) ve 3568 sayılı yasaya göre çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavirler, yeminli mali müşavirler odaları ve birliğine bildirilmesi bu yasağın dışındadır

Ayrıca vergi inceleme elemanları:

a-Nişanlılarına, boşanmış olsalar bile eşlerine;

b-Kan ve sıhri usul ve fûrûma, evlatlığına ve kendisini evlat edinene ya da kan hısımlığında üçüncü; sıhri hısımlıkta üçüncü dereceye kadar olan kan ve civar hısımlarına;

c-Kanuni temsilcisi ya da vekili olduğu kimselere

ait vergi incelemeleri ile uğraşamazlar.

Vergi inceleme elemanları gerek inceledikleri gerekse diğer vergi yükümlülerinin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini; ücretsiz de olsa yapamazlar.

Vergi inceleme elemanları; herhangi bir nedenle görevlerinden ayrılırlarsa; ayrıldıkları tarihten başlayarak üç yıl süreyle vergi yükümlüsü firmalarda denetleme elemanı, mali danışman, mali konularda yöneticilik gibi görevlerde çalışamazlar.

Bu yasal yasakların yanında; bazı vergi incelemesi meslek standartları da bulunmakta olup; vergi inceleme elemanları bunlara da uymak zorundadır.

Bu standartların başlıcaları şunlardır:

a-İnceleme elemanı; mesleği icra etmek için gerekli nitelikleri taşımalıdır Bilgili, deneyimli olmalıdır

b-İnceleme elemanı; bağımsız, tarafsız davranmalıdır

Görevini yaparken idareden ya da incelediği vergi yükümlüsünden gelen telkinlerin etkisinde kalmamalıdır

İnceleme elemanının amacı yalnızca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak değildir.

Vergi yükümlüsünün lehine olan hususların da saptanması gerekir. Vergi incelemesinin öğretici yönünün de gözönünde tutulması gerekir. İnceleme elemanının; incelemeye ait yazıları yansız olmalıdır

c-İnceleme elemanı; çalışmalarında azami dikkati göstermeli, süratli çalışmalıdır

d-Vergi incelemesi; vergi yükümlüsünün işlerini en az aksatacak biçimde örgütlenmeli ve yapılmalıdır

e-İnceleme raporları; vergi yükümlüsünün incelenen faaliyetleri ve diğer olaylar hakkında açık ve kesin görüşler içermeli; somut ifadeler kullanılmalıdır

f-Raporlarda edebiyat yapılmamalı ve yükümlülerin kişiliklerine yönelik eleştiriler yer almamalıdır

g-İnceleme elemanları incelemeler sırasında serinkanlı olmalı ve asla sınırlanmamalıdır.

Vergi yükümlüsünün haklı iddialarını dinlemek ve değerlendirmek gerekir

h-Kesin deliller elde edilmedikçe vergi yükümlüsü bir vergi kaçakçısı olarak düşünülmemelidir. Vergi yükümlülerinin iyi niyetli oldukları düşünülmelidir.

i-İnceleme elemanı sosyal ilişkileri olan birisi olmalıdır. Ancak; vergi incelemesi süresince, incelenen vergi yükümlüsü ya da firma ile olan ilişkilerinde ölçülü davranmalıdır

18-İncelemelerin sonuçlanması

Vergi incelemeleri işyerinde yapılıyorsa son mektupla ya da son tutanakla inceleme son bulur ve inceleme elemanı işyerinden ayrılır

İnceleme, inceleme elemanının bürosunda yapılmışsa bir inceleme sonuç ve belge iade tutanağı düzenlenir. Defter ve belgelerin yükümlüye iadesi sağlanır

Ancak; gerek iş yerinde gerekse büroda yapılan incelemelerde; suç oluşturan belge ve defterler inceleme elemanınca alkonur ve bu husus bir tutanakla saptanır

Vergi inceleme elemanı; bundan sonra inceleme raporunu yazar ve bir örneğini yükümlüye; duruma göre elden ya da posta ile tebliğ eder.

İnceleme raporunun diğler örnekleri; vergi yükümlüsü tarhiyat öncesi uzlaşma istemişse ilgili komisyona; istememişse doğrudan vergi dairesine yollanır.

İnceleme elemanı; suç delili oluşturan vergi yükümlüsüne ait belge, defter ve kayıtları ve diğler araçları; bu durumlarını belirten ve mahkemeye ibraz edilmek üzere saklanması için vergi yükümlüsünün vergi dairesine yollar.

Vergi yükümlüsünün, mahkemede yargılanacak vergi suçu işlediğinin anlaşılması durumunda; ayrı bir raporla ya da yazı ile durum; Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve bunların muavinleri ve stajyerleri tarafından suç yeri Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilir Diğler memurların incelemelerinde defterdarlıklar ya da gelir müdürlükleri bildirimde bulunur.

Buna ait rapor ya da yazının birer örneği bilgi için yetkili vergi dairesine ve mahkeme aşamasının izlenmesi için yetkili muhakemat müdürlüğüne yollanır.

Suçta ait rapor ve yazı örnekleri vergi yükümlüsüne verilmez. Ancak; vergi yükümlüsüne suç oluşturduğu düşünölen eylemleri sözlü olarak bildirilir.

Eğler inceleme ihbarlı bir inceleme ise; vergi inceleme elemanı; muhbire verilebilecek ikramiye ile ilgili olarak ayrı bir rapor düzenler Bu raporda; incelemede saptanan vergi farkının ne kadarının muhbirin verdiği bilgilere dayandığı belirtilir

Rapor; muhbire ödemede kullanılmak üzere Gelirler Genel Müdürlüğü'ne yollanır.

İhbarlı incelemelere ait inceleme sonunda düzenlenen vergi inceleme raporlarında muhbirin adından hiçbir biçimde söz edilemez. Gerek görülür

se; muhbirin adı ve adresi kapatılarak çekilecek ihbar mektubu fotokopisi inceleme raporuna eklenebilir. Ancak; ihbar yazısının mahiyetinden muhbirin kimliğinin ortaya çıkması olanaklı olduğundan; bu yöntemin kullanıl-
maması iyi olur

Keza; Cumhuriyet Başsavcılığı'na yollanacak rapor ya da yazıda da muhbirin kimliği yer almamalıdır

Keza; Cumhuriyet Başsavcılığı'na vergi inceleme raporunun örneğinin ek-
lenmemesi uygun olur. Yazılacak ayrı bir raporla suçun yapısı, oluşumu anlatılmalı ve bu rapor Cumhuriyet Başsavcılığı'na yollanmalıdır

19-Re'sen (İdarece doğrudan) vergi salınması

Bazı durumlarda; inceleme sırasında vergi yükümlüsünün bildirmiş oldu-
ğu kazançlarının doğruluğunun denetlenmesi olanaklı olmamaktadır

Bazı kez de vergi yükümlüsü beyanda bulunmamış; kayıt tutmamış du-
rumda olmakta ve bu nedenle de vergi yükümlüsünün vergilerinin doğru-
luğu denetlenememektedir.

İşte; bu gibi durumlarda; vergi yönetimi ya da vergi inceleme elemanı; ba-
zı kanuni olan ve olmayan karinelere dayanarak, vergi yükümlüsünün ka-
zancını ve vergisini saptamaktadır

Re'sen (idarece hesaplama ve salma) vergi tarhı; vergi matrahının (kazanç-
ların) tamamen ya da kısmen defter, kayıt, belgelere ya da kanuni ölçüle-
re dayanılarak saptanmasının ve denetlenmesinin olanaksız olduğu durum-
larda uygulanır.

Bu durumda vergi; ya takdir komisyonu kararına göre ya da vergi incele-
me elemanının raporuna göre hesaplanmakta ve salınmaktadır

Bu gibi durumlarda; inceleme elemanınca inceleme raporunda belirtilmiş
kazanç ya da ek kazançlar re'sen takdir olunmuş sayılmaktadır.

Şu durumlarda; vergi matrahının (kazançların) defter belge ve kayıtlar üzerinden saptanmasının olanaklı olmadığı yasaca kabul edilmekte ve bu durumda re'sen vergi salınmaktadır:

a-Vergi beyannamesi; yasal süresi geçtiği halde verilmemişse;

b-Beyanname verilmekle birlikte; beyannamede verginin üzerinden hesaplanacağı kazançlar bildirilmemişse;

c-Bu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi ya da bir kısmı:

aa- Tutulmamışsa;

bb- Tasdik ettirilmemişse;

cc-Vergi inceleme elemanına özürsüz ibraz edilmemişse;

d-Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgeler; kazançların doğru ve kesin olarak saptanmasına olanak vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla işe yarar durumda değilse ve güvenilmez durumda;

e-Tutulması zorunlu olan defterlerin ve verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair deliller bulunuyorsa;

f-Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında vergi yükümlüleri, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş ya da vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa (servet incelemesi);

g-Yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi zorunlu olan beyanname ve ekleri tasdik ettirilmezse ya da yeminli müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse.

Beynamede kazançlara ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olduğu durumlar; vergi yükümlüsüne 15 günden az olmamak üzere Takdir Komisyonu'na süre verilecek ve vergi yükümlüsü kazançlarına ilişkin bilgi vermeye ve yasal defterlerini ibraz etmeye çağırılacaktır

Aynı prosedürün inceleme elemanlarınca da uygulanabileceğini kabul etmek gerekmektedir.

Defter ve belgeler ibraz edilirse ve güvenilir bulunursa; vergi yükümlüsünün vergiye tabi kazancı; bu defter ve belgelerdekilerden fazla olamaz. Ancak; ayrıca kazançları olduğu saptanırsa; onlar da vergilenir.

Beyannamelerin yasal süreden sonra verilmesi durumunda takdir komisyonundan karar alınmadan vergi dairesince re'sen vergi salınır Ancak; beyanname takdir komisyonuna sevkten sonra ya da vergi incelemesine başlandıktan sonra verilmişse; bu kural uygulanmaz. Takdir komisyonu kararı ya da vergi inceleme elemanının düzenleyeceği inceleme raporu beklenir.

Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesine göre; usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanır.

20-Vergi suçları ve cezaları

Vergi incelemesi sırasında; vergi inceleme elemanınca saptanan usulsüzlükler ve eksik vergi ödemeleri dolayısıyla vergi yükümlülerine çeşitli cezalar uygulanabilir. Bu cezaların türleri şunlardır:

a-Usulsüzlük cezaları

b-Özel usulsüzlük cezaları

c-Vergi ziyayı cezası

d-Kaçakçılık suçları için cezalar

Küçük ve kısıtlı vergi yükümlülerine ait incelemelerde cezalar veli/vasi ya da kayyuma kesilir.

Tüzel kişilerde ceza tüzel kişilik adına kesilir.

Vergi sorumluluğunda ceza sorumlulara uygulanır.

Kaçakçılık suçları dolayısıyla cezalar; bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır.

Bazı vergi ve resimlerde vergi yükümlülerinin cezada müteselsil sorumluluğu vardır. İncelemelerde bu durum da gözönünde tutulur.

Muhtelif vergi ziyanına neden olunması durumunda; vergi yükümlüsüne her vergi için ayrı ayrı ceza uygulanır.

Tek bir fiille birden çok ceza gerekli ise; daha ağır olan vergi cezası kesilir.

Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı ya da usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir.

Tekerrür durumunda vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezaları yüzde yirmibeş zamlı salınır.

Vergi cezaları; Türk Ceza Kanunu'ndaki diğer cezalarla birleşmez. Yalnızca; vergi ziyayı cezası salınması durumunda vergi kaçakçılığı cezası da salınabilir.

Vergi cezası uygulanması için vergi ziyayı (usulsüzlükler hariç) doğmuş olmalıdır. Vergi ziyayı; yükümlünün ya da sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında kesinleşmemesi ya da eksik kesinleşmesidir.

Vergi ziyat cezası; eksik kalmış verginin bir katına eşittir. Ayrıca gecikme faizi alınır

Kaçakçılık fiillerinde vergi ziyat cezası eksik kalmış verginin üç katıdır

Kaçakçılık fiillerine iştirak edenlere; bir kat vergi ziyat cezası salınır

Kanuni süreden sonra verilmiş beyannameye dayalı ek vergi için ceza bir katıdır

a-Usulsüzlükler; vergi yasalarının şekle ve usüle ait hükümlerine uyulmamasıdır

Suçun ağırlığına göre; I. ve II. Derece'den usulsüzlükler bulunmaktadır

b-Özel usulsüzlük cezaları şu durumlarda uygulanmaktadır.

aa-Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının alınıp verilmemesi;

bb-Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fişi, giriş ve yolcu taşıma biletleri, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve diğer zorunlu belgelerin alınıp verilmemesi;

cc-Günü gününe işlenmesi gereken defterlere günlük kayıt yapılmaması;

dd-Muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ait esaslara uyulmaması; bilgisayar programlarında kural ve standartlara uyulmama;

ee-Vergi kimlik numaralarının kullanılma zorunluluğuna uyulmaması;

ff-Damga vergisi uygulamalarında yasanın istediği şekle ait hususlara uyulmaması;

gg-Bilgi vermekten çekinilmesi; defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ve

vergi incelemesinde vergi inceleme elemanına yardım için yükümlülere yüklenmiş diğer ödevlerin yerine getirilmemesi ve muhasebe standartlarına uyulmaması; defter ve belgelerle ilgili şekil şartlarına uyulmaması; vergi levhası alınmaması ve asılmaması.

c-Kaçakçılık suçları şunlardır

aa-Muhasebe hileleri yapmak;

bb-Muhasebe defterlerinin dışında tamamen ya da kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamları kullanmak;

cc-Defter ve kayıtları tahrif etmek;

dd-Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek.

ee-Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve bunları kullanmak;

ff-Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek;

gg-Sayfaları yok etmek ya da değiştirmek;

hh-Belgelerin asıl ve suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleyerek ve bu belgeleri kullanmak;

ii-Sahte olarak belge basmak ve bu tür belgeleri kullanmak;

Kaçakçılık suçuna iştirak edenlerle azmettirenler de aynı cezalarla cezalandırılır

Vergi inceleme elemanları; incelemeler sırasında saklamak zorunda oldukları sırları açıklarlarsa Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesindeki cezanın iki katı ile cezalandırılırlar

Keza; vergi inceleme elemanları; incelenen yükümlünün vergileme ile il-

gili işlerini yapar; onlara danışma dışında yardımcı olursa Türk Ceza Kanunu'nun 240'ncı maddesine göre cezalandırılırlar

Diğer yandan; kaçakçılık suçunun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet Başsavcıları hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep ederler

Amme davasının açılması, inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenir.

Vergi yönetimince uygulanan vergi cezaları ile mahkemelerce uygulanan kaçakçılık cezaları karşılıklı olarak birbirini etkilemez.

21-Tarhiyat öncesi uzlaşma

Vergi incelemesinin son aşamasını oluşturmaktadır Vergi inceleme elemanının raporunda bulunabilecek yanlışlıklar ya da vergi yükümlüsü ile vergi inceleme elemanı arasında tartışmalı kalmış konuları incelemek ve gerekiyorsa düzeltmek amacıyla kurulmuş bir mekanizmadır.

Ayrıca; vergi yükümlülerinin yapılan ek vergilemelere ve cezalara hukuki yoldan itirazlarını enaza indirmek de amaçlanmaktadır

Yasaca vergi yükümlülerine tanınmış bir hak olduğundan; incelemenin son aşamasında mutlaka incelenen vergi yükümlüsüne "tarhiyat öncesi uzlaşma" isteyip istemediğinin yazılı olarak sorulması gerekmektedir

Son mektuba yanıtta ya da bitiş tutanağında vergi yükümlüsünün tarhiyat öncesi uzlaşma istemesi durumunda prosedür işlemeye başlamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya:

a-Vergi incelemesi sonucu salınan ek vergi, resim, harçlar;

b-Bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyat, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları

dahildir.

Vergi kaçakçılığı sayılan fiillerden doğan vergi farkları ve vergi ziyat cezası tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değildir

Yani; mahkemelerde yargılanmayı gerektirecek vergi suçlarına ait vergi ve cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi yapılmaz.

Maliye Müfettişleri; Hesap Uzmanları ve bunların muavinleri ile Gelirler Kontrolörleri ve stajyer Gelirler Kontrolörlerinin yaptıkları vergi incelemelerinin tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerini bu inceleme elemanlarından oluşan komisyonlar yürütür.

Vergi denetmenlerinin ve diğer incelemeye yetkililerin yaptıkları vergi incelemeleri ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma işlerinin bölge gelir müdürlüğü ya da defterdarın ya da vergi dairesi başkanlarının başkanlığındaki komisyonlar yürütür.

İlçelerdeki görüşmeleri vergi denetmenlerinden oluşturulan komisyonlar yapar.

İncelemeyi yapanlar komisyonlara üye olamazlar. Ancak, komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere katılabilirler

Merkez denetim elemanlarından oluşan komisyonların dışındaki komisyonlarda uzlaşma isteyen vergi yükümlüsünün istemesi durumunda; uzlaşma görüşmeleri sırasında bağlı buldukları odanın bir temsilcisi ya da bir serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavir ya da yeminli müşavir bulundurulabilir.

Bu kişiler; uzlaşma görüşmelerinde yalnızca görüş açıklayabilir. Uzlaşma tutanaklarını imzalayamazlar

Uzlaşma için vergi incelemesine tabi tutulmuş yükümlünün bizzat ya da vekili aracılığıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana ya da bağlı bulunduğu ekip ya da grup başkanlığına başvurulması gerekir.

Uzlaşma talebinin son mektuba yanıtta ya da inceleme tutanağında yer alması ile de talepte bulunulmuş olunur.

İncelemenin başlama yazısı ile incelemenin bitiş mektubu ya da tutanağı arasındaki sürede vergi yükümlüsü uzlaşma isteyebilir.

İnceleme elemanının uzlaşmaya daveti içeren yazısının tebliğ tarihinden itibaren engeç onbeş gün içinde de vergi yükümlüleri uzlaşma isteminde bulunabilirler.

Ancak; zamanaşımının dolmasına üç aydan aç zaman kalmışsa vergi yükümlüsü uzlaşmaya çağırılmaz.

İnceleme elemanı; vergi yükümlüsünün uzlaşma istemi üzerine; yetkili komisyon başkanı ile ilişki kurarak, uzlaşma gününü belirler.

Uzlaşma gün ve saati; bir yazı ile enaz onbeş gün önce vergi yükümlüsüne bildirilir ya da inceleme tutanağı ile saptanır

Onbeş günden önceki bir tarih; vergi yükümlüsünün isteği üzerine saptanabilir.

İnceleme elemanı da vergi yükümlüsünü uzlaşmaya çağırabilir. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir

Tebliğ işleminde; posta ile tebliğ; memur eliyle tebliğ; inceleme elemanınca bizzat tebliğ yöntemleri uygulanabilir.

Vergi yükümlüsünün en son adresine uzlaşmaya davet yazısı tebliğ edilemezse; ya da vergi yükümlüsü uzlaşma buluşmasına gelmezse uzlaşma temin edilmemiş sayılır.

Yükümlü; bu talebinden vazgeçtiğini her zaman bildirebilir. Bu durumda; işlemler, tarihyat öncesi uzlaşma istenmemiş gibi yürütülür.

Üzerinde uzlanacak ek vergi ve cezaya ait inceleme raporu en az onbeş gün önce vergi yükümlüsüne ve uzlaşma komisyonu başkanlığına yollanmalıdır. Bu rapor, ön rapor biçiminde de düzenlenebilir.

Bu işlemler tamamlanmadan uzlaşma yapılamaz.

Uzlaşma toplantısına yükümlünün katılamayacak durumda olması ya da komisyonunun herhangi bir nedenle toplanamaması durumunda; uzlaşma görüşmesi; ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek vergi yükümlüsüne bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.

Uzlaşma görüşmelerinde uyuşma saptanırsa bir tutanak düzenlenir. Tutanak komisyon başkan ve üyeleri ile vergi yükümlüsü ya da vekili tarafından imzalanır.

Bu tutanağın bir örneği vergi yükümlüsüne derhal verilir. Bir örneği de üç gün içinde vergi inceleme raporu ve ekleriyle ilgili vergi dairesine yollanır.

Yükümlünün uzlaşma görüşmesine gelmemesi; geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması; tutanağı iktirazi kayıtlı (muhalefet şerhli) imzalamak istemesi ya da uzlaşmaya varılamaması durumlarında uzlaşmanın temin edilemediğine dair tutanak düzenlenir. Buna ait tutanak örnekleri vergi yükümlüsüne ve vergi inceleme elemanına komisyonda derhal; bu olmazsa posta yoluyla tebliğ edilir.

Vergi dairesine yollanacak raporlara uzlaşmanın temin edilemediğine ya da uzlaşmaya varılamadığına dair tutanak örneği eklenir

Kısmi uzlaşma yapmak da olanaklıdır

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılabilen vergi farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun önerdiği miktarlar tutanaklara yazılır

İtiraz süresinin son günü akşamına kadar vergi yükümlüsü vergi dairesine başvurarak komisyonca saptanmış miktarları üzerinde uzlaştığını dilekçe ile bildirirse; yine uzlaşma sağlanmış sayılır

Uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir.

Tutanaklar üzerine hiçbir dava açılamaz ve Vergi Usul Kanunu'ndaki şikayet hakkı kullanılamaz.

Uzlaşılacak vergilere ait cezalarla ilgili olarak vergi yükümlülükleri Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre ceza indirim talebinde bulunamaz.

Vergi dairesince verginin hesaplanmasından sonra tarhiyat öncesi uzlaşma istenemez.

Uzlaşma tutanağındaki vergi ve cezaların ödeme zamanı geçmiş olanlar; uzlaşma tutanağının tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ödeme zamanı gelmemiş kesimler; ödeme zamanları içinde ödenir.

Bankalar Yeminli Murakıpları; Sayıştay Denetçileri gibi özel elemanların bulunduğu vergi farkları tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılamaz.

22- Tarhiyat sonrası uzlaşma ve itiraz

Vergi incelemesi tamamlandıktan sonra; vergi yükümlüsü ile vergi yönetimi arasında vergi inceleme sonuçlarını hukuki anlaşmazlık olmaksızın çözmek için, bir "aracılık" faaliyeti olan tarhiyat öncesi uzlaşma düzeni kurulmuş olup vergi yükümlüleri bundan yararlanırlar

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlansın sağlanmasın; vergi inceleme raporları vergi dairesine yollanır ve yükümlüye ek vergi ve cezalar ihbarname ile tebliğ edilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan geçmemiş işlemlerin ihbarname aşamasından sonra; vergi yükümlüsünün iki seçenekli bir uzlaşma hakkı vardır. Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinden yararlanmak ya da tarhiyat sonrası uzlaşma istemek. Bu da olmazsa; vergi yükümlüsünün Vergi yargısına anlaşmazlığı taşıma (itiraz etme) hakkı bulunmaktadır

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle sağlanamaması ya da uzlaşmaya varılamaması durumlarında, vergi yükümlüleri verginin hesaplanıp salınmasından sonra "tarhiyat sonrası uzlaşma" isteyemezler

Yetkili vergi mahkemesine itirazda bulunabilirler. Vergi mahkemesinin tek hakimli olması durumunda anlaşmazlığı Bölge İdare Mahkemesine (temyizen) taşırlar. Çok hakimli vergi mahkemesi kararlarına karşı Danıştay'a başvurabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen vergi yükümlüsü ya Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinden yararlanmak için vergi dairesine başvurur ya da tarhiyat sonrası uzlaşma ister.

Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinden yararlanmak isteyen vergi yükümlüsü daha sonra vergi mahkemesinde dava açıp itirazda bulunamazlar.

Buna karşılık; tarhiyat sonrası uzlaşma isteyen vergi yükümlüsü; uzlaşma sağlanamazsa ek vergi ve cezaya itiraz edebilir.

a-Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi:

Ek vergiler ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını vergi yükümlüsü; ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren bir ay (otuz gün) içinde yazılı başvuruda bulunarak vadesinde ya da üç ay içinde öderse cezaların geri kalan kısmı aranmaz:

aa-Vergi ziyai cezasından ilk defada yarısı; sonrakilerde üçte biri;

bb-Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üçte biri.

Vergi yükümlüsü ödeme koşullarına uymazsa; bu maddeden yararlanamaz.

Vergi yükümlüsü; bir aylık süre içinde bu isteğinden vazgeçip vergi yargısında dava açabilir. O zaman da; bu madde hükmünden yararlanamaz.

b-Tarhiyat sonrası uzlaşma:

Tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş ve Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinden yararlanmak için başvurmamış vergi yükümlüsü; ek vergi ve cezalar için "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" isteminde bulunabilir

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları:

aa-İl Uzlaşma Komisyonu

bb-İlçe Uzlaşma Komisyonu

cc-Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu;

dd-Merkezi Uzlaşma Komisyonu

olmaktadır

Vergi yükümlüleri; bu komisyonlardan yetkili olana başvuracaklardır.

Uzlaşma istemi yazılı yapılır Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşma isteminin; vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde yapılması gerekir

Uzlaşma talebinin uygun şekilde ve süresi içinde yapılmadığının anlaşılması ya da uzlaşmanın komisyonunun yetkisi içinde bulunmadığının anlaşılması durumunda istem red edilir.

Vergi yükümlüsünün daha önce tarhiyat öncesi uzlaşma istediğinin anlaşılması durumunda da başvuru red edilir.

Bu koşullar uygunsa; uzlaşma gün ve saati saptanır ve vergi yükümlüsüne davet yapılır

Komisyon; uzlaşmanın temin edildiğine; temin edilmediğine; uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanaklar düzenler ve tutanaklar yükümlüye tebliğ edilir.

Uzlaşma günü ertelenebilir. Bu durumda yeni toplantı gün ve saati yükümlüye bildirilir.

Uzlaşma sonucu ve tutanağı kesindir. Vergi dairesi ve yükümlü buna uymak zorundadır

Uzlaşma vaki olmaz ya da sağlanamazsa vergi yükümlüsünün vergi mahkemelerinde dava açma hakkı vardır.

Yükümlü hem uzlaşma talep etmiş hem de vergi mahkemesine başvurmuşsa vergi mahkemesinin karar almaması istenir Karar alırsa; bu karar hükümsüzdür.

Kaçakçılık suçu cezası ve bunun bağlı olduğu vergi aslı uzlaşma konusu yapılamaz.

c-İtiraz:

Gerek doğrudan; gerekse tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma kararlarından sonra yükümlülerin kendilerine salınan ek vergi ve cezalara itiraz hakkı vardır

Ancak; ihtilafli vergiler, yükümlülerin beyan ettikleri matrahlara dayanıyorsa; yükümlüler bu vergilere itiraz edemezler.

Vergi mahkemeleri ve Danıştay; duruşmalarda; gerekli görülürse, inceleme elemanını ve yükümlünün mali müşaviri ya da muhasebecisini de dinleyebilir.

Vergi mahkemelerine başvurma; bunların kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemesine ya da Danıştay'a temyizden başvurma koşulları, süreleri "İdare Mahkemeleri Yargılama Usulü Kanunu'nda" gösterilmiştir.

23-Aramalı İnceleme

Vergi yükümlülere için ağır sonuçlar doğurabilen bir inceleme yöntemi "aramalı inceleme" yöntemidir.

İhbar ya da yapılan vergi incelemeleri sırasında bir vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığına dair emareler (deliller değil) bulunursa; bu vergi yükümlüsü ya da kaçakçılıkla ilgisi görünen diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerlerinde arama yapılabilir

Aramanın yapılabilmesi için:

a-Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bunu gerekli bulması;

b-Gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili yargıçtan bunu istemesi;

c-Yargıcın da bunu uygun bulup yazı kararı ile onaylaması

şarttır.

İhbarlı incelemelerde vergi kaçakçılığı yapıldığına dair emareler varsa aramalı inceleme yapılır

Yapılmakta olan bir vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığına dair emareler varsa yine inceleme aramalı incelemeye dönüştürülebilir.

Arama için emare (belirti) yeterli görülmüş olup delil gerekmemektedir.

Ancak; bu belirtilere göre vergi kaçırıldığı konusunda karar verecek Sulh yargıcının ikna olması gerekmektedir

Uygulamada arama kararı; Cumhuriyet Başsavcılığı aracılığıyla istenir; aynı gün karar alınır ve aynı gün arama yapılır

Gizlilik olmazsa ya da hızlı davranılmazsa; aramada delillerin elde edilmesi zorlaşabilir ya da olanaksızlaşabilir.

Sulh Yargıcı kararında aranacak adresler; üzerleri de aranacak kişiler ayrı ayrı belirtilmelidir.

Aramadan önce arama kararı ve inceleme elemanlarının kimlikleri nezdinde arama yapılacak vergi yükümlüsüne ya da diğer kişilere gösterilmelidir.

Çeşitli yerlerdeki aramaya ait karar; inceleme elemanının bulunduğu yer sulh yargıcından alınıp aynı il ve ilçelerde uygulanabilir

İhbara dayalı aramalı incelemede; ihbar konuları sabit olmazsa; nezdinde arama yapılan kimse (vergi yükümlüsü ya da üçüncü kişiler) muhbirin adı -

nın bildirilmesini isteyebilir. Bu durumda vergi dairesi; muhbirin adını bildirmek zorundadır.

Aramada bulunan defter ve belgeler müfredatlı bir tutanakla tesbit edilir.

Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tesbiti müfredatlı tesbittir.

Arama sırasında zaman yetmezse bu defter ve belgeler yükümlünün işyerinde ya da inceleme elemanının bürosunda kablarda içinde mühürlenerek koruma altına alınır. Sonradan; vergi yükümlüsünün önünde mühürler sökülüp kablarda ve yazılar açılarak müfredatlı tutanak düzenlenir.

Mühürleme ve mühür sökümü de tutanaklarla saptanır.

Bu işlerde vergi yükümlüsü hazır bulunmaz ya da imzadan kaçınırsa işlemler, aramada hazır bulunanlar ya da iki memurla tamamlanır.

Arama kararında yazılı olmasa bile; aramada bulunan defter ve belgelerin inceleme elemanının bürosuna taşınabilir. Bunların iyi saklanması gerekir. İyi saklanmamaktan doğan zararın yönetim tazmin etmek zorundadır.

Aramalı inceleme çabukça ve diğer işlere bakarak öncelikle yapılır.

Özel mektup ve evraklar vergi yükümlüsüne tutanakla geri verilir.

Vergi yükümlülükleri el konulmuş defter ve belgelerden örnek çıkarabilir, bunları inceleyebilir.

Defter ve belgelere el konulmuş olması beyanname verme ödevlerini kaldırmaz.

Aramalı inceleme engeç üç ay içinde bitirilir. Haklı nedenlerle incelemeler bu süre içinde bitmeyecekse sulh yargıcı kararı ile bu süre uzatılabilir.

Aramada el geçirilen defter ve belgelerdeki bilgiler tutanağa geçirilir. Ver-

gi yükümlüleri bu tutanakları imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler. Karşıt durumda defter ve belgeler alıkonulur

Ancak; defter ve belgeler suç delili oluşturuyorsa geri verilmez.

Aramada el konulmuş defter ve belge kayıtları; vergi yükümlüsüne tanınacak bir aydan az olmayan bir süre içinde tamamlanır.

El konulan defterler yerine yeniden defter tasdik ettirilip kullanılabilir.

Vergi yükümlüsünün ve bu kişinin kaçakçılık suçuna iştirak ettiğine dair emareler bulunan kimselerin evleri, işyerleri; üzeri ve diğer eşyaları aranabilir.

Konutta ve işyerlerinde ve diğer yerlerde gece vakti arama yapılamaz. Herkesin geceleyin girip çıkabileceği mahaller bundan müstesnadır Bu; güneşin batması ile başlar ve güneşin doğmasına dek sürer.

Oturma yerlerinde ve işyerlerinde yapılan aramalarda o yer ihtiyar kurulundan ya da komşulardan iki kişi bulundurulur.

Ayrıca; gerektiğinde yardımından yararlanmak üzere, bir memur (ya da jandarma) ve kilitli yerleri açmak için çilingir de aramada hazır bulundurulur.

Aramada aranan yerlerin sahibi ya da eşyaların zilyedi hazır bulunabilir Kendisi bulunmazsa; vekili, akrabalarından birisi ya da komşusu bulundurulur.

Arama sırasında; diğer bir suçun işlendiği şüphesinin uyandırılacak eşya (tabanca gibi) bulunursa; bu eşya geçici olarak zaptolunur ve durum Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir

Arama sonucunda; aramanın bittiği ve aranan kişi ve yerlere bir zarar verilmediğine dair tutanak düzenlenip imzalanır.

Vergi yükümlüsü ya da nezdinde arama yapılan kişi tutanağı imzalamazsa; bu durum da tutanakta belirtilerek aramada hazır bulunanlarca imzalanır.

24-Yoklama

Vergi incelemesinde vergi yükümlüsünün dosyasındaki yoklama fişlerinden yararlanılır Ayrıca, adres araştırması, memur eliyle tebliğ işlemlerinde de yoklama memurları çalışır

Ayrıca; yoklama memurlarınca düzenledikleri tutanak ve yoklama fişlerine dayanılarak da vergi farkı ya da vergi cezası salınmaktadır

Yoklamanın amacı vergi yükümlülerini, vergi yükümlülüğü ile ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve saptamaktır

Yoklama memurları aracılığıyla; çalıştığı halde mükellefiyetini kurduramamışlar; kira geliri elde ettiği halde beyan etmemişler; kaçak işçi çalıştıranlar; kayıt düzenine ait yasa hükümlerine uymayanlar; vergi levhası almamış ya da asmamış olanlar saptanmaktadır

Yoklama memurları vergi incelemeleri dolayısıyla;

a-İşyerlerindeki günlük hasılat tesbiti;

b-Yazar kasa uygulamaları ve günlük hasılat tesbiti;

c-Defter ve belgelerin kullanımında; kayıt nizamına uyulup uyulmadığının tesbiti,

d-İşyerinde faturasız mal bulunup bulunmadığının saptanması,

e-İşyerinde yasal defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare (delil değil) oluşturan defter, belge ve değer diğer delillerin tesbit edilmesi halinde tutanakla bunları almak;

f-Taşıma araçlarının durdurup belge düzenini denetlemek ve belgesiz yük ve yolcu taşınıp taşınmadığının saptanması;

g-Gerekliyse belgesiz taşıtı trafikten men etmek; belgesiz mallara el koymak;

yetki ve görevlerine sahiptir.

Yoklama:

a-Vergi dairesi müdürleri;

b-Yoklama memurları;

c-Yetkili makamlarca yoklama ile görevlendirilenler;

d-Vergi inceleme yetkisi olanlar

tarafından yapılır

Yoklama her zaman yapılır İlgiliye önceden haber verilmesi gerekmez.

Yoklama sırasında; buna yetkili olduğuna dair kimlik ibrazı zorunludur

Yoklama sonuçları yoklama fişi, yoklama tutanağı ya da toplu yoklama listeleri ile saptanır ve bu belgeler vergi incelemesinde delil olarak kullanılır

Yoklama fişi iki örnek düzenlenir ve ilgililerle imzalanır ve bir örneği ilgiliye bırakılır

İlgililer imzadan kaçarsa yoklama fişi; polis, jandarma, muhtar ya da ihtiyar kurulu üyelerinden birisi ile imzalanır.

25-Vergi incelemelerinde vergi farkı doğuran olaylar

Vergi incelemelerinde; vergi yükümlüsünün kayıt ve işlemlerin de hata, hile ya da yasal ölçülere uymama durumları saptanmaya çalışılır

Hatalar:

a-Matematik hataları

b-Kayıt hataları: Rakam hatası, hesap hatası, hesabın borç ve alacağının karıştırılması

c-Toplam nakli hataları

d-İşlemden önce ya da sonra kayıt

e-Uydurma hesaplar

f-Bilanço maskeleyesi

olmaktadır

Son olarak; bazı vergi yasalarında o verginin denetimi için getirilmiş yasal ölçütler vardır. İşlemler sırasında bu ölçütler de denetlenir

Yeniden değerlendirme; amortisman uygulaması, randımanı incelenmesi, Kanunen kabul edilmeyen giderler bu türden uygulamalardır

Vergi inceleme elemanları; vergi yükümlüsünden ve çalışanlarından bilgi alma; arama yapma; alıcı ve satıcı ifadeleri, karşıt inceleme (vergi yükümlüsüne satılmış bir malın muhasebesine girmiş olup olmadığını araştırma), bankalardan bilgi alma, bilirkişiye başvurma, fiili tesbit (envanter) yöntemleri ile daha çok sonuç hesaplarını etkileyen işlemleri denetlerler

Vergi incelemesi sırasında vergi yükümlüsünün:

-Brüt satışları

-Satış indirimleri

- Satış maliyeti
- Faaliyet giderleri
- Diğer faaliyetler kar-zararları
- Finansman giderleri
- Olağan dışı (gelir-karlar) ve (Gider-zararlar)

işlemleri denetlenerek dönem net kar-zararına ulaşılmaya çalışılır

Dolayısıyla; vergi yükümlülerinin; ek vergi ve cezaya muhatap olmamaları için; muhasebelerinde bu tür yanlış ve eksikliklerden kaçınmaları yerinde olur.

III- SONUÇ

Ülkemizdeki vergi incelemelerinde uyulacak kurallar çok karışık ve çeşitli yasalara dağılmış durumdadır

Vergi yükümlülerinin bir vergi incelemesi sırasında hak ve ödevlerinin neler olduğu; nasıl sonuçlarla karşılaşabileceği ve inceleme sonundaki haklarının neler olduğunu anlatan bir kitapçık Gelir Genel Müdürlüğü'nce yayınlanmalı ve hakkında vergi incelemesine başlanan her yükümlüye bu kitaptan bir tane ücretsiz olarak verilmelidir.

Bu yolla vergi incelemelerinin daha hızlı; tartışmasız ve karşılıklı anlayış ortamı içinde yürütülmesi ve sonuçlandırılması olanaklı olmalıdır

EK: 1

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
TEFTİŞ KURULU**

SAYI :

Tarih :/..../....

Bay/Bayan
(Adres)

.....

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesine dayanarak; sizden yılına ait gelir beyanınızla ilgili açıklamalar ve doğrulamalar ve bu konularda sözlü açıklama istemiştim.

Bana yaptığımız açıklamalar; bu yazı ve ekindeki listede belirtilmiş konularda eksik kalmıştı. (Yazı ekinde tartışmalı vergi ve matrah farkları vardır.)

Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesine uygun olarak; bu iadeli taahhütlü mektubun alındığı tarihten itibaren (en az onbeş gün) süre içinde istenilen açıklamaların yazılı olarak aşağıdaki adresime yollanması gerekmektedir.

Sizi Şu konuda uyarıyorum:

Vergi Usul Kanunu'nun 30/4 üncü maddesine göre; detayı ve dayanağı elinizde bulunan bu yazı ekindeki vergi farklarına dair yeterli açıklamaları belirtilen süre içinde yapmadığınız takdirde; incelenen döneme ait vergi farkınız idarece re'sen (doğrudan) saptanacaktır

Bu yazı; kendi de dahil yaprakdan oluşmaktadır

Bilgileri ve gereği rica olunur.

İmza
Muhbir

Cevap Adresi:

Not: Vergilemenin dayanağı bir içtihad ya da tebliğ olduğunda; bu içtihadın ya da tebliğin durumunuza uymadığını ileri sürüp; Şikayet merciinden konuyu inceleyecek bir görevli ya da özel bir komite talep edebilirsiniz.

LISTE (EK: 1)

Kazanç Türü	Miktar
Ticari kazanç	
Zirai kazanç	
Serbest Meslek Kazancı	
Menkul Sermaye İratları	
Diğer kazanç ve iratlar	
Katma Değer Vergisi	
Damga Vergisi	
Harçlar Kanunu	
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	
Veraset ve İntikal Vergisi	
Taşıma Alım Vergisi	
Motorlu Taşıtlar Vergisi	
Fonlar	
Katkı Payları	

Uygulanacak Cezalar

(İlgili her matrah farkı için ayrı ayrı belirtilir)

Mahkemede yargılanmayı gerektiren suç varsa ayrıca belirtilecektir

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma:

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstiyorsanız bildirilmesi.

Not: Belirtilen süre içinde yanıt vermediğiniz takdirde bulunan ve tebliğ edilmiş matrah farklarını açıkça kabul etmiş duruma geleceğiniz tebliğ olunur.

EK: 2

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
TEFTİŞ KURULU**

SAYI :

Tarih :/..../....

Bay/Bayan
(Adres)

.....

Hakkınızda ... dan a olan dönemde (muhasabe/kişisel) vergi denetimi yapılmıştır dan ya olan dönemle ilgili bu incelemedeilişik listedeki (vergiler, resimler, harçlar, diğer yükümlülükler, konular) da vergi incelemeleri yapılmıştır

Vergi yönetiminin bazı vergi, resim, harç ve diğer yükümlülüklerinde vergi matrahınızı değiştirmeye hazırlandığımı bildiririm. Bu vergi, resim, harç ve diğer yükümlülükler, bu mektup ekindeki listede gösterilmiş. (EK: 1'deki liste)

Bu konuda; Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesine göre tarhiyat öncesi uzlaşma isteme yetkinizin bulunduğunu hatırlatırım.

Bu görüşmelerde yanınızda bir mali müşavir bulundurabilirsiniz.

Tarhiyat öncesi uzlaşma istiyorsanız; inceleme sonunda düzenlenen inceleme raporunun tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde aşağıdaki adresteki "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu" na başvurmanız gerekmektedir.

Bu mektup; kendi dahil yapraktan oluşmaktadır.

Bilgileri ve gereği rica olunur.

İmza
Mühür

EK: 3

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
TEFTİŞ KURULU**

SAYI :

Tarih :/..../....

Bay/Bayan
(Adres)

.....

Son mektuba verdiğiniz yanıtları içeren mektubunuz alınmıştır Matrah farklarından; aşağıda gösterilenlerle ilgili açıklamalarınız kabul edilmiş ve bunlar, matrah farkları arasından çıkarılmış ve bu mektuba ekli matrah farkları kalmış ve hakkınızda gösterilen cezaların uygulanacağı anlaşılmıştır (EK:1'deki liste)

Bilgileri ve gereği rica olunur.

İmza
Mühür