



Vergi İncelemede Uyulması Gereken Bir Kural Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer”

Zübeyir Bakmaz¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 15.06.2022

Düzeltilme : 08.08.2022

Kabul : 04.09.2022

Yayın : 29.12.2022

iThenticate benzerlik oranı: %13

JEL Kodu:

H20, H29, K34

Anahtar Kelimeler:

Vergi İncelemesi,
Beyan Esası, Gerçek
Mahiyet, İdari İşlem,
Mükellef Hakkı

Ö Z

Türk vergi sistemini meydana getiren vergi kanunlarında ağırlıklı olarak belgelendirme, kaydetme ve beyan etme esasına dayalı bir vergilendirmenin benimsendiği görülmektedir. Bu çerçevede, mükellef beyanlarının doğruluğunu denetlemek amacıyla vergi idaresine tanınan en önemli yetki ve hukuksal olanak vergi incelemesi olmuştur.

İdare tarafından mükellef nezdinde gerçekleştirilen bir işlem olan vergi incelemesi, idari işlem teorisi bakımından ön işlem niteliğindedir. Bu nedenle, vergi incelemesi yapılırken idarenin uymak zorunda olduğu usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Mükellef hakkı niteliği taşıyan bu usul ve esaslara uyulmaması, asıl idari işlem olan tarh ve ceza işlemlerini hukuksal açıdan sakat hale getirebilmektedir.

7338 sayılı Kanun'la vergi incelemesi usulünde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden bir tanesi de “vergi incelemesinin işyerinde yapılması esasından dairede yapılması esasına geçilmesi” olmuştur. Uygulamada sıklıkla yaşanan ihtilaflar nedeniyle söz konusu usul değişikliği gerçekleştirilmiştir. Çünkü, vergi incelemesinin esas olarak işyerinde yapılacağını öngören norm zaman içerisinde hukuken tartışmalı bir konu haline gelmiştir. Anılan normun uygulanma şekline kaynaklanan bu ihtilaflara ilişkin yargı kararları arasında da bir içtihat birliği oluşmamıştır. Bu çalışmada, bahse konu usul değişikliğinin nedenleri ve sonuçları inceleme konusu yapılmış, yeni normdaki tartışmalı hususlara değinilmiş ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Citation: Bakmaz, Z. (2022). “Vergi İncelemede Uyulması Gereken Bir Kural Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer”. *International Journal of Public Finance*, 7(2), 463-486.

<https://doi.org/10.30927/ijpf.1131282>

* This study is an expanded version of the paper presented orally at the Tekirdağ Namık Kemal University Faculty of Economics and Administrative Sciences International Public Finance Symposium held between 09-10 June 2022.

¹ Assist. Prof. PhD., İnönü University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2159-4106>, zubeyir.bakmaz@inonu.edu.tr

“Place to Inspect” as a Rule to Abide by in Tax Inspection

ARTICLE INFO

Submitted : 15.06.2022

Revised : 08.08.2022

Accepted : 04.09.2022

Available : 29.12.2022

iThenticate similarity
score: 13%

JEL Codes:

H20, H29, K34

Keywords:

Tax Inspection, Return
Basis, Real Nature,
Administrative Act,
Taxpayer Right

ABSTRACT

It is conferred that a taxation process based predominantly on documentation, recording and declaration is adopted in the tax laws constituting the Turkish tax system. In this framework, the most significant authority and legal opportunity granted to the tax administration in order to audit the accuracy of taxpayer declarations has been tax inspection.

Tax inspection, an act conducted by the administration before the taxpayer, is a preliminary act in terms of administrative acts theory. Therefore, the procedures and principles that the administration has to comply with while conducting a tax inspection are regulated in detail in the Tax Procedure Law No. 213. Failure to comply with these procedures and principles, qualified as a taxpayer right, may render the tax imposition and tax penalty transactions considered the main administrative act, legally invalidated.

Significant amendments were made in the tax inspection procedure with the Law No. 7338. One of these amendments has been "the transition from the principle of conducting the tax inspection at the workplace to the principle of conducting it at the office". Due to the frequent conflicts in practice, the aforementioned procedural change was made. Because, the norm that stipulates that tax inspection will be carried out mainly in the workplace has become a legally controversial issue over time. There has not been a unity of jurisprudence among the judicial decisions regarding these conflicts arising from the way the aforementioned norm is applied. In this study, the reasons and results of the mentioned procedural change were examined, the controversial issues in the new norm were mentioned and solution proposals were tried to be presented.

1. Giriş

Vergilendirme sürecinde mükellef hukukunu en çok ilgilendiren ya da etkileyen işlemlerin başında “vergi incelemesi müessesesi” gelmektedir. Vergi incelemesinin kapsamı ister sınırlı ister tam olsun; vergi incelemesi ister işyerinde ister dairede icra edilsin bu süreç başta mülkiyet hakkı olmak üzere Anayasa’daki özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, miras hakkı gibi hemen hemen tüm temel hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkilemektedir (Şenyüz vd., 2022: 5-6). Bu nedenle, VUK’da vergi incelemesi müessesesinin usul ve esasları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

VUK’da “vergi incelemesi usulü” olarak düzenlenen pek çok kural aynı zamanda “mükellef hakkı” niteliği taşımaktadır. Emredici kurallar şeklinde düzenlenen bu mükellef haklarına riayet edilmemesi vergi incelemesi işleminin sakatlanmasına yol açmaktadır. Bu nitelikteki vergi incelemesi kurallarından birisi de VUK’un 139’uncu maddesinde düzenlenen “incelemenin yapılacağı yer” normudur. Kanunda yer alan “incelemenin yapılacağı yer” düzenlemesi ile mükellef hakkı niteliğindeki emredici normlar hüküm altına alınmak suretiyle vergi incelemesinin nerede gerçekleştirileceği hususu ve buna ilişkin diğer idari usuller kurala bağlanmıştır.

Mükellef hakkı niteliğindeki “incelemenin yapılacağı yer” normunda hüküm altına alınan usul ve esaslara aykırı bir şekilde kurulan idari işlemlerin öteden beri uyuşmazlık konusu yapıldığı bilinen bir gerçektir. Bilhassa “vergi incelemesi esas olarak işyerinde yapılır” hükmünün geçerli olduğu dönemlerde söz konusu norma aykırı işlem kurulduğu gerekçesiyle çok sayıda vergi davası açılmıştır. Bahse konu ihtilafların çıkış noktasını ise, incelemenin (normda öngörülen usul ve esaslara riayet edilmeden) doğrudan doğruya dairede icra edilmesi oluşturmuştur. İdarenin bu dönemde tesis ettiği vergi incelemesi işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı noktasında doktrinde farklı görüşler ileri sürüldüğü gibi Danıştay kararları arasında da bir içtihat birliği oluşmamıştır. Uygulamada yaşanan bu ihtilaflar göz önüne alınmak suretiyle “incelemenin yapılacağı yer” normunda esaslı nitelikte değişiklikler yapılmıştır. Bu nedenle, konunun ayrıntılı bir biçimde ele alınması gerektiği düşünülmüştür.

Bu kapsamda öncelikle idari işlem teorisi çerçevesinde vergi incelemesinin tanımı, amacı ve niteliği ele alınmış ve daha sonra vergi incelemesindeki usul ve mükellef hakları üzerinde durulmuştur. Sonrasında, vergi incelemesinin yapılacağı yer normunun tarihçesine yer verilerek kuralın usul ve mükellef hakkı yönünden nitelendirmesi yapılmıştır. Son olarak da, normun eski hükmü ve bu hükmün değiştirilmesinin nedenleri irdelenmiş, normun yeni hükmünün hukuki mahiyeti ve sonuçları analiz edilmiş, yeni kuraldaki açık olmayan hususlar tartışılarak çözüm önerileri getirilmiştir.

2. Vergi İncelemesinin Amacı, Tanımı ve Niteliği

Modern vergilemenin özünü oluşturan beyan usulünde vergi idaresinin, mükellef beyanlarının saptanmasında, doğrudan bir rolü yoktur. Ancak, bu sistemde mükellef ile idare arasında etkili bir iletişimin mevcut olması şarttır. Çünkü, beyannamelerde bildirilen matrah ile diğer hususların gerçeğe uygun olup olmadığı, ancak, vergi idaresi tarafından yapılacak bir araştırma ve denetim sayesinde anlaşılabilir (Turhan, 2020: 87). İşte, vergi idaresinin bu görevini yerine getirirken kullanabileceği araçlardan bir tanesi de vergi incelemesidir (Başaran Yavaşlar, 2010: 396). İnceleme, vergi idaresinin mükellefin defter, belge, kayıt ve envanterleri üzerinde gerçekleştirdiği kapsamlı araştırmaya verilen addır (Taşkan, 2020: 158). Vergi incelemesi ile mükellef beyanlarının doğruluğu denetlenmektedir (Kaneti vd., 2019: 237). Bu nedenle, vergi incelemesinde, mükellef beyanlarını oluşturan unsurların tam ve doğruluğunu araştırmak esastır (Şenyüz vd., 2022: 183).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 134'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında vergi incelemesinin amacı “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” şeklinde kurala bağlanmış olmakla birlikte, VUK'da vergi incelemesinin açık bir tanımına ya da tarifine yer verilmemiştir. Başka bir anlatımla, mükellef beyanlarının doğruluğunun hukuken açığa çıkarılması vergi incelemesinin tanımında değil, amacında aranmıştır (Gören, 2012: 418).

Vergi incelemesinden beklenen amaç göz önünde bulundurulduğunda vergi incelemesi işlemini “*tarh ve tahakkuk etmesi gereken vergi borcunun tam ve doğru bir*

şekilde ortaya çıkarılabilmesi amacıyla vergi inceleme elemanlarınca her türlü delilden serbestçe faydalanılmak suretiyle derinlemesine yapılan araştırma ve bu araştırma sonucunda ulaşılan maddi ve hukuki olguların nitelendirilmesi eylemi” şeklinde tarif etmek mümkün hale gelmektedir.

Vergi incelemesi müessesesi vergi hatalarını da içine alacak tarzda kurgulanmıştır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 1973: 145). Bu nedenle, vergi incelemesinin mutlaka mükellefi haksız çıkarmaya yönelik kriminalistik bir soruşturma niteliği kazanmaması gerekir (Turhan, 2020: 94).

Vergi alınmasında asli idari işlem, yani kesin ve yürütülmesi zorunlu (lazım-ül icra) işlem “tarh işlemi”dir (Öncel vd., 2012: 99). Kanun koyucu tarh işleminin bir idari muamele olduğunu VUK’un 20’nci maddesinde açık bir şekilde ifade etmiştir. Bunun gibi, “ceza kesilmesi” ve “düzeltme” işlemleri de kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemlerdir (Barlass & Gümüşkaya, 2020: 71). Öte yandan, idari işlemler genellikle belli bir hazırlık aşamasından geçerek nihai halini alırlar. Deyim yerindeyse, idari işlemler tıpkı bazı canlı organizmalar gibi genellikle bir kuluçka döneminden geçerler (Kaplan, 2020: 255). Tarh, ceza kesme ve düzeltme işlemlerinin kuluçka evresini oluşturan unsurlardan birisi de vergi incelemesidir.

Hukuki niteliği bakımından vergi incelemesi “vergi tarhi için hazırlayıcı (ön/usuli) işlem” manasına gelmekte ve başka bir idari işlem, yani tarh ve/veya ceza kesme işlemi için gerçekleştirilen araştırma-soruşturma faaliyetinin adı olmaktadır (Baykara, 2008: 175; Candan, 2006: 170; Erdem, 2011: 58; Yıldız, 2013: 132; Şenyüz, 2020: 249). Dolayısıyla, vergi incelemesi idari işlemin yapılmasında izlenen usul/yol anlamında “şekil” unsurunu ifade etmektedir (Soydan, 2015: 233).

Vergi incelemesi ve bu incelemenin sonuçlarını gösteren vergi inceleme raporu kural olarak tek başına hukuk dünyasında sonuç doğuramayan, kesin ve yürütülmesi zorunlu niteliği bulunmayan, dolayısıyla tarh ve/veya ceza kesme işleminden bağımsız olarak tek başına idari davaya (iptal davasına) konu edilemeyen bir işlemdir² (Barlass & Gümüşkaya, 2020: 73; Candan, 2006: 170; Soydan, 2015: 230; Gözübüyük, 2020: 209; Erdem, 2011: 60; Şenyüz, 2020: 250; Yıldız, 2013: 151).

Vergi incelemesinin sonuçlarını gösteren ve idari işlemin gerekçesini/dayanağını teşkil eden vergi inceleme raporunun vergi dairesi tarafından işleme konulması VUK’un 140/2’nci maddesi uyarınca bir zorunluluk arz etse dahi mükellef üzerindeki etkisini nihai ve icrai (idari) işlemler olan tarh, ceza kesme ve (izleyen dönem kazançlarından mahsup edilecek cari dönem mali zararının veya indirim tutarının azaltımı, devreden katma değer vergisinin azaltımı, iade edilecek verginin azaltımı gibi) düzeltme³ işlemleriyle

² Aksi yöndeki görüş (vergi inceleme sürecinin ve bu bağlamda vergi inceleme raporunun asli idari işlem niteliğinde olduğu görüşü) için bkz. Başaran Yavaşlar, 2010: 422; Karyağdı, 2021: 31.

³ Matrah ve/veya vergi farkı (ödenen vergi) önermeyen ancak cari dönem mali zararının veya indirim tutarının, devir KDV’nin ya da iade edilecek vergi miktarının azaltılması gibi düzeltme önerisiyle sonuçlanan bir vergi incelemesindeki sakatlıklar “vergi dairesi düzeltme işlemine” karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilecektir (Danıştay VDDK, 2006; Ankara BİM 1. Vergi Dava Dairesi, 2017). Bu tür inceleme raporları vergi dairesine intikal ettikten sonra ilgili daire bahsi geçen raporun gerekçelerinin

göstermektedir. İdari işlem teorisine göre, mükellefin hukuku ancak bir vergi tarh edildiğinde veya bir ceza kesildiğinde ya da bir düzeltme yapıldığında yeniliğe ve değişikliğe uğramaktadır. Bu nedenle, vergi incelemesinin (inceleme raporunun) vergi/ceza ihbarnamesine ya da düzeltme fişine bağlanması gerekmektedir. Görüldüğü üzere, vergi incelemesi (raporu) dolaylı bir şekilde hukuki sonuç doğurabilmektedir. Dolayısıyla, vergi incelemesinin başlangıcından tamamlanması anına kadar geçen süreçte kurulan tüm idari işlemlerde yapılmış olan hukuka aykırılıklar ancak tarh, ceza kesme ve düzeltme işlemlerine karşı açılacak olan iptal davasında ileri sürülebilecektir (Erkut, 1994: 251; Yıldız, 2013: 133). Çünkü, asıl işlemin dayanağını/gerekçesini teşkil eder nitelikteki hazırlayıcı işlemlerde var olan hukuki sakatlıklar asıl işleme karşı açılan davada ileri sürülebilmektedir (Gözler & Kaplan, 2020: 270).

Vergi incelemesindeki sakatlıklar bu işlemin hükümsüz kılınmasını/hukuken geçersiz sayılmasını gerektirecek (asli) nitelikte olursa, tarh ve/veya ceza kesme işleminin de esasa etkili usul (ve şekil) sakatlığından dolayı iptaline karar verilmesi gerekecektir. Çünkü, usuli (ön) işlemlerde yapılmış olan hukuka aykırılıklar da bir şekil bozukluğu olarak değerlendirilir (Sezginer, 2000: 69’dan aktaran Erdem, 2011: 60). Açıkça belli olmaktadır ki; usulünce vergi incelemesine girilmeden vergilendirme (tarh) işleminin kurulmasında usul sakatlığı vardır ve bu usul sakatlığı esasa etkili, ağır bir sakatlıktır ve tarh işlemini tümüyle sakat kılmaya yeten bir aykırılık, yani sakatlıktır (Zabunoğlu, 2012: 294).

3. Mükellef Hakkı Bağlamında Vergi İncelemesi Usulü

Vergi hukukunda zayıf taraf konumunda bulunan mükellefi idareye karşı koruyan düzenlemeler genel olarak “mükellef hakları” olarak ifade edilmektedir. Öte yandan, mer’i vergi kanunlarında “mükellef hakkı” başlığı altında münferit bir düzenlemeye yer verilmemiş, bu nitelikteki özel normların VUK’un muhtelif maddelerine serpiştirilmesiyle yetinilmiştir (Şenyüz, 2020: 251). Ancak, halen üzerinde tartışılmakta olan VUK Taslağı’nda mükellef haklarının bir bölüm olarak düzenlendiği görülmektedir (Saraçoğlu & Çakar, 2018: 75).

Türk vergi hukukunda mükellefin korunmasına yönelik özel normların yer aldığı temel kanun, vergilendirme süreciyle ilgili kuralların düzenlendiği VUK’dur (Güneş & Şirin, 2005: 197). VUK, ilk önce 07.06.1949 tarihli ve 5432 sayılı Kanun olarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun 1961 yılına kadar uygulanmış ve 213 sayılı VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, 213 sayılı VUK yeni bir kanun olmayıp, 5432 sayılı VUK’un yeniden yazılmasından ibarettir (Baykara, 2008: 190).

Vergi incelemesi işlemi ve buna ilişkin idari usuller 5432 sayılı mülga VUK’un 124 ila 131’inci maddelerinde ve 213 sayılı mer’i VUK’un da 134 ila 141’inci maddelerinde

yerine getirildiğini, yani gerekli düzeltmelerin yapıldığını düzeltme fişi ile mükellefe bildirmektedir. İşte, bu tür durumlarda asli idari işlem düzeltmenin gerekçesini oluşturan inceleme raporu değil, düzeltme fişi ile mükellefe bildirilen düzeltme işleminin kendisi olmaktadır. Başka bir anlatımla, burada mükellefin hukukunu değiştiren işlem vergi incelemesi (raporu) değil, düzeltme işleminin kendisidir.

düzenlenmiştir. Vergi incelemesinde uyulması gereken esasa etkili/birincil nitelikli idari usuller ise, ağırlıklı olarak, 139⁴ ve 140'uncü maddelerde hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, 213 sayılı mer'î VUK'un "İncelemede Uyulacak Esaslar" kenar başlıklı 140'uncü maddesi, 2010 yılına kadar, 5432 sayılı mülga VUK'un "İncelemede Uyulacak Esaslar" kenar başlıklı 130'uncü maddesinin birebir aynısı olarak (hiç değişmeden) varlığını korumuştur. Başka bir anlatımla, vergi incelemesi usulüne ilişkin norm 1949 yılından 2010 yılına (6009 sayılı Kanun değişikliğine) kadar aşağıdaki gibi olmuştur.

- "1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;*
- 2. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler;*
- 3. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılar verilir."*

Bahsi geçen vergi incelemesi usulü normunun, incelemeye tabi tutulanların haklarının korunması bağlamında, istenilen seviyede olmadığı görülmektedir. Bu bakımdan, 1949 ila 2010 yılları arasında vergi incelemesi müessesesi inceleme elemanları tarafından hiçbir bağlayıcı hukuk normuna dayanmadan organize edilmiş ve inceleme işlemleri kendi iç dinamiklerine, örf ve adetlerine bağlı geleneksel bir düzen içinde yürütülmüştür (Gören, 2012: 419). VUK'un mükellef haklarını ihlal eder nitelikteki bu yapısı 23.07.2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'la büyük bir değişim ve dönüşüme uğramıştır. 6009 sayılı Kanun'la VUK'un 140'uncü maddesinde yapılan değişiklikler, özü itibarıyla, bir anlamda usul hukuku oluşturmuş (Gören, 2012: 419) ve mükellef hakları konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmesini sağlamıştır. Böylece "mükellefle birlikte incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi; düzenleyici idari işlemlere aykırı inceleme raporu düzenlenememesi, incelemelerin belirli bir süre içerisinde bitirilmesi, süre uzatımının ve nedenlerinin mükellefin bilgisine yazılı olarak sunulması, raporların işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonunun incelemesinden geçmesi" gibi çok önemli kurallar getirilmiştir. Kanun koyucu, gerekçede, söz konusu değişikliklerle vergi incelemesine tabi tutulan mükellefin haklarını koruma altına almak istediğini ifade etmiştir (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 2010: 22).

6009 sayılı Kanun'la vergi incelemesi hukukuna kazandırılan söz konusu mükellef hakları başta "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" olmak üzere çeşitli yönetmeliklerle daha ileri seviyelere taşınmıştır. VUK'da yer almayan (dinlenme talebi, defter ve belgelerin tutanakla teslim alınıp tutanakla teslim edilmesi, vergi inceleme tutanağının taslak halinin mükellefin bilgisine sunulması, idarenin izni ve onayı olmadan inceleme döneminin ve konusunun dışına çıkılmaması gibi) çok önemli mükellef hakları bu düzenlemelerle yürürlüğe sokulmuştur. Bahse konu yasal ve idari

⁴ VUK'un "İncelemenin Yapılacağı Yer" kenar başlıklı 139'uncü maddesinde yer alan usuli normlar çalışmanın bir sonraki bölümünde ele alınmıştır.

düzenlemelerle hukuki güvenlik kavramı mükellef haklarıyla birleşmiş ve böylelikle vergi incelemesi hukukunun da temeli oluşmuştur (Gören, 2012: 427).

Bir idari usul kanunu olan VUK’un 140’inci maddesinin 1’inci fıkrasında “*vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar*” hükmüne yer verilmiştir. Bir hukuk normunda; “olamaz”, “edemez”, “aksine sözleşme hükümsüzdür”, “mükelleftir”, “aksine sözleşme yasaktır”, “tarafarca uyulması mecburidir”, “zorundadır” gibi ifadeler kullanılmışsa bu kuralın emredici nitelikte olduğu düşünülmelidir (Işıktaç & Metin, 2019: 159). Bu bakımdan, 140’inci madde hükmü vergi incelemelerinde sınırlandırıcı bir rolü yerine getirmekte ve idari işlemin (asli nitelikteki) usul unsurlarından⁵ birisini teşkil etmektedir. İncelemenin 140’inci maddedeki idari usule uygun olarak icra edilmesi zorunluluğu idarenin mükelleflere taahhütte bulunması anlamına gelmektedir (Şenyüz, 2020: 252). Gerek 140’inci maddede gerekse ilgili yönetmeliklerde bağlayıcı bir şekilde düzenlenen idari usullere aykırı davranılması ise hem vergi incelemesi işleminin hem de bu vergi incelemesine dayanılarak kurulan tarh/ceza kesme işleminin usul (şekil) yönünden sakatlanmasına ve iptaline sebebiyet verecektir.

4. Bir Vergi İncelemesi Usulü ve Mükellef Hakkı Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer” Kuralı

VUK’un 140/1-1’inci maddesi uyarınca incelemeye tabi olana vergi incelemesinin konusunun ve incelemeye başlanıldığı hususunun bir yazıyla bildirilmesinden sonra açıklığa kavuşturulması gereken en önemli hususlardan birisi incelemenin nerede yapılacağıdır. Bu konu “incelemenin yer bakımından kapsamı”ndan farklı olarak inceleme faaliyetinin mükellefin işyerinde mi yoksa inceleme elemanının bağlı bulunduğu dairede mi yürütüleceği sorusuna ilişkindir (Soydan, 2015: 485).

Vergi incelemesinin hangi tarafın işyerinde yapılacağına (incelemeye tabi olanın işyerinde mi yoksa inceleme elemanının işyerinde mi yapılacağına) ilişkin norm ilk önce 1949 tarihli ve 5432 sayılı mülga (ilk) VUK’un “Yerinde İnceleme” kenar başlıklı 129’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bahsi geçen norm halen 1961 tarihli ve 213 sayılı VUK’un “İncelemenin Yapılacağı Yer” kenar başlıklı 139’uncu maddesinde mevcudiyetini korumaktadır.

5432 sayılı mülga VUK’un 129’uncu maddesinde düzenlenen “*vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır*” kuralı hiçbir değişikliğe uğramadan olduğu gibi 213 sayılı VUK’un 139’uncu maddesine taşınmış ve 2022 yılına kadar bu şekilde hüküm ifade etmiştir. 70 yılı aşkın bir süre bu şekilde hüküm ifade eden 139’uncu madde hükmü 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun ile başta “*vergi*

⁵ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2’nci maddesinde sadece şekil unsuruna yer verilmiş olup, ayrı bir unsur olarak usul unsurundan söz edilmemiştir. Ancak, bu durum bir işlemin genellikle belli usul kurallarına uyularak yapılması gereğini veya gerçeğini değiştirmez. Bu nedenle, şekil unsurunun usul unsurunu da kapsadığını göz önünde bulundurmak gerekir. Başka bir anlatımla, “şekil” unsuru “biçim ve usul” olmak üzere iki ayrı unsuru kapsamaktadır (Kaplan, 2020: 252,253).

incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır” şeklinde olmak üzere çok önemli değişikliklere uğramıştır.

İncelemenin yapılacağı yeri ve buna ilişkin diğer idari usulleri belirleyen 139’uncu maddenin gerek eski gerekse yeni hükmü, hukuki mahiyeti itibarıyla, vergi incelemesi işlemi kurulurken izlenmesi gereken yol ve yöntem niteliğindedir. Öte yandan, 139’uncu maddenin ilk fıkrasında “*yapılır*”, üçüncü fıkrasında “*istenilir*” ve dördüncü fıkrasında “*verilir*” şeklindeki emredici ifadelerle düzenlenen bu normlar bağlayıcı ve sınırlandırıcı bir niteliği haizdir. Çünkü, gerek eski gerekse yeni hükümde yoruma açık ve seçme hakkı tanıyan “*edilebilir*”, “*istenebilir*”, “*verilebilir*” gibi bir ifadeye yer verilmemiş, tam tersine, emredici mahiyet taşıyan ifadeler kullanılmıştır (Şenyüz, 2020: 253). Zaten, kanun koyucu “*incelemenin yapılacağı yer*” normunun emredici mahiyette olduğunu 5432 sayılı mülga VUK’un 129’uncu madde gerekçesinde “*bu kanunla birlikte vergi incelemesinin işyerinde yapılma mecburiyeti getirilmiştir*” (Baykara, 2008: 179) şeklinde ifade etmiştir. Söz konusu gerekçe, eski ve yeni normda yer alan “*yapılır*”, “*istenilir*”, “*verilir*” kelimelerinin birer mecburiyeti ifade ettiğini göstermektedir. Bu nedenle, vergi idaresi VUK’da yazılı bu emredici kuralları göz önünde bulundurmamak ve uygulamak zorundadır. Vergi idaresinin, 139’uncu maddede öngörülen usule aykırı bir şekilde irade beyanında bulunması mümkün değildir (Işıқтаç & Metin, 2019: 159).

İncelemenin yapılacağı yeri hüküm altına alan 139’uncu madde, incelemede uyulacak esasları hüküm altına alan 140’ıncı maddeden önce gelmektedir. VUK’un bu sistematığına bağlı kalındığında, vergi idaresinin 140’ıncı maddeye nazaran öncelikle “*incelemenin yapılacağı yer normuna*” uygun işlem tesis etmek zorunda olduğu (Gün, 2021: 63), yani 139’uncu madde hükmünün bir vergi incelemesi usulü olduğu (Bilici, 2021: 80) anlaşılmaktadır. Görüldüğü üzere, 139’uncu maddenin gerek eski gerekse yeni hükmü vergi incelemesi işleminin usul (ve şekil) unsurlarından birisini oluşturmaktadır (Kaneti vd., 2019: 239; Gülhan & Türkmen, 2016: 93; Pınar, 2016: 49; Taşkıran, 2020: 116, 117; Tekin & Çetinkaya, 2018: 199).

İdare hukukunda şekil kuralları asli (birincil) ve tali (ikincil) şekil kuralları olarak ikiye ayrılmakta ve tali şekil kurallarına uyulmamasının işlemin iptaline sebep olmayacağı kabul edilmektedir (Çağlayan, 2018: 489; Günday, 2017: 149; Gözübüyük & Tan, 2017: 460). Bu bağlamda, 139’uncu maddede kurala bağlanan usul (ve şekil) hükümlerinin esasa etkili olup olmadıkları önem arz etmektedir. Şekil ve usul kurallarındaki sakatlıkların asli nitelikte olup olmadığına iki kriterden hareket edilerek karar verilmektedir. Birincisi, ihlal edilen şekil ve usul kuralının hangi amaçla konulmuş olduğudur. Eğer, söz konusu kural işlemin muhatabı olan kişiyi korumak amacıyla konulmuş ise, buna uyulmamış olması işlemi esaslı bir şekilde sakatlayacaktır. İkincisi ise, ihlal edilen şekil ve usul kuralının işlemin sonucu üzerindeki etkisidir (Kaplan, 2020: 256; Gözübüyük & Tan, 2017: 460). Literatürde, incelemenin yapılacağı yeri belirleyen 139’uncu madde hükmünün bir mükellef hakkı niteliğinde olduğu, yani vergi incelemesi işleminin muhatabı olan mükellefi korumak ve güvence altına almak amacıyla konulmuş olduğu kabul edilmektedir (Erol, 2010: 114; Erdem, 2011: 333; Avcı, 2019: 251; Karyağdı,

2021: 212; Gerçek, 2006: 144; Dilber & Belge, 2012: 161; Pınar, 2016: 49; Gökbel, 2000: 286; Korkmaz, 2016: 33). Başka bir anlatımla, 139’uncu madde hükmünün mükellefe incelemenin dairede ya da işyerinde yapılmasını isteme hakkı verdiği ifade edilmektedir (Baykara, 2008: 194). Öte yandan, mükellef hakları temel (genel/birincil) haklar ve ikincil (özel) haklar olarak iki grupta incelenmektedir (Gerçek, 2006: 127). İkincil haklar olarak ifade edilen özel haklar “vergi incelemesi sırasındaki haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar ve vergi tahsilatı sırasındaki haklar” olmak üzere vergi kanunlarındaki özel durum, işlem ve uygulamalarla ilgilidir (Dilber & Belge, 2012: 160). İşte, 139’uncu maddede halen özel mükellef hakkı olarak yer alan unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- İncelemenin dairede yapılmasını talep etme hakkı,
- İncelemenin kendi işyerinde yapılmasını isteme hakkı,
- Defter ve belgelerin daireye (incelemeye) ibrazı için yazılı olarak ve 15 günden az olmamak üzere makul bir mühlet tanınmasını isteme hakkı,
- İbraz için ek süre talep edilebilmesi hakkı,
- İbraz mecburiyetine uyulmamasının hukuka aykırı olmadığına haklı bir mazeretle ispatlanabilmesi hakkı.

Vergi incelemesi işleminin zayıf tarafını oluşturan mükelleflerin korunması düşüncesiyle getirilen 139’uncu madde hükmü doğrudan kamu yararını değil, ancak ferdi çıkarın ön planda tutulmasındaki kamu yararını gözetmiştir (Işıқтаç & Metin, 2019: 162) ve bu nedenle emredici bir kuraldır. 139’uncu maddede öngörülen bu emredici kurallara uyulmaması, mükellef hakkının fiilen etkisiz hale getirilmesi ve ortadan kaldırılması sonucunu doğuracaktır (Şenyüz, 2020: 253). Dolayısıyla, 139’uncu madde hükmü, vergi incelemesi işleminin esaslı (asli/birincil) nitelikteki şekil kurallarından birisi olmaktadır. Bu nedenle, vergi incelemesi işleminin 139’uncu maddede öngörülen söz konusu bağlayıcı kurallara aykırı bir şekilde kurulması, nihai ve icrai idari işlemin hükümsüz sayılmasını (iptalini) gerektirecektir.

4.1. İncelemenin Esas Olarak Mükellefin İşyerinde Yapılacağı Kuralı: 1949-2022 Uygulaması

5432 sayılı mülga (ilk) VUK ile Türk vergi hukukuna dâhil edilen ve 213 sayılı mer’i VUK’un 139’uncu maddesi aracılığıyla 01.07.2022 tarihine kadar kesintisiz bir şekilde hüküm ifade eden kural (maddenin birinci ve ikinci fıkra hükümleri) aşağıdaki gibi olmuştur.

“Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.”

Bahse konu birinci fıkra düzenlemesiyle, vergi incelemesinin esas itibarıyla işyerinde yapılması gerektiği kurala bağlanmıştır. İkinci fıkra hükmü ile bu kurala bir istisna getirilmiştir. Dolayısıyla, bu dönemde, mükellef incelemenin işyerinde yapılmasını istediğinde, (ikinci fıkroda sayılan istisnai durumlar hariç) incelemenin mutlak surette işyerinde icra edilmesi zorunluluğu doğmuştur. Çünkü, kanunda bu konuda inceleme elemanına tanınmış bir takdir yetkisi bulunmamaktadır (Soydan, 2015: 487). Böylelikle, vergi incelemesinin işyerinde yapılması idare açısından bir yükümlülük (ödev) ve mükellef açısından da korunması gereken bir hak haline gelmiştir.

Kanunun bu derece açık hükmüne rağmen, bu dönemde, incelemenin yapılacağı yer konusunda sıklıkla ihtilaflar yaşanmıştır (Baykara, 2008: 179). Söz konusu ihtilafların çıkış noktasını ise “öncelikle mükellefin işyerine gidilerek burada inceleme başlama tutanağı düzenlenmeden ve burasının inceleme için uygun bir mekân olup olmadığı yönünde somut bir tespit yapılmadan ve mükellefin bu konudaki talebi alınmadan doğrudan doğruya defter ve belgelerin daireye ibrazının istenilmesi, yani incelemenin doğrudan doğruya dairede icra edilmesi” oluşturmuştur. Danıştay’ın söz konusu ihtilafa ilişkin içtihatları istikrar kazanmamıştır. Danıştay bazı kararlarında “defter ve belgelerin daireye getirilmemesi ve mükellefin de incelemenin işyerinde yapılması hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemde bulunmaması durumunu, mükellefin incelemenin dairede yapılmasını istediği” şeklinde yorumlamış⁶ ve tarhiyatları hukuka aykırı bulmamıştır. Danıştay, bu kararlarında “incelemenin işyerinde yapılmamasının, tek başına, işlemi usul yönünden sakatlayacak bir neden teşkil etmediği” gerekçesinden hareket etmiştir (Soydan, 2015: 489). Ancak, Danıştay bazı kararlarında (bunların arasında güncel kararlar da bulunmaktadır) “kanun hükmünde öngörülen koşullardan herhangi biri oluşmadan dairede inceleme yapılmasının mümkün olmadığını” belirtmiş⁷ ve tarhiyatları hukuka aykırı bulmuştur. Danıştay, bu yönde karar verirken “mükellef hakkı niteliğindeki 139’uncu madde hükmüne aykırı uygulamaların tarh ve ceza kesme işlemi usul yönünden sakatladığı” düşüncesinden hareket etmiştir (Soydan, 2015: 489).

Yargıtay, bu dönemde, “işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi” gibi zorunlu şartların varlığı araştırılmadan doğrudan doğruya daireye ibrazı istenilen defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği gerekçesiyle açılan kamu davalarında ibraza ilişkin tebligatı geçersiz saymış ve gizleme suçunun oluşmadığı yönünde kararlar vermiştir. Yargıtay’ın bu yöndeki kararları istikrar kazanmış vaziyettedir (Baykara, 2008: 180; Gülhan & Türkmen, 2016: 97; Bayram, 2019: 105; Ekici, 2019: 158; Gün, 2021: 72).

⁶ Danıştay 4. Dairesi’nin 29.04.2010 tarihli ve E.2009/5837, K.2010/2349 sayılı; Danıştay VDDK’nın 25.01.2002 tarihli ve E.2001/468, K.2002/45 sayılı, 09.11.2001 tarihli ve E.2001/285, K.2001/412 sayılı, 08.06.2001 tarihli ve E.2001/78, K.2001/232 sayılı yayımlanmamış kararlarından aktaran, Bayram, 2019:104.

⁷ Danıştay 4. Dairesi’nin 17.04.2017 tarihli ve E.2016/4935, K.2017/3722 sayılı, 05.06.2013 tarihli ve E.2010/9908, K.2013/4152 sayılı, 15.03.2007 tarihli ve E.2006/981, K.2007/826 sayılı yayımlanmamış kararlarından aktaran, Bayram, 2019: 105.

4.2. Vergi İncelemede Yeni Dönem: İncelemenin Esas Olarak Dairede Yapılması Kuralı

VUK’un 139’uncu madde hükmü 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun’un 17’nci maddesiyle baştan sona değiştirilmiş olup, maddenin yeni hali 01.07.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Vergi incelemesinin yapılacağı yere ilişkin yeni kurallar aşağıdaki gibi olmuştur.

“Vergi incelemeleri, esas itibarıyla dairede yapılır.

(Mülga ikinci fıkra.)

İncelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için münasip bir mühlet verilir.

İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.

Mükellef ve vergi sorumlusunun⁸ talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

Bahse konu kural değişikliğinin hukuki ve maddi sebepleri ile yeni kuralın hukuki mahiyeti, çalışmanın bu kısmında, iki alt başlık halinde incelenmiştir.

4.2.1. İncelemenin Esas Olarak Dairede Yapılması Uygulamasına Geçilmesinin Nedenleri

7338 sayılı Kanun’un 17’nci maddesiyle VUK’un 139’uncu maddesinde yapılan bu değişiklikler neticesinde fiili durum, kanun hükmü haline gelmiştir. Çünkü, vergi inceleme elemanları öteden beri incelemeleri, ağırlıklı olarak, dairede yürütmektedir. Uygulamada, “defter ve belgelerin en geç 15 gün içerisinde inceleme elemanının resmi çalışma adresine (daireye) getirilmesi, ancak incelemenin işyerinde yapılmasının istenilmesi halinde bu talebin de yine aynı süre içerisinde inceleme elemanına bildirilmesi” muhtevalı bir yazının (defter belge ibraz/isteme yazısının) doğrudan doğruya mükellefe tebliğ edilmesi yerleşik bir hal almıştır. Görüldüğü üzere, fiili durum 139’uncu maddenin mülga hükmünün tam tersi şeklinde gerçekleşmiş, yani incelemenin dairede yapılması asli kural olarak benimsenmiş ve işyerinde inceleme yapılması yoluna

⁸ VUK’un 8/4’üncü maddesindeki “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir” hükmü göz önüne alındığında, 139’uncu madde metninde mükellef tabiri ile vergi sorumlusu tabirinin aynı cümle içerisinde yan yana kullanılmasının doğru bir ifade tarzı olmadığı, buradaki “vergi sorumluları” ibaresinin bir haşiv olduğu kanaatindeyiz.

istisnai olarak başvurulmuştur. Fiili durumun bu şekilde gerçekleşmesinin en büyük nedeni, inceleme elemanları üzerindeki iş yükünün (inceleme görev sayısının) fazlalığıdır. Uygulamada, vergi inceleme elemanlarına aynı anda birden fazla mükellefin incelenmesi görevi verilmektedir. Örneğin, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2021 Yılı Faaliyet Raporu'nda "31.12.2021 tarihi itibarıyla aktif denetim gücünün 6.197 kişiden ibaret olduğu ve buna mukabil 2021 yılında toplam 54.065 adet mükellefin incelenmesinin tamamlandığı" bilgilerine yer verilmiştir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022: 13, 40). Bu bilgilere göre, 2021 yılında vergi müfettişi başına düşen "incelemesi tamamlanan mükellef sayısı" 9 adete yakın olmaktadır. İzinler ve resmî tatiller gibi çalışılmayan günler göz önüne alındığında, bir vergi müfettişinin 2021 yılında yaklaşık olarak her ay bir mükellefin incelenmesini tamamladığı sonucuna varılmaktadır. Bu fiili durum, bir vergi müfettişinin aynı anda çok sayıda mükellefin incelenmesini yürütmek zorunda kaldığını göstermektedir. Öte yandan, VUK'un 140/6'ncı maddesine göre, sınırlı incelemenin en fazla 6 ay, tam incelemenin en fazla 1 yıl ve katma değer vergisi iade incelemesinin ise en fazla 3 ay içinde bitirilmesi şarttır⁹. VUK'un 140/6'ncı maddesinde öngörülen bu emredici/sınırlandırıcı süreleri aşmak istemeyen, yani işlemin zaman bakımından yetkisizlik ile sakatlanmasını (Gözler & Kaplan, 2020: 292) istemeyen inceleme elemanları (gereksiz zaman kaybının önüne geçmek amacıyla) vergi incelemelerinin mükellefin işyerinde yapılması yerine dairede yapılması yolunu tercih etmişlerdir. Bu fiili durum ise, uzun zaman alan inceleme süresinin sonunda objektif olarak tespit edilen matrah ve vergi farkının sırf inceleme işyerinde yapılmadığı gerekçesiyle kaldırılmasına (Özyer, 2018: 323) ve ceza davalarında suçun unsurunun oluşmadığına karar verilmesine neden olmuştur. 139'uncu maddenin mülga hükmünün bu şekilde bir hukuki sonuca yol açmasında herhangi bir kamu yararının bulunmadığı ifade edilmektedir (Özyer, 2018: 323). Çünkü incelemenin işyerinde yapılmaması nedeniyle tarhiyatın iptali durumunda¹⁰, VUK'un 3/B maddesinde hükmünü bulan "gerçek mahiyet/ekonomik yaklaşım ilkesi"nin katı biçimsellik yüzünden bertaraf edilmesi riski doğmaktadır (Gün, 2021: 74). Örneğin, amortisman oranının hatalı uygulanması ya da dövizli alacakların değerlendirilmemesi nedeniyle yapılan ikmalen tarhiyatın -(mükellefin işyerinde incelenme hakkını kullanmak yönünde açıkça bir talebi olmamasına rağmen) inceleme salt işyerinde yapılmadığı gerekçesiyle- iptal edilmesinin hiçbir mantıklı izahı bulunmamaktadır (Gülhan & Türkmen, 2016: 98). Benzer şekilde, defter-belgeler üzerinden ve karşıt tespitler aracılığıyla çok rahat bir şekilde dairede icra edilebilecek nitelikteki örtülü sermaye ya da transfer fiyatlandırması incelemesinin salt işyerinde gerçekleştirilmediği gerekçesiyle idari işlemin iptal edilmesinde hiçbir haklı neden bulunmamaktadır. Bu noktada akıllara

⁹ Aynı maddede "tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği" hüküm altına alınmıştır.

¹⁰ Eğer, mükellef ya da sorumlu incelemenin işyerinde yapılmasını istiyor ve 139'uncu maddenin mülga hükmünde sayılan istisnalar da bulunmuyorsa, dairede yapılacak incelemeye istinaden tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar kesin olarak kanuna aykırıdır. Bu noktada ne bir tereddüt ne de tartışma vardır (Gülhan & Türkmen, 2016:99). Ancak, işyerinde inceleme yapılmasını açıkça istemeyen mükellef ya da sorumlunun, yargı aşamasında bunun tarhiyatı sakatlayan bir eksiklik olduğunu ileri sürerek (Gülhan & Türkmen, 2016:99) idari işlemi iptal ettirmesinin kamu yararını haksız bir şekilde ve derinden yaraladığı kanaatindeyiz.

“acaba işyerinde inceleme yapılmaması bu kadar ağır bir sonucu gerektirmekte midir (Şeker, 1994: 164)” sorusu gelmektedir.

Öte yandan, “vergi incelemesi esas olarak işyerinde yapılır” kuralının incelemenin sıhhatinin sağlanması amacını taşıdığı ileri sürüldüğünde; yine aynı maddenin mülga hükmünde öngörülen çeşitli nedenlerle ve üstelik de “mükellef veya sorumlunun istemesi” gibi bir keyfilik üzerine incelemenin işyerinde gerçekleştirilmemesi (dairede gerçekleştirilmesi) halinde, VUK’un incelemenin sıhhatini bir tarafa bıraktığı ve bu durumda da kendi içinde çelişkiye düştüğü sonucuna ulaşılacaktır. Oysa ki, vergi incelemesinin “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” şeklinde belirlenen fonksiyonu karşısında böyle bir çelişkiden bahsedilemeyeceği muhakkaktır (Yıldırım, 2000).

“Vergi incelemesi esas olarak işyerinde yapılır” kuralına ilişkin madde gerekçesine bakıldığında, kanun koyucunun söz konusu kuralı “defter ve belgelerden görülemeyecek iş akışı ve fiziksel durumlar ile işletmeye özel hallerin gözlemi ve tespitine münhasır bir zorunluluk ve gereklilik” şeklinde ihdas ettiği anlaşılmaktadır (Şeker, 1994: 160). Buna karşın, incelemenin dairede yapılması durumunda dahi inceleme elemanının işyerini gezip görmesi, yapılan iş ve yürütülen işlemler hakkında bilgi edinmesi VUK’un 257’nci maddesine göre her zaman mümkündür (Bayram, 2019: 105). Aynı şekilde, vergi incelemesi dairede icra edilse bile, VUK’un 134’üncü maddesi uyarınca inceleme elemanı her zaman mükellefin işyerinde fiili envanter yapma hak ve yetkisine sahiptir. Şu halde, işyeri yerine dairede inceleme yapan bir vergi inceleme elemanı VUK’un 134 ve 257’nci maddelerinin kendisine verdiği yetki kapsamında işyerine gelerek incelemesiyle ilgili gerekli gözlemleri ve tespitleri (incelemenin selameti açısından yeteri kadar) yapmış ve bunu da delillendirmiş ise (Şeker, 1994: 160, 166), vergi incelemesinden beklenen amaç yerine getirilmiş demektir. Bu bakımdan, yürütülen incelemenin objektifliğinin ve derinliğinin incelemenin yapıldığı yere göre değişiklik göstermemesi gerekir. Başka bir anlatımla, yasal defter-belgeler, harici doneler, işyerinde yapılan gözlemler ve fiili tespitler kullanılmak suretiyle dairede gerçekleştirilen vergi incelemesinin maddi sonuçları ile işyerinde gerçekleştirilen vergi incelemesinin maddi sonuçları arasında herhangi bir fark olmaması gerekir. Her iki durumda da aynı maddi sonuca ulaşılması gerekir. Aksi bir durum, (işyerinde yapılan incelemeler de dâhil olmak üzere) eksik vergi incelemesi yapıldığı anlamına gelir. Bu durum ise, vergi incelemesinin “işlemin fiili sebebinin gösterilmesi mecburiyeti¹¹” yönünden ve tarh/ceza kesme işleminin de “usul” yönünden esaslı bir şekilde sakatlanmasına yol açar. Eğer, sadece işyerinde yapılan incelemelerle objektiflik ve derinlik sağlanabiliyor olsaydı, işyerinde yapılan incelemeler üzerine tarh edilen vergi ve kesilen cezaların hiçbir şekilde vergi yargısı tarafından iptal edilmemesi gerekirdi. Oysa ki, işyerinde yapılan incelemeler üzerine tesis edilen vergilendirme işlemleri de vergi yargısı tarafından iptal edilmektedir.

¹¹ Vergilendirme sahasındaki “işlem sebebinin gösterilmesi zorunluluğu” aynı zamanda “gerekçe zorunluluğu”dur (Şenyüz & Kaplan, 2021: 113).

Dairede icra edilen vergi incelemesinin işyerinde gerçekleştirilen vergi incelemesine kıyasla idari işlemin sonuçları üzerinde ve mükellefin hukukunda herhangi bir farklı durum meydana getirmeyeceğini, inceleme dairede de yapılırsa işyerinde de yapılırsa aynı sonuca (aynı matrah ve/veya vergi farkına) ulaşılabileceğini düşünmekteyiz. Bu noktada önemli olan unsur, inceleme sonucu ortaya konulan hadiselerin objektifliğidir (Yıldırım, 2000). İncelemenin esas olarak işyerinde yapılması kuralı ile amaçlanan şey, inceleme esnasında tespit edilen hususların hukuki ve maddi olarak sağlam bir zemine oturtulması ise, zaten bu amaç dairede yürütülen vergi incelemeleri de dâhil olmak üzere tüm vergilendirme işlemlerini kapsayan bir anayasal zorunluluktur. Nitekim, vergi incelemeleri sadece incelenen mükellefin defter, kayıt ve belgeleriyle sınırlı bir şekilde icra edilmemektedir. Tam tersine, VUK'un 3/B ve 134'üncü maddelerinde açıkça ifade edildiği üzere, (karşıt tespitler yapılması, bilgi toplanılması vb. yöntemlerle) her türlü delilden serbestçe yararlanılmak suretiyle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkartılması ve bu suretle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun sağlanması yasal bir zorunluluk arz etmektedir. Görüldüğü üzere, idare her türlü delile serbestçe ulaşıp buna göre vergi inceleme raporu tanzim etmek zorundadır. Bu açıdan, günümüzde incelemenin nerede yapıldığının (idari işlemin maddi sonuçları bakımından) çok büyük bir önemi bulunmamaktadır.

Günümüzde beyannameler, defterler ve belgeler artık elektronik ortamda düzenlenmekte, tutulmakta, muhafaza ve ibraz edilmektedir. Başka bir anlatımla, defter ve belgelerin kâğıt ortamında/fiziki ortamda daireye götürülmesi (incelemeye ibraz edilmesi) uygulaması neredeyse sona ermiş vaziyettedir. Elektronik ortamda tutulan ve düzenlenen defter ve belgeler taşınabilir bir disk (flash bellek) içerisinde daireye götürülüp inceleme elemanına teslim edilmektedir. Bu bakımdan, incelemenin dairede yapılması mükelleflere bir külfet yüklememekte ya da bir zorluk çıkarmamaktadır. Dolayısıyla, 139'uncu maddede yapılan söz konusu değişikliklerle birlikte kamunun menfaatinin haksız yere ihlal edilmesinin ve kamu yararının gereksiz bir şekilde zedelenmesinin (objektif olarak saptanan matrah ve vergi farklarına dayalı tarh ve ceza kesme işlemlerinin gereksiz yere iptal edilmesinin) önüne geçildiğini düşünmekteyiz. Öte yandan, yeni kabul edilen "vergi incelemesi esas olarak dairede yapılır" kuralı bir mükellef hakkına son verildiği ya da mükellef hakkını olumsuz etkileyen bir düzenleme yapıldığı anlamına gelmemelidir. Çünkü, 139'uncu maddeye yine 7338 sayılı Kanun'la eklenen "*mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir*" hükümlü altıncı fıkra düzenlemesi ile mükellefin hakkı korunmaya devam etmiştir.

1950'li yılların ekonomik, ticari ve teknolojik koşulları göz önüne alındığında, "vergi incelemesi esas itibariyle işyerinde yapılır" kuralının o zaman için gerekli ve yerinde olduğunu söylemek mümkündür. O dönemde vergilendirmenin, muhasebenin, ticaretin, ekonominin ve işyerinin bütünüyle fiziki anlam ifade etmesi, böyle bir kuralın ihdas edilmesini zorunlu kılmıştır. Yine, o dönemdeki Türk vergi sistemi mal hareketlerinin izlenmesine yönelik olmuştur. Bu amaçla, mal teslimi ve hizmet ifalarının ve bunların ekonomi içerisindeki hareketlerinin katı ve sıkı bir belge düzeni içinde

kavranıp izlenmesi bir politika olarak benimsenmiştir. Ancak, mal hareketlerinin izlenmesine yönelik bu kontrol politikası yeterli ölçüde başarılı olamamıştır (Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 2002: 55). Söz konusu politika çerçevesinde (mal ve hizmet hareketlerinin yerinde kontrol edilmesi amacıyla) vergi incelemelerinin de esas olarak mükelleflerin işyerinde yapılması kuralı getirilmiştir. Ancak, geçen 70 yılda ekonomik, ticari ve teknolojik koşullarda ve işyeri kavramında meydana gelen devrim niteliğindeki değişiklikler, “vergi incelemesi esas olarak işyerinde yapılır” kuralının getiriliş amacından uzaklaşmasına ve kendisinden beklenmeyen hukuki sonuçlar doğurmasına yol açmıştır. Vergiyi doğuran olay “piyasada” gerçekleştiğinden, piyasa koşullarında meydana gelen değişikliklere cevap veremeyen vergi normlarında gerekli düzenlemelerin yapılması (vergilerin yasallığı ve kıyas yasağı ilkeleri gereği) anayasal bir zorunluluk arz etmektedir. Öte yandan, günümüzde vergi güvenliğinin sağlanması, nakit (para) hareketlerinin izlenmesi ile eşdeğerdir. Vergi idaresinin ekonomideki nakit hareketlerini izlemek suretiyle denetim yapması, mal hareketlerini izlemekten daha kolay olması nedeniyle, daha etkindir (Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 2002: 55). Para hareketlerinin izlenebilmesi ya da denetlenebilmesi için, mükellefin işyerinde inceleme yapılmasının şart olmadığı tereddütsüzdür. Nitekim, matrah farklarına esas teşkil eden deliller, çoğu zaman, işletme dışı tespitlerle ortaya konulmaktadır. Hatta günümüzde ticari hayatın çok çeşitli araçlar kullanması ve faaliyetlerdeki çeşitleme, kimi incelemelerin işyerinde yapılmasını anlamsız hale dahi getirmektedir (Yıldırım, 2000). İnceleme elemanı işyerinde inceleme yapılmasına gerek görmüyorsa ve matrahın doğru beyan edilmediği objektif olarak da ortaya konulmuşsa artık incelemenin nerede yapıldığının bir öneminin olmaması gerekir (Gülhan & Türkmen, 2016: 99). İşte, kanun koyucu 139’uncu maddede bu zorunluluklar doğrultusunda yapılan değişikliklerin sebebinin 7338 sayılı Kanun’a ilişkin genel gerekçede aynen aşağıdaki gibi ifade etmiştir (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 2021: 10).

“Vergi incelemesine yönelik hükümler bağlamında, ekonomik ve ticari hayatta yaşanan gelişmelere bağlı olarak iş yeri kavramında meydana gelen değişiklikler, elektronik defter kullanan mükellef sayısındaki artış, verilerin dijital ortamda depolanması ve sunulmasına ilişkin imkanların artması ve vergi incelemesine ilişkin süreçlerin dijital ortamlar üzerinden yapılabilmesi gibi hususlar dikkate alınarak incelemenin esas itibarıyla vergi incelemesine yetkili olanların işyeri adreslerinde yapılması ... öngörülmektedir.”

Kanun koyucu bu gerekçe ile bir anlamda “ticarete, ekonomide, muhasebede, vergilendirmede hızlı bir şekilde dijitalleşen günümüz dünyasında vergi incelemelerinin esas itibarıyla mükellefin işyerinde yapılması uygulamasına devam edilmesinin gerek kamunun gerekse mükellefin yararına olmadığını” belirtmiştir. Çünkü 7338 sayılı Kanun’un -VUK’un 139’uncu maddesini değiştiren- 17’nci maddesi kanun koyucu tarafından aynen aşağıdaki gibi gerekçelendirilmiştir (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 2021: 18).

“Ticari faaliyetlerin icrasında değişen iş yeri kavramı, vergi incelemesine taraf olan mükelleflerin büyük çoğunluğunun elektronik defter ve belge kullanması, dijital

olarak veri depolama olanaklarının çeşitlenmiş olması, incelemelerin daha çok teknolojik ekipmanlar kullanılmak suretiyle yapılması, inceleme süreçlerinin dijital ortama taşınması gibi gelişmeler uzaktan incelemeyi mümkün hale getirmektedir. İncelemenin uzaktan yapılabilmesi mükelleflere hem kolaylık hem de zaman tasarrufu sağlayacaktır. Yapılan değişiklik ile kamusal denetim faaliyetlerinin etkin, verimli ve hızlı bir şekilde yürütülmesi amaçlanmaktadır.”

Gerçekten, VUK’un 140’ncı maddesinin son fıkrasına eklenen “... vergi incelemesine ilişkin işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yazı, bildirim ve tutanakların elektronik ortamda düzenlenmesi ... çıkarılan yönetmelikle belirlenir” hükmü¹² ile vergi incelemelerinin tamamen sanal (dijital) ortamda icra edilebilmesinin yasal altyapısı oluşturulmuştur. Elektronik defter ve belge uygulamalarının da giderek yaygınlaştığı ülkemizde bu düzenlemeyle birlikte artık vergi incelemelerinin mükellef ile inceleme elemanı bir araya gelmeden tamamen sanal ortamda, yani uzaktan yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir. Kanun koyucunun 7338 sayılı Kanun’un 18’inci madde gerekçesinde “dijital vergi denetimi sistemi¹³” olarak adlandırdığı (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 2021: 18) bu durum karşısında “vergi incelemesi esas olarak mükellefin işyerinde yapılır” kuralının anlamını ve amacını yitirdiğini söyleyebiliriz. Öte yandan, kanun koyucu gerek “vergi incelemesinin dijital ortamda icra edilmesi” gerekse “incelemenin esas olarak dairede yapılması” kurallarının ihdas edilmesindeki en büyük amacın “iade incelemeleri de dâhil olmak üzere inceleme sürelerinin kısaltılması” olduğunu belirtmiştir (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 2021: 18). Bu itibarla, 7338 sayılı Kanun ile 139’uncu maddede yapılan değişikliklerin temelde mükellef hukukunun gözetilmesi amacını taşıdığını söyleyebiliriz.

4.2.2. İncelemenin Esas Olarak Dairede Yapılması Kuralının Hukuki Mahiyeti

14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun’un 17’nci maddesi ile VUK’un 139’uncu maddesinde yapılan değişiklikler sonrası 01.07.2022 tarihinden itibaren vergi incelemelerinin dairede yapılması esasına geçilecektir. Yeni düzenlemede, incelemenin dairede yapılması “kural” ve buna mukabil işyerinde yapılması ise “istisna” olarak belirlenmiştir.

139’uncu maddenin yeni hükmü dikkate alındığında, daire ya da işyeri dışında üçüncü bir yerde vergi incelemesi yapılmasına kanun izin vermemektedir. Dolayısıyla, daire veya işyeri olmayan bir yerde yapılan vergi incelemesi geçerli değildir (Candan, 2006: 165). Maddede bahsedilen “daire” kavramından inceleme elemanının sürekli ya da geçici olarak mesai yaptığı resmi görev yerini, yani resmi çalışma adresini anlamak

¹² 01.07.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun’un 18’inci maddesiyle eklenmiştir.

¹³ Türkiye’deki vergi denetiminin ilk önce kâğıt ortamında belge ve vergi beyanlarının kontrolü, daha sonra bilgisayar ortamında bilgi ve belgelerin kontrolü, ardından elektronik ortamda denetim, bilgisayar destekli denetim, büyük veri analitiği yoluyla denetim ve en son gelişme olarak da yapay zekâ yoluyla denetim yönünde geliştiği söylenebilir (İçer vd., 2021: 73).

gerekir. Öte yandan, ilgili maddede incelemenin yapılacağı yerlerin birbirinin alternatifi, yani birbirinin ikamesi olarak belirlendiği görülmektedir. Bu nedenle, incelemeye tabi olan kişiye vergi incelemesinin konusu ve incelemeye başlanıldığı hususu bir yazıyla bildirildikten sonra bu kişinin incelemenin hem dairede hem de işyerinde yapılması yönünde bir talepte bulunmasının hukuken mümkün olamayacağı kanaatindeyiz. Kendisine VUK’un 140/1-1’inci maddesi uyarınca “incelemeye başlama yazısı” tebliğ edilen bir kişinin, 139’uncu maddenin yeni hükmü çerçevesinde, ya incelemenin işyerinde yapılmasını istemek ya da incelemenin dairede yürütülmesine rıza göstermekten başka bir alternatifinin bulunmadığını düşünmekteyiz.

01.07.2022 tarihinden itibaren vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılabilmesi için, mükellefin bu konuda açık bir talebinin olması ve ayrıca işyerinin müsait olması gerekmektedir. Mükellefin bu yöndeki talebinin hangi sürede ve ne şekilde idareye bildirileceği hususu maddede açık olarak düzenlenmemiştir. Ancak, VUK’un 140/1-1’inci maddesinin yeni hükmü olan “*vergi incelemesi yapanlar, incelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirirler*” düzenlemesi göz önüne alındığında, vergi incelemesinin konusunun ve incelemeye başlanıldığı hususunun bildirildiği yazıda defter ve belgelerin daireye ibraz edilmesi hususuna da yer verileceği anlaşılmaktadır. İşte, mükellef ya da vergi sorumlusu söz konusu yazının tebliğ edilmesini müteakip “incelemenin kendi işyerinde yapılması hakkını kullanmak istediğini” (kendisine tanınan idari mühlet içerisinde) inceleme elemanına bildirmek zorundadır. Mükellef, bu hakkını kendisine tanınan idari mühlet içerisinde kullanmadığında artık işyerinde inceleme yapılması gerekliliğinden ya da zorunluluğundan söz edilemeyecektir. Bu noktada, incelemenin yapılacağı işyerinin hangi işyeri olduğu hususu önem arz etmektedir. İnceleme, mükellefe ya da sorumluya ait herhangi bir işyerinde değil, delillerin toplanacağı işyerinde yapılmalıdır. Örneğin bir randıman incelemesi fabrikada, emtia sayımı depoda, gider ve maliyet incelemesi ise defter ve belgelerin olduğu yerde yapılmalıdır (Gülhan & Türkmen, 2016: 93).

01.07.2022 tarihinden itibaren vergi incelemesinin işyerinde yapılabilmesi için, mükellefin talebi tek başına yeterli olmayıp, ayrıca işyerinin incelemeye müsait olması şarttır. Maddede bahsedilen “işyerinin müsait olması ya da olmaması” kavramı subjektif bir kriterdir (Gülhan ve Türkmen, 2016: 93). Bunun için, vergi incelemesi yapılmasına müsait olup olmadığı her işyerinin kendi koşullarına göre belirlenmelidir. Örneğin; normalinden fazla gürültülü, tozlu, kirli işyerinin ya da özel giysilerle veya maske ile girilmesi gereken işyerinin vergi incelemesine uygun olmadığı söylenebilir (Candan, 2006: 165). İşyerinin çok küçük veya aşırı sıcak ya da soğuk olması, işyerinde çalışmayı engelleyecek tarzda koku olması da incelemenin işyerinde yapılmasına engel teşkil edecektir (Özyer, 2018: 324). Vergi inceleme elemanına verilebilecek bağımsız ve anahtarı olan bir odanın bulunmaması da işyerinin incelemeye müsait olmadığı anlamına gelecektir. Mükellefin işyerinin bulunduğu yöreye özel veya genel asayiş gibi nedenlerin mevcudiyeti ya da işletmedeki grev hali işyerinin inceleme için müsait olmadığını gösterecektir (Şeker, 1994: 161-162). 139’uncu maddenin yeni hükmünde her ne kadar

açıkça belirtilmemiş olsa da su baskını, deprem, yangın, ölüm, işin terk edilmesi gibi hallerde de vergi incelemesinin işyerinde yapılamayacağı izahıtan varestedir. İncelemenin işyerinde yapılması yönünde açık bir talep gelmesi halinde, işyerinin inceleme yapmaya müsait olmadığını kanıtlama yükü vergi idaresine ait olacaktır. İdare, bu kanıtlamayı usulüne uygun olarak düzenlenmiş her türlü belge ve tutanakla yapabilir (Candan, 2006: 165).

139'uncu maddenin 6'ncı fıkrasının mükellefe tanıdığı hakkın kullanımına bağlı olarak işyerinde icra edilen vergi incelemesinin "hangi evreleri ya da nicel bir ifadeyle ne kadarı işyerinde yapılırsa inceleme işyerinde yapılmış sayılacaktır" sorusuna verilecek cevap bu noktada önem arz etmektedir. VUK'un vergi incelemesine yüklemiş olduğu fonksiyon dikkate alındığında, vergi incelemesinin işyerini ilgilendiren kısmının "delil toplama" aşaması olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda; vergilendirmeye esas teşkil edecek şekilde harici delillerin toplanması, karşıt inceleme, incelemeye ilişkin yazışmalar, mali istihbarat çalışmaları, üçüncü kişilerden ifade alınması, vergi inceleme raporunun tanzimi gibi inceleme faaliyetlerinin işyerinde yürütülmesine gerek ve imkân bulunmamaktadır (Gülhan & Türkmen, 2016: 94).

VUK'un "Diğer Ödevler" kenar başlıklı 257/1-5'inci maddesinde "vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin işletmelerinde 134'üncü madde gereğince envanter yapılması halinde mükelleflerin araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek mecburiyetinde oldukları" hüküm altına alınmıştır. VUK'un 156'ncı maddesinde yapılan işyeri tanımı da esas alındığında, 257/1-5'inci maddede bahsedilen "işletme" kavramı ile tamamen ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetlerde ya da bu faaliyetlerin icrasında kullanılan yerlerin kastedildiği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, konutunun bir kısmını işyeri (home office) olarak kullanan bir vergi mükellefinin incelemeye tabi tutulması durumunda, envantere kayıtlı iktisadi kıymetlerin tespiti ve sayım yapılması gibi fiili uygulamaların nasıl icra edileceği konusunda VUK'da bir açıklık bulunmamaktadır. VUK'un meihazını teşkil eden Alman Vergi Usul Kanunu'nda "işyerinde incelemenin yapılabileceği uygun bir yerin bulunmaması durumunda incelemenin vergi ödevlisinin evinde ya da vergi dairesinde yapılacağı" hükme bağlanmıştır. Alman yargı içtihatları da "incelemenin işyerinde yapılmasının konut dokunulmazlığını ihlal etmeyeceği" yönündedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 273). Bununla birlikte, Türk hukuku açısından konunun nasıl çözümleneceği belirsizdir (Gülhan & Türkmen, 2016: 93).

139'uncu maddenin mer'i 6'ncı fıkrasında yer verilen "*mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir*" hükmündeki "*yapılabilir*" ibaresi yoruma açık bir kavramdır. Başka bir anlatımla, "*yapılabilir*" ifadesiyle inceleme elemanına bir takdir yetkisi verilip verilmediğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Fıkra hükmünde "*vergi incelemesine yetkili olanların da uygun görmesi halinde*" gibi idareye açık bir takdir hakkı tanıyan herhangi bir koşul ibaresine, yani idareye imkân/inisiyatif tanıyan herhangi bir ibareye yer verilmemiştir. Anılan düzenlemede sadece "*mükellefin talep etmesi halinde incelemenin işyerinde de yapılabileceği*" hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, ilgili

düzenlemedeki “*yapılabilir*” ibaresinin mükellefin talebine bağlanan alternatif/ikame bir sonucu ifade ettiği ve bu bağlamda idareye herhangi bir takdir yetkisi vermediği kanaatindeyiz. Buradaki “*yapılabilir*” kelimesi idareye yönelik olarak kullanılmış bir ibare değildir. İlgili fıkra hükmünün idareye bir takdir yetkisi vermediğini kanun koyucu da belirtmiştir. Şöyle ki: 139’uncu maddeye 6’ncı fıkra hükmünün ilave edilmesini sağlayan 7338 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde kanun koyucu “*mükellefin talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde ise incelemenin mükellefin iş yerinde yapılması öngörülmektedir*” şeklinde bir ifade kullanmıştır (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 2021:10). Görüldüğü üzere, gerekçede idarenin takdir yetkisinden hiç bahsedilmemiş, tam tersine “*incelemenin mükellefin iş yerinde yapılması öngörülmektedir*” şeklinde emredici bir ifade kullanılmak suretiyle “*mükellef hakkı*” niteliğinde bir kural ihdasının amaçlandığı gözler önüne serilmiştir. Dolayısıyla, 01.07.2022 tarihinden itibaren incelemenin iş yerinde yapılması konusundaki inisiyatifin mükellefte olduğunu söyleyebiliriz. Vergi inceleme elemanının incelemenin iş yerinde yapılması konusunda herhangi bir inisiyatifi ve takdir yetkisi bulunmamaktadır. İncelemenin iş yerinde yapılması yönünde açık bir talep gelmesi halinde, (iş yerinin müsait olması koşuluyla) inceleme elemanı incelemenin dairede yapılması konusunda da ısrar edemeyecektir. İş yerinin uygun olması koşuluyla, idarenin incelemenin iş yerinde yapılması talebine karşı çıkma hak ve yetkisinin bulunmadığı kanaatindeyiz. Kanun, vergi inceleme elemanına böyle bir takdir yetkisi tanımamıştır. İncelemenin iş yerinde yapılması yönünde açık bir talep gelmemesi halinde ise, inceleme elemanı bu sefer de incelemenin iş yerinde yapılmasını isteyemeyecektir. Ancak, bu durum incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mâni değildir (VUK m. 139/5).

İncelemenin iş yerinde yapılması istenildikten ya da dairede yapılmasına rıza gösterildikten, yani incelemenin başlangıç aşamasında incelemenin yürütüleceği yer belirlendikten sonra (inceleme devam ederken) bu yerin değiştirilip değiştirilemeyeceği hususu özellik arz etmektedir. Ancak, gerek 139’uncu maddede gerekse genel düzenleyici işlemlerde bu konu hakkında herhangi bir belirleme yapılmamıştır. İncelemeye tabi tutulan mükellefin korunması amacı taşıyan mezkûr normda böyle bir boşluğun bulunması istenilen bir durum değildir. Çünkü, söz konusu boşluğun doldurulması amacıyla yapılacak yorumların farklı sonuçlar ve bu bağlamda (mükellef hakkı niteliğindeki bir kuralın uygulanmasında) ihtilaflar doğurması muhtemeldir. Bu nedenle, mezkûr normda bu konu hakkında açık bir hükmün yer alması zaruret arz etmektedir. 139’uncu madde hükmüne göre, incelemenin dairede yapılması esas kuraldır. Dolayısıyla, incelemenin dairede yapılmasına rıza gösteren bir mükellefin daha sonra bu kararından (esas kuralın uygulanmasından) vazgeçmesinin hukuken mümkün olamayacağını düşünmekteyiz. 139’uncu maddenin gerek lafzının gerekse ruhunun böyle bir sonuca izin vermediğini ifade edebiliriz. Bununla birlikte, incelemenin iş yerinde yapılmasını talep eden bir mükellefin daha sonra inceleme faaliyetinin dairede devam ettirilmesini isteme hakkına sahip olduğunu düşünmekteyiz. Burada istisna niteliğindeki uygulamadan esas kural mahiyetindeki uygulamaya geçiş söz konusudur. Bu sebepledir ki, 139’uncu maddeye “*incelemenin iş yerinde yapılmasını talep eden mükellef, inceleme bitirilmeden önce, her zaman bu talebinden vazgeçebilir*” şeklinde bir hüküm

eklenmelidir. Böylece, incelemenin yürütüldüğü yerin değiştirilmek istenilmesi durumunda uygulamada yaşanabilecek olan tereddüt ve ihtilafların önüne geçilmiş olacaktır.

5. Sonuç

İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusu ve incelemeye başlanıldığı hususu bir yazıyla bildirildikten sonra mükellefin kullanabileceği ilk hak “incelemenin nerede yapılacağı”na ilişkindir. Bir vergi incelemesi usulü olan “incelemenin yapılacağı yer” normu ilk olarak 1949 tarihli ve 5432 sayılı mülga (ilk) VUK’un 129’uncu maddesinde yer almıştır. Bu norm daha sonra 1961 tarihli ve 213 sayılı mer’i VUK’un 139’uncu maddesine taşınmış ve 2022 yılına kadar “inceleme esas olarak işyerinde; istisna olarak dairede yapılır” şeklinde hüküm ifade etmiştir. 139’uncu madde hükmünde 7338 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sonucunda söz konusu kural 01.07.2022 tarihinden itibaren “inceleme esas olarak dairede; istisna olarak işyerinde yapılır” halini almıştır.

İncelemenin yapılacağı yeri belirleyen 139’uncu madde hükmü bir mükellef hakkı olarak düzenlendiği için idare açısından emredici ve bağlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Bu nedenle, vergi incelemesi işleminin 139’uncu maddede belirtilen usule aykırı bir şekilde kurulması nihai ve icrai idari işlemin şekil yönünden sakatlanmasına yol açmaktadır.

1949-2022 yılları arasında “inceleme esas olarak işyerinde; istisna olarak dairede yapılır” kuralı geçerli olmasına karşın, uygulama, bu kuralın tam tersi yönünde vuku bulmuştur. Bu dönemdeki uygulama “incelemenin dairede yapılması esas; işyerinde yapılması istisna” şeklinde gerçekleşmiştir. Fiili durumun bu şekilde oluşmasının en büyük nedeni, inceleme elemanları üzerindeki iş yükünün fazlalığıdır. Çünkü inceleme elemanlarından aynı anda çok sayıda mükellefin incelemesinin yürütülmesi ve sınırlı bir süre (3, 6 ve 12 aylık süreler) içerisinde de tamamlanması istenilmektedir. Bu fiili durum ise, 139’uncu maddenin (mülga) hükmüne uygun bir vergi incelemesi işlemi kurulmasını imkânsız hale getirmiştir. Bu nedenle, inceleme elemanları mükelleflere doğrudan doğruya “defter ve belgelerini en geç 15 gün içerisinde daireye getirmeleri, şayet incelemenin işyerinde yapılmasını istiyorlarsa bu taleplerini yine aynı süre içerisinde bildirmeleri gerektiği” muhtevalı bir yazı tebliğ etmek suretiyle incelemenin yapılacağı yeri belirlemek zorunda kalmışlardır. Söz konusu yazı tebliğ edildikten sonra incelemenin işyerinde yapılması yönünde herhangi bir talepte bulunmayan mükellefler vergi incelemesi sonucunda tarh edilen vergileri ve kesilen cezaları uyuşmazlık konusu yaptıklarında, çoğunlukla, idari işlemin iptal edilmesi ve suçun unsurlarının oluşmadığı yönünde kararlar verilmesini sağlamışlardır. Bu durum ise, inceleme sırf işyerinde yapılmadığı için, VUK’un 3/B ve 134’üncü maddelerinde hüküm altına alınan “vergi incelemesinin gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması amacıyla yapılması” kuralının ihlal edilmesine ve kamu yararının haksız yere zedelenmesine yol açmıştır.

139’uncu maddedeki “inceleme esas olarak işyerinde; istisna olarak dairede yapılır” (mülga) kuralının, vergi incelemesinden beklenen amaca aykırı hukuki sonuçlar doğurması ve günün ekonomik, ticari ve teknolojik koşullarına uyum sağlayamaması


üzerine kanun koyucu fiili durumu kanun hükmü haline getirmiştir. 7338 sayılı Kanun’la gerçekleştirilen bu değişiklikle beraber hem mükellefin hem de kamunun menfaatinin haksız yere ihlal edilmesinin önüne geçilmiştir. Çünkü 01.07.2022 tarihinden itibaren hüküm ifade etmeye başlayacak olan yeni kuralda, mükellefin istemesi halinde inceleme gene işyerinde yapılmak zorundadır. Buna göre, nezdinde inceleme yapılan mükellef incelemenin işyerinde yapılmasını istediğinde (işyerinin inceleme yapılması için müsait olması koşuluyla) inceleme elemanının dairede inceleme yapma yetkisi sona ermektedir. Eğer, mükellef incelemenin işyerinde yapılmasını istiyor ve işyeri de inceleme yapılması için müsaitse, dairede yapılacak olan incelemeye istinaden tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar kesin olarak kanuna aykırı olacaktır. Ancak, işyerinde inceleme yapılması yönünde herhangi bir açık talepte bulunulmaması ve incelemenin de dairede icra edilmesi durumunda artık sırf bu gerekçeyle idari işlem sakat (hukuka aykırı) hale gelmeyecektir.

7338 sayılı Kanun’la yeni baştan yazılan 139’uncu maddede “incelemenin yürütüldüğü yerin değiştirilmesi” hususunda herhangi bir belirleme yapılmaması bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Uygulamada yaşanabilecek tereddüt ve ihtilafları engellemek adına “*incelemenin işyerinde yapılmasını talep eden mükellef, inceleme bitirilmeden önce, her zaman bu talebinden vazgeçebilir*” şeklinde bir hüküm eklemek suretiyle 139’uncu maddedeki mevcut mükellef hakkı geliştirilmelidir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

[Zübeyir Bakmaz](#)  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynakça

Ankara BİM 1. Vergi Dava Dairesi (15.11.2017). E.2017/1229, K.2017/1951 Sayılı Karar, www.lexpera.com.tr.

Avcı, O. (2019). *Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Barlass, İ. & Gümüşkaya G. (2020). “İYUK Madde 2’nin Vergi Yargılamasına İlişkin Açıklamaları”. İçinde Aslan Z. (Ed.), *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dâhil)* (70-77). (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Başaran Yavaşlar, F. (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Başaran Yavaşlar, F. (2010). "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi". İçinde Öztürk B. & Başaran Yavaşlar F. (Ed.), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi* (393-425). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Baykara, B. (2008). *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Bayram, M. (2019). "Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı". *Vergi Raporu*, 241, 95-111.
- Bilici, N. (2021). *Vergi Hukuku* (51. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma* (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çağlayan, R. (2018). *İdari Yargılama Hukuku* (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Danıştay VDDK (18.10.2006). E.2006/109, K.2006/290 Sayılı Karar, www.lexpera.com.tr.
- Danıştay VDDK (25.01.2002). E.2001/468, K.2002/45 Sayılı Karar.
- Danıştay VDDK (09.11.2001). E.2001/285, K.2001/412 Sayılı Karar.
- Danıştay VDDK (08.06.2001). E.2001/78, K.2001/232 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi (29.04.2010). E.2009/5837, K.2010/2349 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi (17.04.2017). E.2016/4935, K.2017/3722 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi (05.06.2013). E.2010/9908, K.2013/4152 Sayılı Karar.
- Danıştay 4. Dairesi (15.03.2007). E.2006/981, K.2007/826 Sayılı Karar.
- Dilber, E. & Belge G. (2012). "Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-II". *Vergi Dünyası*, 367, 158-166.
- Erol, A. (2010). *Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Ekici, A. O. (2019). "Vergi İncelemesinin İş Yerinde Yapılmamasının Ortaya Çıkardığı Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri". *Vergi Dünyası*, 460, 155-160.
- Erdem, T. (2011). *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erkut, C. (1989). *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği* (Yayın No. 7580) [Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (1973). *Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Gerçek, A. (2006). "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi". *Vergi Sorunları*, 209, 121-149.
- Gören, Ö. (2012). "Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler". *Ankara Barosu*, 3, 417-427.
- Gökbel, D. (2000). *Mükellef Hakları* (Yayın No. 97216) [Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Gözübüyük, Ş. (2020). *Yönetmelik Yargı* (37. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

- Gözübüyük, Ş. & Tan T. (2017). *İdare Hukuku (Cilt-II) (İdari Yargılama Hukuku)* (9. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözler, K. & Kaplan G. (2020). *İdare Hukuku Dersleri* (22. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gülhan, N. & Türkmen F. (2016). "Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer". *Vergi Dünyası*, 418, 92-101.
- Gün, Y. (2021). "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve İncelemeye Başlama Zamanı". *Vergi Raporu*, 259, 60-76.
- Günday, M. (2017). *İdare Hukuku* (11. Baskı). Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Güneş, G. & Şirin Z. E. (2005). "Vergi Ödevlisinin Hakları". *Vergi Sorunları*, 197, 135-145.
- Işıқтаç, Y. & Metin S. (2019). *Hukuk Metodolojisi* (6. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- İçer, Z., Yücel, Y. & Atak O. (2021). "Vergi Suçlarının Tespiti ve Muhakemesinde Elektronik Denetim Uygulamaları ve Etkileri". İçinde *Dijitalleşme Sürecinin Türk Vergi Sistemine Etkileri Sempozyumu* (64-92). Bursa: Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi. https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/Fotoğraflar/VERGİsempozyum_kitap_baski.pdf.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. & Kaşıkçı M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kaplan, G. (2020). *İdari Yargılama Hukuku* (6. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Karyağdı, M. (2021). *İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Korkmaz, M. (2016). "Vergi İncelemesi Öncesinde-Esnasında-Sonrasında Mükellef Hakları". *Vergi Sorunları*, 329, 29-38.
- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı. (2002). *Türk Vergi Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. İstanbul: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan N. (2012). *Vergi Hukuku* (21. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özyer, M. A. (2018). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (8. Baskı). Maliye İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Pınar, B. (2016). "Vergi İncelemede Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler". *International Journal of Public Finance*, 1 (1), 23-60, <https://doi.org/10.30927/ijpf.319849>.
- Saraçoğlu, F. & Çakar E. P. (2018). *Vergi Hukuku* (7. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sezginer, M. (2000). *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısı ile Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Şenyüz, D. & Kaplan R. (2021). "Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi". *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 155, 79-145.
- Şenyüz, D. (2020). "Vergi İncelemede Zaman Bakımından Yetki". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 43, 247-263.

- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2022). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (13. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taşkan, Y. Z. (2020). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)* (3. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Taşkıran, T. (2020). "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer". *Vergi Dünyası*. 472, 115-126.
- Tekin, F. & Çelikkaya A. (2018). *Vergi Denetimi* (8. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası* (7. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı. (2010). *6009 sayılı Kanun Tasarısı ve Gerekçesi*. Ankara.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı. (2021). *7338 sayılı Kanun Tasarısı ve Gerekçesi*. Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2022). *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2021 Yılı Faaliyet Raporu*. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>
- Yıldırım, Y. (2000). "İncelemenin İşyerinde Yapılması Üzerine". *Vergi Dünyası*, 227, 78-80.
- Yıldız, H. (2013). "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi". *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII (3-4), 129-154.
- Zabunoğlu, Y. K. (2012). *İdare Hukuku (Cilt-2)*. Ankara: Yetkin Yayınları.