

Dr. Başar SOYDAN

Türk Vergi Hukukunda
VERGİ İNCELEMESİ



İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	VII
İÇİNDEKİLER	XI
KISALTMALAR.....	XXV
§.1. GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ İNCELEMESİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE, TARİHÇE ve KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

§.2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	7
I. VERGİ İNCELEMESİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	7
A. GENEL AÇIKLAMA	7
B. KAVRAM.....	11
1. Genel Açıklama	11
2. Vergi İncelemesi Kavramıyla İlgili ve İlişkili Kavramlar	13
a. Tetkik.....	13
b. Kontrol ve Kontrolör	15
c. Murâkabe ve Murâkıp.....	19
d. Teftiş ve Müfettiş	21

e. Tahkikat ve Soruşturma	26
f. Revizyon ve Vergi Revizyonu.....	28
g. Araştırma	35
h. Analiz.....	37
3. Bir Çatı Kavram Olarak Denetim ve Vergi Denetimi	38
a. Genel Açıklama	38
b. Denetim Olgusu ve Denetim Fonksiyonu	40
c. Denetim: Tarihçe, Kavram ve Tanım	44
d. Denetim Türleri	54
(1) Genel Açıklama	54
(2) Denetim Türleri ve Sınıflandırması	58
(a) Denetimin Amacı ve/veya Konusu Yönünden Denetim	59
i. Malî (Finansal) Tabloların Denetimi	59
ii. Uygunluk Denetimi.....	60
iii. Doğruluk Denetimi.....	60
iv. Faaliyet (Performans) Denetimi.....	60
v. Özel Amaçlı Denetim	61
(b) Denetçi ile Denetlenen Arasındaki Hukuki İlişki Yönünden, Denetçinin Statüsüne ya da Yararlanıcılarına Göre Denetim	61
i. İç Denetim.....	62
ii. Dış Denetim.....	64
(c) Yapılma Zamanına Göre Denetim	68
(d) Yapılış Şekline Göre Denetim	69
(3) Denetim Türleri İçinde Vergi Denetimi ve Vergi İncelemesi	69
4. Vergi İncelemesi: Kavram - Tanım - Terim	75
§.3. TARİHÇE.....	87
I. VERGİ İNCELEMESİNİN TARİHÇESİ	87
A. GENEL AÇIKLAMA	87

B. VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN TARİHÇESİ	93
1. 5432 sayılı VUK ve Beyan Usulü	93
2. 5432 sayılı VUK'tan Günümüze Vergi İncelemesi ile İlgili Hükümler	99
a. 5432 sayılı VUK (1950 – 1960)	99
b. 213 sayılı VUK (1960 sonrası)	103
(1) 1960 – 1980 Dönemi	103
(2) 1980'den Günümüze	109
C. VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ VE GÖREVLİ BİRİMLERİN TARİHÇESİ.....	119
1. Genel Açıklama	119
2. Maliye Bakanlığı	120
3. Maliye Teftiş Kurulu (MTK).....	123
4. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK).....	126
5. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB).....	129
a. Genel Açıklama	129
b. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	131
c. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı	133
6. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VİDKK)	136
§.4. ÇALIŞMANIN KAPSAMI	139
I. ÇALIŞMA KONUSUNUN SINIRLANDIRILMASI.....	139
A. GENEL AÇIKLAMA	139
B. VERGİ İNCELEMESİNE YAKIN KONU VE MÜESSESELER.....	141
1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Faaliyeti	141
2. Gümrük Vergileri Kapsamındaki Vergi Denetimleri/Kontrolleri	150
3. Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) ve Faaliyetleri.....	156

4. Yoklama.....	163
5. Bilgi Toplama ve Malî İstihbârat.....	170
§.5. MUKAYESELİ HUKUK.....	178
I. VERGİ İNCELEMESİNİN GENEL ESASLARI BAĞLAMINDA ÜLKE ÖRNEKLERİ	178
A. GENEL AÇIKLAMA	178
B. ALMANYA'DA VERGİ İNCELEMESİ.....	179
C. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ İNCELEMESİ.....	184
D. İNGİLTERE'DE VERGİ İNCELEMESİ	188
E. FRANSA'DA VERGİ İNCELEMESİ.....	190
F. İSPANYA'DA VERGİ İNCELEMESİ.....	194

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ
NİTELİĞİ
ve HUKUKSAL ÇERÇEVESİ

§.6. MÜESSESENİN GEREKSİNİM NEDENLERİ – AMAÇLARI - İŞLEVLERİ	197
I. GENEL AÇIKLAMA	197
II. VERGİ İNCELEMESİNİN GEREKSİNİM NEDENLERİ, AMAÇLARI VE İŞLEVLERİ	200
A. GEREKSİNİM NEDENLERİ	200
B. AMAÇLARI.....	202
C. İŞLEVLERİ	205
1. Genel Açıklama.....	205
2. Araştırma İşlevi.....	206
3. Önleme İşlevi.....	207
4. Eğitim İşlevi.....	207

§.7. HUKUKİ NİTELENDİRME	209
I. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	209
A. GENEL AÇIKLAMA	209
B. KOLLUK FAALİYETİ OLARAK VERGİ İNCELEMESİ.....	212
C. HAZIRLIK İŞLEMİ (ÖN İŞLEM) OLARAK VERGİ İNCELEMESİ.....	229
§.8. HUKUKSAL ÇERÇEVE.....	243
I. VERGİ İNCELEMESİ MÜESSESESİNİN HUKUKSAL DAYANAK ve SINIRLARI	243
A. GENEL AÇIKLAMA	243
B. ANAYASAL DAYANAKLARI ve SINIRLARI.....	245
1. Anayasal Dayanakları	245
a. Malî Egemenlik	245
b. Vergilendirme Yetkisi	247
c. Bütçe Hakkı.....	251
d. Vergi Ödevi.....	255
(1) Genel Açıklama	255
(2) Vergi Ödevi'nin Niteliği.....	256
(3) Vergi Ödevi'nin İçeriği.....	261
e. Verginin Yasallığı, Kanuni İdare, Verginin Alınması Zorunluluğu ve Verginin Zorla Yürütüm Yoluyla Alınması İlkeleri.....	267
(1) Verginin Yasallığı İlkesi	267
(2) Kanuni İdare İlkesi	269
(3) Verginin Alınması Zorunluluğu İlkesi.....	270
(4) Verginin Zorla Yürütüm Yoluyla Alınması İlkesi	270
f. Verginin Genelliği, Vergilendirmede Eşitlik, Malî Güce Göre Vergilendirme ve Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkeleri ...	271
(1) Genel Açıklama	271

(2) Verginin Genelliği İlkesi	272
(3) Vergilendirmede Eşitlik İlkesi.....	275
(4) Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi	277
(5) Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	279
g. Anayasal Dayanakları Bağlamında Vergi İncelemesi Müessesesi	279
2. Anayasa ve Uluslararası Hukuktan Kaynaklanan Sınırları.....	282
a. Genel Açıklama	282
b. Hukuk Devleti İlkesi, Yasallık İlkesi ve Yasal İdare İlkesi Yönünden Sınırlar	284
c. Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılması: Kurallar, İlkeler ve Ölçütler	288
(1) Genel Açıklama	288
(2) Hakkın Özüne Dokunma Yasağı.....	290
(3) Demokratik Toplum Düzeninin Gerekleri	291
(4) Laik Cumhuriyetin Gerekleri	292
(5) Anayasa'nın Sözüne ve Ruhuna Aykırılı Olmama.....	292
(6) Ölçülülük İlkesi	294
(7) İHAS'taki Sınırlama Düzenlemesi	296
(8) Sınırlama Ölçütleri ve Vergi İncelemesi	296
d. Vergi İncelemesi ve Temel Hak ve Özgürlükler...	297
(1) Mülkiyet Hakkı	297
(2) Özel Hayatın Gizliliği.....	305
(3) Seyahat Özgürlüğü	314
(4) Âdil Yargılanma Hakkı.....	316
(5) Ayırıcılığa Uğramama Hakkı	338
C. YASAL DAYANAKLARI ve SINIRLARI.....	342
1. Genel Açıklama.....	342
2. İdari Usûl ve Ceza Usulü Çerçevesinde Vergilendirme Usulü (VUK) ve Vergi İncelemesi Müessesesi	343

a. İdari Usûl	343
b. Ceza Usulü	350
c. Vergilendirme Usûlü	352
d. Vergi Usûl Kanunu Sistematiği ve Vergi İncelemesi	355
3. İdarenin Takdir Yetkisi Çerçevesinde Vergi İncelemesi Müessesesi	359
4. Vergi İncelemesinde Yasaların Yorumu ve İspat Kuralları	375
a. Genel Açıklama	375
b. Vergi Yasalarının Uygulanmasında Yorum	376
c. Ekonomik Yaklaşım	380
d. İspat Kuralları	383

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ ve ÖRGÜTSEL YAPI, VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI ve VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİ

§.9. İDARİ VE ÖRGÜTSEL YAPI.....	389
I. GENEL AÇIKLAMA	389
II. VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ ve ÖRGÜTSEL YAPI	390
A. VERGİ İDARESİ ve VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI (VDK)	390
1. Vergi İdaresi.....	390
2. Vergi İdaresi Örgütlenmesine Eleştirel Bir Bakış.....	396
3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)	401
B. VERGİ MÜFETTİŞLERİ ve İNCELEMAYA YETKİLİ DİĞER ELEMANLAR	407
1. Vergi Müfettişleri.....	407
2. İncelemeye Yetkili Diğer Elemanlar.....	417

§.10. KAPSAM.....	422
I. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI	422
A. İNCELEME TÜRLERİ BAKIMINDAN.....	422
1. İncelemenin Kapsamına ve Süresine Göre	422
a. Kısa İnceleme.....	422
b. Sınırlı İnceleme	422
c. Tam İnceleme.....	423
2. İncelemenin Kaynağına Göre	424
a. Önceden Planlanmış Vergi İncelemeleri.....	424
b. Önceden Planlanmamış Vergi İncelemeleri	424
(1) İhbarlı İnceleme.....	425
(2) Çapraz (Karşıt) Kontrol (İnceleme/Tespit) ve İnceleme Önerisi	425
(3) Mahsup ve İade İncelemeleri.....	426
(4) Tasfiye İncelemeleri.....	427
(5) Muafiyet Talebi İncelemeleri ve Diğer İncelemeler.....	428
3. İnceleme Yöntemine Göre	428
a. Normal (Klasik) Vergi İncelemesi	428
(1) Defter, Belge, Beyan ve Kayıtlar Çerçevesinde Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri	429
(2) Defter, Belge, Beyan ve Kayıtlarla Bağlı Kalınmadan Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri	429
b. Aramalı Vergi İncelemesi.....	429
B. İNCELEMAYA TÂBİ OLAN KİŞİLER BAKIMINDAN.....	431
C. İNCELEMAYA TÂBİ OLAN KONULAR BAKIMINDAN.....	437
D. İNCELEME YERİ (COĞRAFİ YETKİ ALANI) BAKIMINDAN.....	438
1. Genel Açıklama.....	438

2. Vergi İdareleri Arasında İşbirliği ve Yurtdışında Gerçekleştirilecek Vergi İncelemeleri	439
3. Yurtiçi Vergi İncelemelerinde Coğrafi Yetki Alanı....	444
E. İNCELEME ZAMANI BAKIMINDAN	445
§.11. VERGİ İNCELEMESİ UYGULAMASI.....	452
I. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİ.....	452
A. İNCELEMESİNE SEVK USULLERİ	452
1. Genel Açıklama	452
2. Olağan Sevk Usulü: Risk Analiz Sistemi Verilerine ve Genel Çalışma Planına Dayalı Sevk	453
3. Olağandışı Sevk Usulleri.....	455
a. İnceleme Elemanlarının Talepleri Üzerine Sevk	455
b. Diğer İdari Birim ve Makamlardan Gelen Talepler Üzerine Sevk	455
c. İhbar veya Şikâyet Üzerine İncelemeye Sevk	456
(1) Genel Açıklama	456
(2) Şikâyet Üzerine İncelemeye Sevk	458
(3) İhbar Üzerine İncelemeye Sevk	459
d. Diğer Nedenlerle İncelemeye Sevk	465
B. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNE BAŞLANILMASI	466
1. Genel Açıklama	466
2. Vergi İncelemesi İçin Görevlendirilme.....	467
3. İşe Başlama ve Hazırlık İşlemleri.....	470
a. İşe Başlama	470
b. İnceleme Dosyasının Oluşturulması.....	471
c. İncelemeye Hazırlık İşlemleri.....	473
d. İnceleme Planının Oluşturulması	475
4. İncelemeye Başlama	476
a. İncelemeye Başlama Tutanağı.....	476
b. İnceleme Sürecinde Yükümlülerin Temsilcileri	480

c. İncelemenin Yürütüleceği Yerin Belirlenmesi.....	485
d. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesi.....	492
5. İncelemenin Başlamasının Etkileri ve Sonuçları.....	500
a. Genel Açıklama.....	500
b. Pişmanlık ve Islah Müessesesinden Yararlanılması Bakımından.....	503
c. Mali Af Niteliğindeki Kanunlardan Yararlanılması Bakımından.....	505
d. Re'sen Vergi Tarhı Bakımından.....	506
e. Ceza İndiriminden Yararlanılması Bakımından.....	507
f. İdare'den Özelge Talep Etme Hakkı Bakımından.....	508
g. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinden Yararlanma Bakımından.....	508
h. İncelemeye Başlanılmasının Çeşitli Kanuni Süreler Karşısındaki Durumu.....	509
C. VERGİ İNCELEMESİNİN ARAMALI İNCELEME OLARAK BAŞLAMASI veya ARAMALI İNCELEMeye DÖNÜŞMESİ HÂLİ ve ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ.....	513
1. Genel Açıklama.....	513
2. Aramanın Ön Koşulu: Vergi Kaçırıldığına Dâir Emareler Bulunması.....	515
3. Arama'nın Mutlak Şartı: Yetkili Sulh Ceza Yargıcından İzin Alınması.....	518
4. Arama Kararı'nın Uygulanması.....	522
D. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ.....	531
1. Genel Açıklama.....	531
2. Vergi İncelemesinin Yürütülme Koşulları ve İnceleme Standartları.....	532
a. Hukuki Koşullar.....	532

(1) Özel Yaşamın Gizliliğine ve Vergi Mahremiyetine Uyma Yükümlülüğü.....	532
(2) İncelemenin Konusuyla Bağlı Olma Yükümlülüğü.....	533
(3) İnceleme Sürecinde İzahat Verme Yükümlülüğü.....	533
(4) Yorum ve İspat Kurallarına Uyma Yükümlülüğü.....	534
(5) Mükellefin Lehine Olan Hususları Dikkate Alma Yükümlülüğü	536
(6) Vergi İncelemesini Süresi İçinde Bitirme Yükümlülüğü.....	537
b. Etik Koşullar	543
c. İnceleme Standartları.....	543
3. İnceleme Yöntem ve Teknikleri.....	544
4. Araştırma ve İnceleme Faaliyetinin Yürütülmesi	548
5. Tespitlerin Yapılması ve Tutanak Alınması	550
6. Teminat İsteme, İhtiyatî Haciz ve İhtiyatî Tahakkuk Yoluna Gidilmesi Durumu.....	553
7. Aramalı İnceleme Hâlinde İnceleme Usulü	555
E. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNİN BİTİRİLMESİ	557
1. Genel Açıklama	557
2. İnceleme Bitirilmeden Önce Yapılması Gereken İşlemler	559
3. İnceleme Raporları	561
a. İnceleme Raporlarının Mâhiyeti.....	561
b. İnceleme Raporlarının İçeriği.....	562
c. İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi.....	563
d. Rapor Türleri	563
e. Raporların Mevzuata Uygun Olması Gereği	565
4. İncelenen Mükellefin Takdir Komisyonuna Sevk Edilmesi Durumu	568

5. Aramalı İncelemelerin Bitirilmesi ve Vergi Suçu Raporu.....	570
F. VERGİ İNCELEMESİNİN TAMAMLANMASI	572
1. Genel Açıklama.....	572
2. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının İşlevi.....	575
3. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşumu....	577
a. Genel Açıklama	577
b. Vergi Müfettişlerince Düzenlenecek Raporlar İçin Kurulan RDK'lar	578
(1) Grup Başkanlıkları Bünyesinde Kurulan RDK'lar	578
(2) Başkanlık Bünyesinde Özel Amaçlı Kurulan RDK'lar	578
(3) Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu (MRDK).....	579
c. İncelemeye Yetkili Olan Diğer Memurlarca Düzenlenecek Raporlar İçin Kurulan RDK'lar ...	579
(1) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki RDK'lar	579
(2) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki RDK'lar	580
(3) Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu	581
d. Yanlış İzahat Söz Konusu Olduğunda Kurulacak Ortak Komisyon.....	581
4. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Görevleri ...	582
5. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Çalışma Usûl ve Esasları	584
a. Toplantı ve Karar Yeter Sayısı	584
b. Değerlendirme Süresi	584
c. Vergi Suçu Raporları İçin Verilecek Mütalaalar ..	585
d. İnceleme Elemanı ve Mükellefin Dinlenilmesi ...	586
6. Raporların Değerlendirilme Sonuçları.....	587

a. Olumlu Değerlendirme	587
b. Olumsuz Değerlendirme.....	587
G. VERGİ İNCELEMESİNİN SONUÇLANMASI	590
1. Genel Açıklama	590
2. İnceleme Raporlarının İlgili Vergi Dairesine Gönderilmesi	590
3. İnceleme Raporunun Kabul Raporu Olması Hâlinde Yapılacak İşlem.....	592
4. İnceleme Raporuyla Tarhiyat ve/veya Ceza Kesme İşlemi Önerilmesi Durumunda Yapılacak İşlem.....	594
5. İade İncelemelerine İlişkin Raporların Sonucuna Göre Yapılacak İşlem.....	597
6. Kaçakçılık Suçunun Tespit Edildiği Raporlar Üzerine Yapılacak İşlem	597
7. Tarhiyat ve/veya Ceza Kesme Önerisinde Bulunulmayan Fakat Mükellef Hakkında Sonuç Doğuran Raporlar Üzerine Yapılacak İşlem.....	598
§.12. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	601
KAYNAKLAR	607