

VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİLER VE YETKİLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hükme bağlandıktan sonra, izleyen 135'inci maddede de, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle[1] değişiklik yapılarak, incelemeye yetkililer başlığı altında;

“Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” düzenlemesi yapılmıştır.

Belirtilen düzenlemeden önce, tamamı Maliye Bakanlığı bünyesinde organize edilmiş, esas görevleri ve yetkileri de vergi incelemesi olan, kademeli ve dört birimden oluşan, bir vergi denetim yapısı bulunmaktaydı. Bu birimler aşağıdaki gibiydi:

- * Doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu,
- *Gelirler Genel Müdürlüğü'ne (Gelir İdaresi Başkanlığı'na) bağlı olarak Gelirler Kontrolörleri,
- * Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak Vergi Denetmenleri (Vergi Kontrol Memurları) ile
- * Defterdarlar ile Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak da vergi dairesi müdürleri ve diğer müdürler.

Ancak, yukarıda belirtilen 646 sayılı Kanun Hükmünde

Kararnameyle, bir kuruluş Kanunu[2] mevcut olan Hesap Uzmanları Kurulu da dahil olmak üzere, ilk dört denetim birimi “*vergi denetiminde tek çatı*” gerekçesiyle kapatılmış, belirtilen birimlerin bütün kadroları “*Vergi Müfettişi*” unvanı altında ve **doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı olarak** “*Vergi Denetim Kurulu*” bünyesinde birleştirilmiştir.

Ne var ki, bu şekilde “*birleştirilen*” vergi denetim birimleri yine aynı Kanun Hükmünde Kararnameyle,

*Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

*Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

*Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve,

*Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlığı,

olarak ayrılmış, kaynağı Vergi Denetmeni unvanı olan Vergi Müfettişleri Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında; kaynağı Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü unvanı olan Vergi Müfettişleri ise Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları dışındaki grup başkanlıklarında görevlendirilmiştir. Yani, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle “*birleştirilen*” vergi denetim birimleri, yine aynı Kararnameyle “*ayrılmışlardır.*”

Belirtilen bu yapı, sözü edilen “*önce birleştirme sonra ayrılma*” çelişkisi dışında, yapısal olarak da ciddi sorunlar oluşturmuştur. Şöyle ki; belirtilen birimler hem mükellef ölçeklerine göre hem de belli vergisel hedeflere göre organize edildiği için, vergi incelemelerinde görev ve yetkiler birbirine karışmıştır. Örneğin, büyük ölçekli mükellefler grubunun incelediği bir mükellefte örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması veya yurt dışı kazançlarla ilgili sorunlar tespit edildiğinde veya küçük ve orta ölçekli mükellefler grubunda, sahte belge ve benzeri kaçakçılık filleri tespit edildiğinde, incelemeyi hangi grubun yürüteceği ve

tamamlayacağı sorunlara yol açmıştır.

Hatta bir inceleme grubunun adının, vergi mevzuatında ve diğer mevzuatta bulunmayan bir kavramla **“Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grubu”** olarak oluşturulması, tereddütlere ve soru işaretlerine sebebiyet vermiştir.

Esas görev ve yetkileri vergi incelemesi olan birimlerin organizasyonu 2011 yılından 2020 yılına kadar bu şekilde yürütüldükten sonra, bu defa 60 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı[3] ile yapı değiştirilmiş ve yukarıda belirtilen grup başkanlıkları kaldırılmış ve Vergi Denetim Kurulu bünyesinde aşağıdaki daire başkanlıkları kurulmuştur:

- Denetim Daire Başkanlığı,
- Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,
- Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,
- Sektörel Denetim Daire Başkanlığı.

Asli görevleri ve yetkileri vergi incelemesi olan yetkililerin organizasyonunda yapılan bu değişikliklerden sonra, vergi incelemesine yetkili birimler ve görevliler aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

- Vergi müfettişleri ve yardımcıları,
- İlin en büyük mal memurları (defterdarlar),
- Vergi dairesi müdürleri,
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.[4]

Yapılan düzenlemelerden görüleceği üzere, vergi incelemeleri esas olarak vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları tarafından yapılmakta olup, diğer inceleme yetkililerine ise idari işler dışında bu yetki ve görev verilmiştir.

Esas görev ve yetkisi vergi incelemesi olan vergi denetim birimlerinin, yukarıda açıklanan şekilde "tek çatı söylemiyle" birleştirilmesinin ve sonrasında ayrıştırılmasının ve daha sonrasında da yeniden organize edilmesinin, varsa beklenen sonuçlarının, yaklaşık 14 yıla varan sürede ne kadar gerçekleştiği ayrı bir çalışma konusu olacak kadar değerlendirmeye muhtaç bir konu olduğu için, biz bu çalışmamızda belirtilen değerlendirmeleri erteleyerek, sadece vergi inceleme elemanlarının yetkilerini ve bu yetkilerin kullanılmasını değerlendirmeye çalışacağız.

Vergi Müfettişlerinin Görev ve Yetkileri:

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin[\[5\]](#) 36'ncı maddesinde vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

b) Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmak.

c) 20/2/1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.

ç) 11/10/2006 tarihli ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.

d) 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek.

e) Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek.

f) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye,

işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak.

g) 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37 nci maddesi ve ilgili mevzuat kapsamında denetim yapmak.

ğ) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarınının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak.

h) Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarınının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek.

ı) Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

i) Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak.

(2) Birinci fıkrada belirtilen görevler Vergi Müfettişlerine, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen hallerde ilgili Daire Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re'sen, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamazlar."

Yönetmelik düzenlemesine göre, vergi müfettişlerininin asli görev ve yetkisi vergi incelemesi olarak tanımlanmış ve bu görevler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya Başkanlığın uygun gördüğü hallerde ilgili Daire Başkanlıkları tarafından verilecektir.

Diğer yandan, **Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğinin**[\[6\]](#) 6'ncı maddesinde; vergi inceleme görevinin yazı ile verileceği; inceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verileceği; inceleme görevini verenlerin, tam veya sınırlı inceleme olarak yapmış oldukları

görevlendirmenin mahiyetini değiştirmeye yetkili oldukları; vergi incelemesinin, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılacağı; inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacağı; yürütölmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durumun inceleme görevini verenlere bildirileceği; yürütölmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda durum gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime bildirileceği düzenlenmiştir.

Çalışmamızda öncelikle, vergi incelemesine yetkili olanların tamamı bakımından bazı değerlendirmelere yer verilecek, daha sonra da belirtilen yetkililerden vergi müfettişlerinin unvan ve yetkileri bakımından bazı değerlendirmeler yapılacaktır.

Vergi İnceleme Yetkisi Belirtilen Kadrolara Atanmakla ve Tayin Edilmekle Başlar:

Vergi inceleme birimlerinin iç düzenlemelerinde yer alan "*staj, refakat, eğitim*" gibi yetiştirme süreçleri, vergi incelemesine yetkililerin inceleme yetkisini engellemediği gibi, vergi inceleme yetkisine sahip idari görevlere tayin edilme durumlarında da, tayin edilen görevlinin vergi inceleme süreçlerinde yetişmiş olması veya bu konuda tecrübe sahibi olması aranmamaktadır. Örneğin, muhasebat, milli emlak veya personel birimlerinde görevli bir kamu görevlisinin defterdar olarak atanmasıyla, belirtilen kişinin vergi incelemesi yapma yetkisi başlar.

Vergi İnceleme Yetkisi Yerel Değil Genel Yetkidir:

Vergi inceleme yetkisine sahip kamu görevlilerin inceleme yetkisi, buldukları il ya da ilçeyle sınırlı yerel bir yetki değil, gerekli idari süreçler tamamlanmış olmak koşuluyla,

ülke düzeyinde inceleme yapma yetkisidir.

Vergi İncelemesine Yetkili Görevlere Vekaleten Atananlar da Vergi İnceleme Yetkisine Sahiptir:

Vergi incelemesine yetkililerden vergi müfettişleri bakımından geçerli olmasa da, vergi incelemesine yetkili idari birimlere (defterdar, vergi dairesi müdürü, diğer müdür kadroları) vekaleten atama söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, vekalet süresiyle kayıtlı olmak üzere, bu görevlere vekaleten atananlar da vergi inceleme yetkisine sahiptir.

Vergi İnceleme Yetkisi Devredilemez Bir Yetkidir:

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yürütülen vergi incelemelerinde rastlanılmasa da, idari kadrolarda vergi inceleme yetkisi bulunan kamu görevlilerinin, vergi inceleme süreçlerini (defter bilgi ibrazından, bilgi isteme ve inceleme tutanağı düzenlemeye kadar) maiyetlerindeki personel eliyle yürütükleri görülmektedir. Belirtilen durum idari görevlerdeki yoğunlukla açıklansa da, açık olarak Kanun'un düzenlediği vergi inceleme yetkisi ve vergi mahremiyeti hükümlerine aykırılık oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda veya diğer mevzuatta vergi inceleme yetkisinin devredilebileceğine ilişkin herhangi bir hüküm mevcut değildir.

Vergi İncelemesine Gelir İdaresi Merkez ve Taşra Teşkilatında "Müdür" Sıfatı Taşıyan Kamu Görevlileri Yetkilidir:

Vergi Usul Kanunu'nda açık olarak hükme bağlandığı üzere, vergi incelemesine "*Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında **müdür** kadrolarında görev yapanlar*" yetkilidir. Bu düzenlemeye göre, Gelir İdaresi'nin merkez teşkilatında yer alan gelir idaresi başkanının, gelir idaresi başkan yardımcılarının, daire başkanlarının ve grup başkanlarının vergi inceleme yetkisi bulunmazken, bu teşkilattaki müdürlerin vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır. Taşra teşkilatında ise, uygulama grup müdürleri ile uygulama denetim müdürleri vergi inceleme yetkisine sahiptir.

Vergi incelemesine yetkililerin tamamı için yukarıda yapılan açıklamalardan sonra, asli görev ve yetkileri vergi incelemesi olan vergi müfettişlerinin unvan ve yetkileri konusunda da bazı değerlendirmelerimize aşağıda kısaca yer verilmiştir.

Vergi İnceleme Elemanlarına “Vergi Müfettişi” Unvanı Verilmesi Doğru Değildir:

Esas olarak beyan esasına dayanan vergi sistemimizde, mükelleflerin beyanlarının, dolayısıyla da ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması şeklindeki hukuki süreç olan “*vergi incelemesi*”, bir “*dış denetim*” sürecidir. Başka bir denetim uygulaması olan “*teftiş*” ise bir “*iç denetim*” sürecidir. Teftişte, idari bir süreç olarak üst denetim birimleri, astlarının hesap ve işlemlerinin doğruluğunu denetlemekte ve gerektiği durumlarda hesap ve işlemleri eleştirilen astların, sorumlulukları kapsamında, icra ettikleri göreve devam edip etmeyeceklerine dahi karar verilmektedir.

Vergi denetim birimleri “*tek çatı altında*” birleştirilmeden önce, Hesap Uzmanları Kurulu mensubu Hesap Uzmanları ihtisas birimi olarak tamamen büyük ölçekli mükelleflerin vergi incelemelerini yaparken; vergi inceleme yetkisinden ayrı olarak, Maliye Teftiş Kurulu mensubu Maliye Müfettişlerinin bütün Bakanlık birimlerini, Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenlerinin ise gelir idaresinin birimlerini teftiş yetkileri bulunmaktaydı. Yani, belirtilen üç denetim biriminde, bir “*dış denetim*” süreci olan vergi incelemeleri ile bir “*iç denetim*” süreci olan teftiş, ayrı ayrı yetkilendirilmişti.

Bu yönüyle bakıldığında, teftişin idari ve hiyerarşik bir iç denetim uygulaması olması nedeniyle, vergi inceleme süreciyle uzaktan yakından ilgisi bulunmamaktadır. Zira, vergi incelemelerinde, mükellefler ile vergi inceleme elemanları arasında ast-üst ilişkisi bulunmadığı gibi, yapılan vergi incelemelerini de “*iç denetim ve teftiş*” olarak değerlendirmek

son derece yanlıştır. Zaten, vergi müfettişlerinin bağlı olduğu denetim biriminin "*Vergi Teftiş Kurulu*" adıyla değil, "*Vergi Denetim Kurulu*" adıyla kurulması, yapılan vergi incelemelerinin "*teftiş*" değil, "*dış denetim*" olduğunu açık bir Şekilde ifade etmektedir.

Bize göre, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle değiştirilmeden önce, vergi incelemesine yetkili olan kamu görevlilerinin, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmeni unvanlarını taşması, vergi inceleme yetkisi ve sürecine uygun iken, "*tek çatı altında*" söz konusu denetim elemanlarına "*vergi müfettişi*" unvanı verilmesi doğru bir yaklaşım olmamıştır.

Bu konudaki önerimiz, "*vergi müfettişi*" unvanını, yapılan vergi incelemelerinin içeriği ve vergi müfettişlerinin bağlı buldukları denetim biriminin (Vergi Denetim Kurulu) unvanıyla uyumlu hale getirilerek "*vergi denetmeni*" veya "*vergi denetçisi*" olarak değiştirilmesidir.

Vergi Müfettişlerinin Doğrudan Maliye Bakanı'na Bağlı Olmasının nemi Kalmamıştır:

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle, Vergi Denetim Kurulu'nun doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak kurulması, teorik olarak vergi müfettişlerinin de görev ve yetkilerini doğrudan Maliye Bakanı adına yapması ve bu yönüyle idari olarak bağımsız olmalarını sağlamıştır.

Ancak, konunun diğer mevzuattaki düzenlemeler ve uygulama boyutu dikkate alındığında, vergi müfettişlerinin doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olmasının öneminin kalmadığı Őylenebilir. Şöyle ki;

nceki bölümlerde yer verdiğimiz yönetmelik düzenlemelerinden görüleceği üzere; vergi müfettişlerinin bütün görevleri ve yapacakları işler Başkanlık ve Dair Başkanlıkları tarafından verilecek, hatta belirtilen işlerin ve görevlerin mahiyeti (bize göre iptal edilerek geri alınması veya başka bir vergi

müfettişine havale edilmesi) yine bu birimler tarafından belirlenecektir. Ayrıca, vergi müfettişleri, yürüttükleri incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususları tespit etmeleri halinde, söz konusu durumu inceleme görevini verenlere bildirecekler ve dolayısıyla bu işler için izin alacaklardır. Yine benzer şekilde, vergi müfettişleri, yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı (bize göre karşıt incelemeler dahil) duyarlarsa, durumu gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime bildirecekler ve izin alacaklardır.

Vergi denetiminde “tek çatı” kurulmadan önce, diğer denetim birimlerinin çalışma biçimi hakkında çok fazla bilgi sahibi olmasak da; doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı olarak görev yapan Hesap Uzmanları Kurulu’nda; Kurul mensuplarının yaptıkları incelemelerde, incelemelerinin mahiyetinin değiştirilmesi konusunda kimse yetkili olmadığı gibi, farklı bir dönem ve konu için inceleme gereği doğduğunda ve incelemelerle ilgili olarak karşıt incelemeler dahil farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılması gereği doğduğunda, hiçbir birimden bu konularda izin almazlardı; gerek gördüklerinde, belirtilen konular için görüş önerme raporu veya vergi tekniği inceleme raporu düzenlerlerdi.

Diğer yandan, gerek 6009 sayılı Kanun’la gerekse 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle yapılan düzenlemelerde, vergi müfettişleri için bir hiyerarşik bir yapı olan Rapor Değerlendirme Komisyonları oluşturulmuştur.

Vergi Usul Kanunu’nun 140/6 ek fıkrasına göre [\[7\]](#);

“Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel

tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.”

Bu düzenlemeye göre, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapan vergi müfettişlerinin (örneğin 30 yıllık bir vergi müfettişinin) düzenledikleri vergi inceleme raporları, daire başkanlıkları bünyesinde, meslekte on yılını tamamlamış olma özelliği taşıyan üç vergi müfettişinden oluşan rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilecek; vergi müfettişi ile belirtilen komisyon arasında uyuşmazlık olduğu durumda, konu Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulan merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilecek ve vergi müfettişleri de bu komisyonun kararına göre rapor düzenleyeceklerdir. Görüleceği üzere, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulup konulmaması ve dolayısıyla düzenlenen raporların içeriğinin değiştirilerek işleme konulması konusunda yetkili makam, nihayetinde merkezi rapor değerlendirme komisyonudur.

Oysa, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle kapatılan Hesap Uzmanları Kurulu'nda, meslekte belli kıdem ve liyakata sahip Hesap Uzmanlarından oluşturulan Rapor Okuma Komisyonları, hiyerarşik ve üst makam olarak değil, “*istişari*” (danışmanlık)

bir birim olarak görev yapar, rapor okuma komisyonu ile raporu düzenleyen Hesap Uzmanı arasındaki uyuşmazlıkta, son sözü Maliye Bakanı'na bağlı olarak çalışan Hesap Uzmanı söylerdi. Daha ötesi, Kurul geleneği olarak, bir rapor okuma komisyonu üyesi, mesleki çalışma süresi (kıdemi) kendisinden fazla olan bir Hesap Uzmanı'nın düzenlediği vergi inceleme raporunu değerlendir(e)mezdi.

Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinde değişiklik yapılmadan önce, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve bunların yardımcılarını tespit ettikleri vergi kaçakçılık suçlarını ilgili makamlara (Cumhuriyet Savcılıklarına) hiçbir birim ve makamın görüş ve iznine tabi olmadan doğrudan bildirmekteyken; yapılan değişiklik, *"yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir."* hükmü getirilmiştir. [\[8\]](#)

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, *"tek çatı"* altında yapılandırılan Vergi Denetim Kurulu ve bu Kurul'un Daire Başkanlıklarında oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olan vergi müfettişlerinin yaptıkları vergi incelemeleri sonucunda düzenledikleri vergi inceleme raporlarının ve tespit edilen kaçakçılık suçlarının yetkili makamlara bildirilmesi için düzenledikleri vergi suçu raporlarının işleme konulması konusunda hiyeraşik bir makam haline getirilmiştir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinde yer alan;

"Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

"....."

5. (Ek: 23/7/2010-6009/9 md.) Vergi kanunlarıyla ilgili

Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler." hükmü de içerdiği son ibareler itibariyle, vergi müfettişlerinin doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olma ve bu şekilde görev yapma durumunu önemsizleştirmektedir.

Zira, vergi müfettişlerinin asli vergi mevzuatına (Kanunlara, Cumhurbaşkan Kararlarına, yönetmelikere, tebliğlere) uygun rapor düzenlemelerini beklemek son derece doğru bir düzenleme iken; önceki bölümlerde yer verilen Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğine göre, Gelir İdaresi dahil olmak üzere, Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmakla görevli vergi müfettişlerinin Gelir İdaresi'nin yayınladığı sirkülerlere ve aynı maddenin 6'ncı fıkrasında belirtilen özelgelere (yanlış bile olsa) uymasını Kanun hükmü haline getirmek son derece yanlıştır ve vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri ve de tanımlanan statüleriyle çelişmektedir.

Özetle, bu düzenlemelerle, Gelir İdaresi'nin bütün işlemlerini ve bu kapsamda yayınladığı sirkülerlerin ve özelgelerin doğruluğunu teftiş etme yetkisine sahip vergi müfettişlerinin yanlış bile olsa bu görüşlere uygun davranması (yanlış olursa yanlış görüş veren Gelir İdaresi'ne rapor etmeleri) beklendiğinden, söz konusu yanlışlıkların giderilmesi bakımından, belirtilen düzenlemelerin vergi müfettişleri için tanımlanan statü ve yetkilere uygun olarak değiştirilmesi gerekir.

[\[1\]](#) 10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır .

[2] 05.04.1945 sayılı ve 5974 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına ve Maliye Bakanlığı merkez ve iller kadrosunda bazı değişiklikler yapılmasına dair Kanun.

[3] 18.04.2020 tarihli ve 31103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[4] Vergi Usul Kanunu'nun 75'inci maddesinde, takdir komisyonlarının inceleme yetkisi bulunduğu düzenlenmiş olsa da, bu yetki mutlak ve genel bir inceleme yetki değil, takdir edilecek matrah ve servet unsurları ile ilgili sınırlı bir yetkidir.

[5] 07.04.2021 tarihli ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[6] 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

[7] Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.; Değişik fıkra: 7/7/2011-KHK-646/4 md.

[8] Mütaala başlıbaşına Anayasa'nın 138'inci maddesinde yer alan *"Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz."* hükmüne aykırı olduğu gibi, Türk Ceza Kanunu'nun (TCK'nın) 279'uncu maddesine göre, diğer kamu görevlileri (örneğin tapu müdürü) suç fiillerini doğrudan bildirmekle yükümlüken ve suç bildirmemek suç teşkil etmekteyken, ihtisas alanı vergi incelemesi olan vergi müfettişlerinin, kaçakçılık suçlarını bildirmesi için rapor değerlendirme komisyonlarının mütaalasını zorunlu kılmak açık bir çelişkidir.