

VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR

Genel olarak beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminde, amacı “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak tanımlanan vergi incelemeleri ile ilgili düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu’nun 134 ila 141’inci maddelerinde yapılmıştır. Bu çerçevede, Kanun’da sırasıyla, vergi incelemesinin maksadı (Md. 134), incelemeye yetkililer (Md.135), hüviyet ibrazı (Md.136), **incelemeye tabi olanlar Md.137**), inceleme zamanı (Md.138), incelemenin yapılacağı yer (Md.139), incelemede uyulacak esaslar (Md.140) ve inceleme tutanakları (Md.141) hükme bağlanmıştır.[\[1\]](#)

Vergi incelemeleriyle ilgili usul ve esasların düzenlendiği 7 adet de yönetmelik mevcuttur. Belirtilen yönetmeliklerden konuyla ilgisi bakımından en önemlisi 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”tir.

Yazımızın konusunu oluşturan “**vergi incelemesine tabi olanlar**” VUK’un 137’nci maddesinde, “Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler.” şeklinde düzenlenmiş, konuyla ilgili yönetmeliklerde bu konuda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Vergi Denetim Kurulu’nun web sitesinde ise;

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 137’inci maddesine göre incelemeye tabi olanlar; “Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.”

İlgili kanun maddesinde; her ne kadar vergi incelemesine

gerçek ve tüzel kişiler tabidir denilmiş olsa da, tüzel kişiliği olmayan teşekküller şayet vergisel nitelikli iş ve işlemler yapmakta; defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları saklama ve ibraz yükümlülüğü altında ise vergi incelemesine tabi olacaktır.”[\[2\]](#) açıklaması yapılarak, Kanun’da belirtilmeyen tüzel kişiliği olmayanların da vergi incelemesine tabi olduğu ifade edilmiş, ancak vergi incelemesine tabi olanlar, Kanun’da belirtildiği şekilde defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları saklama ve ibraz yükümlülüğü olanlara indirgenmiştir.

VUK’un 137’nci maddesi hükümleri ve Vergi Denetim Kurulu’nun web sitesinde yer alan açıklamalar esas alındığında; vergi incelemesine tabi olanlar;

- Defter ve hesap tutmak,
- Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler olarak sınıflandırılmıştır.

Defter ve hesap tutmak zorunda olanları, Vergi Usul Kanunu’nun 172’nci maddesinden; evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olanları ise, Vergi Usul Kanunu’nun 227-257. maddelerinden çıkarmak mümkündür.

Belirtilen maddeler dikkate alındığında, vergiye tabi gelir elde ettiği halde, defter tutma ve belge saklama ve ibraz etme zorunluluğu bulunmayan, aşağıda örnek olarak belirtilen mükelleflerin, vergi incelemesine tabi tutulamayacağı, başka bir deyişle bu mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılamayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.[\[3\]](#)

Örnek 1) Ücret geliri elde eden mükellefler: Belirtilen mükelleflerin elde ettikleri ücret geliri ile ilgili olarak herhangi bir belge alma ve verme sorumluluğu öngörülmemiştir. Ancak ücretlilerin işverenleri, Vergi Usul Kanunu’nun 238-239. maddeleri uyarınca bordro veya bordro yerine geçen belge düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar. Dolayısıyla bu belgeleri saklama yükümlülüğü de işverenlere aittir (VUK

Md.254). Ücret gelirine ilişkin olarak, ücretlilerin belge bakımından herhangi bir sorumluluğu da yoktur.

Örnek 2) Gayrimenkul sermaye iradı sahibi mükellefler: Gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin elde ettikleri kira gelirleri için herhangi belge düzenleyip düzenlemeyecekleri veya hangi belgeyi düzenleyecekleri konusunda vergi kanunlarında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu mükelleflerin hasılatlarını dayandıracak özel bir belge öngörülmemiştir.

Ancak, gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin, kiralama işlemlerini GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapılmaları halinde, bunların, yaptıkları ödemelerden anılan madde uyarınca vergi kesintisi yaptıkları sırada gider pusulası düzenledikleri görülmektedir. Bir örneği kiralayana verilen bu belgenin VUK'un 254'üncü maddesi uyarınca düzenlenme tarihini takip eden yılın başından itibaren beş yıl süre ile saklanması gerekmektedir. Yine aynı kanunun 227'nci maddesi uyarınca gerçek gider usulünü seçen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, giderlerini belgelemek zorundadırlar. Dolayısıyla gider belgeleri de kanunun 254'üncü maddesine göre saklanacaktır. Ancak, gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinden, götürü gider usulünü seçenlerin herhangi bir belge düzenleme ve dolayısıyla belge saklama ve ibraz etme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Örnek 3) 7- Menkul sermaye iradı sahibi mükellefler : Bu mükelleflerin elde ettikleri menkul sermaye iradı dolayısıyla herhangi bir belge düzenlemesi vergi kanunlarında öngörülmüş değildir. Ancak, bu mükelleflere gelir sağlayanların GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar olması halinde, makbuz, poliçe, dekont, ödünç sözleşmesi gibi belgelerden birini düzenlemektedir. Bu belgelerin menkul sermaye iradı elde eden mükellefler tarafından saklanıp saklanmayacağı konusunda kanunlarda bir açıklık yoktur.

Örnek 4) Diğer kazanç ve iratlar sahibi mükellefler:

Belirtilen mükelleflerin elde ettikleri hasılat karşılığında herhangi bir belge düzenlemesi, vergi kanunlarında öngörölmüş değildir. Ancak satışlarını, GVK'nın 94'ncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapmaları halinde, alıcıların yaptıkları ödemelerini gider pusulası ile belgelemeleri yasal zorunluktur. Bir örneği satıcıya verilen bu belgenin, düzenleme tarihini takip eden yılın başından itibaren beş yıl süre ile saklanması gerekir. (VUK Md. 254)

Buna karşın, diğer kazanç ve iratlardan birini elde eden satıcı, satışlarını vergi mükellefiyeti bulunmayan birisine yaptığında, herhangi bir belge alışverişi söz konusu olmayacaktır. Zira vergi kanunlarında, alıcının ve satıcının sürekli faaliyetlerden vergi mükellefiyetinin bulunmadığı durumlarda, belge düzenlenmesi zorunluluğu öngörölmemiştir. Dolayısıyla, bu durumdaki diğer kazanç ve irat sahiplerinin, belge düzenleme ve saklama gibi bir yükümlölükleri mevcut değildir.

Yapılan açıklamalardan göröleceği üzere, VUK'un "*incelemeye tabi olanlar*" başlıklı 137'nci maddesi, defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan mükellefleri kapsamaktadır. Yukarıda örnek olarak belirtilen mükellefler, defter ve hesap tutmak zorunda olmadığı gibi, belge saklama ve dolayısıyla ibraz zorunluluğuna da tabi değildirler. Dolayısıyla vergi incelemesi kapsamında görünmemektedirler.

Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinin, "***Türk vergi kanunlarına göre vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olarak sayılanlar vergi incelemesine tabidirler***" şeklinde değiştirilmesinin uygun olacağını düşünmekteyiz.

[1] Belirtilen düzenlemelerde, vergi incelemelerinin sonucunu gösteren vergi inceleme raporlarına yer verilmemiřtir.

[2] <https://vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesine-tabi-olanlar>

[\[3\]](#) Azmi Demirci, Zihni Kartal; Vergi İncelemesi ve Kapsamı, Vergi Dünyası