



TÜRKİYE BAROLAR BİRLİĞİ  
İDARE VE VERĐİ HUKUKU KOMİSYONU

# VERĐİ İNCELEMESİNDE AVUKATLARIN HAKLARI SORUMLULUKLARI REHBERİ





TÜRKİYE BAROLAR BİRLİĞİ  
İDARE VE VERĐİ HUKUKU KOMİSYONU

# VERĐİ İNCELEMESİNDE AVUKATLARIN HAKLARI SORUMLULUKLARI REHBERİ

Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 405

VERGİ İNCELEMESİNDE AVUKATLARIN  
HAKLARI SORUMLULUKLARI REHBERİ

Yayıncı Sertifika No: 15566

© Türkiye Barolar Birliği

Birinci Baskı: Ekim 2022, Ankara

Türkiye Barolar Birliği  
Oğuzlar Mah. Barış Manço Cad.  
Av. Özdemir Özok Sokağı No: 8  
06520 Balgat – ANKARA  
Tel: (312) 292 59 00 (pbx)  
Faks: 312 286 55 65  
[www.barobirlik.org.tr](http://www.barobirlik.org.tr)  
[yayin@barobirlik.org.tr](mailto:yayin@barobirlik.org.tr)

Baskı  
şen Matbaa  
Özveren Sokağı 25/B  
Demirtepe-Ankara  
(0312. 229 64 54 - 230 54 50)

Sertifika No: 47964

# iÇİNDEKİLER

<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>5</b>
<b>Av. Ali BAYRAM - Türkiye Barolar Birliği Yönetim Kurulu Üyesi</b>	
<b>A. VERGİ İNCELEMESİ</b> .....	<b>7</b>
1. Vergi İncelemesinin Amacı Nedir? .....	7
2. Avukatlar Vergi İncelemesine Tabi Midir? .....	8
3. Avukat Vergi İncelemesinden Nasıl Haberdar Olur? .....	9
4. Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İncelemeye İbraz Yükümlülüğünün Süresi ve Kapsamı Nedir? E-Defter ve Belgeler Nasıl İbraz Edilir? .....	11
5. Defter ve Belge İsteme Yazısına Uyulmamasının Yaptırımları Nelerdir? .....	13
6. Matrah Artırımı ve Varlık Barışı Hükümlerinin Vergi İncelemesine Etkisi Nedir? .....	14
7. Avukatlar Farklı Dönemlere İlişkin Birden Çok Kez İncelenebilir Mi? .....	15
8. Vergi İncelemesi İçin Teslim Edilen Belgeler Ne Zaman İade Edilir? .....	16
9. Hangi Dönemler İnceleme Konusu Yapılabilir? .....	16
10. Vergi İncelemesine Sebep Olan Olay Ne Olabilir? .....	17
11. Vergi İncelemesinin Kapsamı Nedir? .....	18
12. Kimler Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkilidir? .....	19
13. Vergi İncelemesi Türleri Nelerdir? .....	19
14. İnceleme Süreci Nasıl Gerçekleşir? .....	20
15. İnceleme Ne Zaman ve Nasıl Başlar? .....	21

17. İnceleme Nerede Gerçekleşir? .....	22
18. İnceleme Ne Kadar Sürer? .....	22
19. Vergi İncelemesi Ne Zaman Tamamlanmış Sayılır? .....	23
20. İncelemenin Başlaması Nedeniyle Faydalanamayacağımız Haklar Nelerdir? .....	24
21. Vergi İncelemesi Aşamasında Haklarımız Nelerdir? .....	25
22. İncelemenin Esas Alınacağı Konular Nelerdir?.....	28
23. Vergi İncelemesi Sonrasında Mükellef Hakları Nelerdir? .....	29
24. Aramalı İnceleme Nedir ve Hangi Durumlarda Başvurulan Bir Yoldur? .....	35
25. Aramalı İncelemede Avukatların Hakları Nelerdir?.....	35



# ÖNSÖZ

---

Vergi incelemesi mükelleflerin her zaman karşılaştıkları bir uygulama değildir. Özellikle son yıllarda yapılan matrah artırımları nedeniyle vergi incelemeleri daha da seyrek yapılır hale gelmiştir. Ancak son dönemlerde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın talimatı ile; Vergi Denetim Kurulu Başkanlıkları tarafından serbest meslek erbabı olarak avukatlık işi ile iştigal eden hukuk müşavirleri ve avukatlara yönelik kapsamlı (tam inceleme şeklinde) vergi incelemeleri başlatılmış bulunmaktadır. Belirtmek gerekir ki vergi incelemeleri her olay için farklılık arz etmektedir. Çalışmamızın amacı avukatların karşılaştığı münferit tüm vergi incelemelerine ilişkin ayrıntılı cevaplar vermek değil, vergi incelemelerinde avukatlara hak ve yükümlülüklerinin neler olduğunu hatırlatmak ve avukatların nispeten stresli olan bu süreci, haklarının bilincinde olarak en uygun şekilde tamamlamalarına yardımcı olmaktır.

Sizlere sunduğumuz bu çalışmayı kaleme alan Türkiye Barolar Birliği İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu Sözcüsü Av. Dr. Hasan Oral'a ve Komisyon Sekreterimiz Av. Hüseyin İlik'e, ayrıca kitapçığı inceleyerek katkılar sunan Prof. Dr. Doğan Şenyüz'e çok teşekkür ediyoruz. Bu kitapçığımızın vergi incelemelerinin yoğunlaştığı bu süreçte meslektaşlarımız nezdinde farkındalık yaratacağını umuyoruz.

**Av. Ali BAYRAM**

Türkiye Barolar Birliği  
Yönetim Kurulu Üyesi



# A. VERGİ İNCELEMESİ

Devlet kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gelire ihtiyaç duyar. Vergilendirme devletin gelir kaynaklarının en önemlisidir. Çağdaş hukuk sistemini hedefleyen devletlerde vergilendirme hukuki işlem niteliğindedir ve vergilendirmeye ilişkin işlemler hukuki denetime açıktır.

Ülkemizde vergilendirme sistemi ağırlıklı olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına dayalı vergilerde mükellefin vergilendirmeye ilişkin beyanı esas alınmaktadır. Beyana dayalı tarhiyatta mükellefin imzaladığı ve vergi idaresine sunduğu beyannameyle vergi tarhiyatını gerçekleştirmesi öngörülmüştür.

Beyana dayalı tarhiyat, vergi idaresine ödenecek vergi miktarının en iyi mükellef tarafından bilineceği düşüncesine dayanmaktadır. Ancak kanunda belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde vergi idaresi, vergi devlisinin beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve ödenmesi gereken verginin gerçek miktarına ulaşmak için vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptir.

Vergi incelemesi dışında vergi idaresinin vergi denetim türleri arasında yoklama, arama ve bilgi toplama işlemleri de bulunmaktadır. Vergi miktarının saptanmasında diğer denetim türleri vergi incelemesine büyük ölçüde destek olmaktadır.

## 1. Vergi İncelemesinin Amacı Nedir?

Vergi incelemesinin amacı Vergi Usul Kanununun (VUK) 134 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.



Serbest meslek faaliyeti gösteren avukatlar beyan esasına göre vergilendirilmektedir. Ancak vergi idaresi kendisine sunulan vergi beyanlarının doğruluğu tespit hakkına sahiptir. Avukatların vergisel denetimi sadece elde ettikleri gelire sınırlı tutulmamaktadır. Vergi incelemesinin en önemli amacı mükelleflerin vergi beyannamelerinde belirttikleri bilgilerin doğruluğunu denetlemektir. Belirtmek gerekir ki, tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi incelemesiyle hedeflenen amaç sadece vergi kaybının ortaya çıkartılması değildir. Vergi hukukunda vergi kaybı olmasa da vergi idaresinin mükelleflere yaptırım uygulama durumları olabilmektedir. Zira vergi hukukunda maddi ödevler kadar şekli ödevler de önem taşımaktadır. Örneğin serbest meslek faaliyeti yürütmek üzere mükellefiyet tesis ettirmiş bir avukat, vergi mevzuatına göre belli bir dönem hiç gelir elde etmese bile, düzenli olarak beyannamelerini vergi idaresine sunmak zorundadır. Bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen avukat hakkında vergi incelemesi, hiçbir gelir elde etmese dahi başlatılabilecektir. Bu durumda vergi incelemesiyle avukat, beyanname vermemesi nedeniyle vergi kanunlarının öngördüğü yaptırımlara tabi tutulabilecektir.

## 2. Avukatlar Vergi İncelemesine Tabi Midir?

VUK'nun 137 nci maddesine göre vergi mevzuatına göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler. Bu nedenle serbest meslek erbabı olan ve serbest meslek kazancı defterini tutmakla yükümlü olan avukatlar da incelemeye tabi tutulabilir.

1136 sayılı Avukatlık Kanunumuzun ilk maddesinde avukatlık mesleğinin niteliği, kamu hizmeti ve serbest meslek olarak ifadelendirilmiştir. Peki, serbest meslek faaliyeti nedir?

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 66 ncı maddesi serbest meslek kazancı; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç olarak tanımlanmış ve aynı maddede serbest meslek faaliyetinin özellikleri belirtilmiştir.

GVK, avukatların kazançlarının da dahil olduğu kazançlarının serbest meslek kazancı adı altında değerlendirilebilmesi için bazı şartlar öngörmüştür. Buna göre;

a) Faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan bir faaliyet olması,b) Bu faaliyetin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması gerekmektedir.

Bu hükme göre, örneğin bir avukatlık bürosunda, bir avukatın denetimi altında çalışan avukatlar serbest meslek kazancı elde etmemektedirler.

Herhangi bir kurum ya da kişi yanında hizmet sözleşmesi ile ücret geliri karşılığında çalışan avukatların vergisel anlamda konumu, ücret erbabı olarak ifade edilmektedir. Ücret erbabı olarak bağlı çalışan avukatların vergisel ödevleri, kural olarak yanında çalıştığı avukat ya da kurum tarafından yerine getirilmekte olup, genellikle bağlı olunan kişi veya kurum vergi incelemesine tabi olmaktadır. Ancak ücret geliri yönünden beyanname verme sınırının aşılması halinde (elde edilen ücret gelirlerinin (2022 yılı içerisinde) 880.000,00-TL'yi aşması veya birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde birden sonraki işverenlerden elde edilen ücret gelirlerinin (2022 yılı içerisinde) 70.000,00-TL'yi aşması), bağlı çalışan avukatların da vergi beyanamesi verme ve beyanlarına dayanak teşkil eden evrak ve vesikaları muhafaza etme zorunlulukları gündeme gelecektir.<sup>1</sup> Dolayısıyla bu durumdaki avukatlar da verecekleri beyannameler ve muhafaza edecekleri evrak ve vesikalar yönünden vergi incelemesine tabi olabileceklerdir.

### 3. Avukat Vergi İncelemesinden Nasıl Haberdar Olur?

Avukatlar, incelemeye alınan diğer vergi mükellefleri gibi, VUK'nun 256 ncı maddesi uyarınca kendilerine inceleme için gerekli defter,

<sup>1</sup> [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022\\_ucretgelirrehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_ucretgelirrehber.pdf) 16.07.2022

belge ve kayıtları ibraz etmesi talebini içeren, inceleme elemanınca düzenlenmiş bir yazının tebliği ile incelemeden haberdar olmaktadırlar.

VUK’nda tebligat, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden konuların yetkili makamlarca mükellefe veya ceza sorumlusuna yazılı bildirim olarak tanımlanmıştır. 2010 yılında VUK’na eklenen 107/A maddesi ile “elektronik ortamda tebliğ” sistemine geçilmiştir. Mükelleflere e-tebligat yolu ile gönderilen ve elektronik adrese ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

VUK’nun 14 üncü maddesi uyarınca, defter ve belgelerin ibrazı için verilecek süre en az 15 gün olmalıdır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği’nin 9 uncu maddesinde; incelemenin, incelemeye tabi mükellef nezdinde düzenlenecek “incelemeye başlama tutanağı” ile başlamasının esas olduğu belirtilmekteydi. Ancak 22.06.2022 tarihinde anılan Yönetmelikte yapılan değişikliklerle incelemeye başlama tutanağı yürürlükten kalkmış olmakla beraber incelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığının izahı ve açıklaması hususunun “incelemeye başlama bildirimini” adı verilen bir yazıyla bildirileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Yönetmelikte yapılan değişikliğe göre, incelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildiriminin inceleme elemanı tarafından tek taraflı olarak düzenlendiği tarih olacaktır. Bu durum, incelemeye başlanılmasının doğuracağı hukuki sonuçlar açısından önem arz etmektedir.

Yine aynı Yönetmeliğe göre incelemeye başlama bildiriminde asgari olarak aşağıdaki hususların yer alması gerekmektedir;

- İnceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi,-
- İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),
- İncelemeye alınma gerekçesi,
- İncelemenin konusu,
- İnceleme dönemi,

- Vergi türü,
- Bildirimin düzenlenme tarihi ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların imzası,
- Mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi.

#### 4. Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İncelemeye İbraz Yükümlülüğünün Süresi ve Kapsamı Nedir? E-Defter ve Belgeler Nasıl İbraz Edilir?

Vergi Usul Kanunu'na 253 üncü maddesine göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterler ile vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye, aynı Kanunun 256 ncı maddesine göre de bunları incelemeye ibraz etmeye mecburdurlar. Dolayısıyla bu sürenin dolması ile muhafaza ve ibraz yükümlüğü sona ermektedir.

Ancak belgelerin “ilgili buldukları yıl” kavramı bazen belgenin düzenlendiği yıldan farklı bir yılı ifade edebilmektedir. Örneğin geçmiş yıllar zararlarının sonraki yıllardan mahsup edilmesi halinde, muhafaza ve ibraz süresi belgenin alındığı ve kaydedildiği takvim yılından değil, zarar mahsubunun yapıldığı takvim yılından itibaren başlayacaktır<sup>2</sup>. Bu nedenle avukatların özellikle zarar beyan edilen dönem defter ve belgelerini 5 yıldan daha uzun sürelerde saklamalarının gerekebileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Avukatlar serbest meslek erbabı olarak serbest meslek kazanç defteri tutarlar. 2018 takvim yılından itibaren serbest meslek kazanç defterinin ve mesleki faaliyetle ilgili amortisman kayıtlarının fiziksel olarak tutulması uygulamasına son verilmiş, defter kayıtlarının <https://portal.defterbeyan.gov.tr> internet adresinden elektronik olarak

2 Danıştay 4.D., 19.3.2015, E:2012/1520 K:2015/935

tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Bunun doğal bir sonucu olarak 2018 takvim yılından itibaren avukatlar da fiziksel bir defter tutmak ve bunu muhafaza ve ibraz etmek zorunda değildirler. Kendilerinden defterlerinin ibrazı istenen avukatların, defter ve belge isteme yazısını, en geç ibraz süresinin sona ermesinden on gün önce bağlı buldukları vergi dairesine bildirerek, Gelir İdaresi Başkanlığının inceleme elemanına defter kayıtlarını elektronik ortamda ibraz etmesini sağlamaları gerekmektedir.<sup>3</sup>

Avukatların düzenledikleri e-serbest meslek makbuzlarını ise, inceleme elemanının talebi üzerine elektronik ortamda ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, ister Gelir İdaresi Başkanlığı sistemi üzerinden, ister çeşitli entegratör firmalar üzerinden düzenlenmiş olsun, düzenlenen elektronik makbuzların birer kopyasının ayrı bir ortamda yedeklenmesi ibraz yükümlülüğü açısından faydalı bir önlem olacaktır.

Defter ve belgeleri incelemeye ibraz etme zorunluluğunun istisnasını, VUK'nun 13 üncü maddesine belirtilen mücbir sebepler oluşturmaktadır. Bu sebeplerden birinin varlığı halinde, sebep ortadan kalkana kadar (kalıcı bir sebep ise kalıcı olarak) muhafaza ve ibraz yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır.

Defter ve belgelerin zayi olması halinde, tacirler için geçerli olan zayi belgesi avukatlar tarafından tacir olmadıkları için alınamamakta ve bu durum avukatlar ve diğer serbest meslek erbabı mükellefler için sorun teşkil etmektedir. Ancak Danıştay bu durumda zayi belgesi mevcut olmasa da, defter ve belgelerinin zayi olduğunun iddia ve ispat edilebileceği görüşündedir.<sup>4</sup> Dolayısıyla defter ve belgeleri zayi olan meslektaşlarımızın, bu durumun tevsiki için gerekli önemleri alması ve gerekli belgeleri temin etmesi önem arz etmektedir.

---

3 486 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği md.10

4 Danıştay VDDK, 13.12.2017, E:2017/428, K:2017/636

## 5. Defter ve Belge İsteme Yazısına Uyulmamasının Yaptırımları Nelerdir?

Defter ve belgelerin isteme yazısına rağmen süresi içerisinde herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibraz etmemek bir dizi önemli yaptırıma tabi tutulmuştur. Şöyle ki;

- Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, VUK'nun 359/a-2 hükmüne göre gizleme suçunu oluşturur ve 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezasını gerektirir (Cezanın üst sınırı 3 yıl iken, 15.04.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5 yıla çıkarılmıştır).
- VUK'nun 30 uncu maddesi uyarınca, defterlerin vergi incelemesine yetkili olan kişiye ibraz edilmemesi hali re'sen tarh nedeni olarak sayılmış olup, bu durumda vergi matrahı inceleme raporuna göre re'sen takdir edilecektir.
- Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre alınan faturalar üzerindeki KDV'nin mahsubu da reddedilecek ve bu nedenle ödenecek KDV'nin ortaya çıkması veya artması durumunda bu tutar re'sen tarh edilecektir.
- İncelemeye ibraz edilmeme nedeniyle tarh olunacak vergilere bağlı olarak VUK'nun 344 üncü maddesi gereğince kesilecek vergi ziyai cezası, üç kat olarak uygulanacaktır.
- İncelemeye ibraz etmeme nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için uzlaşma hükümlerinden yararlanılamayacaktır.
- Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde VUK'nun mükerrer 355 inci maddesi gereğince 3.400,00-TL (2022 yılı için) özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ceza kesilmesini müteakip yeniden süre verilerek defter ve belgeler tekrar istenecek, yine ibraz edilmemesi halinde 3.400,00-TL özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanacaktır.

Yukarıda belirttiğimiz yaptırımlarla karşılaşmamak adına incelemeye tabi tutulan meslektaşlarımızın vergi incelemesine yetkili kişilere, kendisine verilen süre içerisinde defter ve belgelerini teslim etmesi önem arz etmektedir. Vergi müfettiş ve yardımcılarının çeşitli sebeplerde yerinde olamaması durumu üzerine mükellefler yaptıkları şifahi görüşmelere güvenerek defter ve belgelerini süresinde teslim etmemekte ve bu nedenle cezai yaptırımlarla kaşı karşıya kalabilmektedirler. Bu nedenle yetkili kişiler yerinde olmasalar dahi defter ve belgelerin süresinde teslim edildiği tutanak altına alınmalı ve defter ve belgeler talep eden yetkili mercilere teslim edilmelidir.

Defter ve belge teslim tutanağının içeriği çok önemlidir. Zira bir ihtilaf halinde defter ve belgelerin tam teslim edilmediği iddiasının cevabı bu belge olacaktır. Bu nedenle teslim edilen defterlerin isimleri, yılları, tasdik bilgileri, belge nev'ileri ve sayıları gibi ayrıntılar teslim tutanağında yer almalıdır.

## 6. Matrah Artırımı ve Varlık Barışı Hükümlerinin Vergi İncelemesine Etkisi Nedir?

Ülkemizde, matrah artırımı ve varlık barışı kanunları yoluyla vergi incelemelerinden bağışıklık sağlanması sıklıkla uygulanan bir yöntemdir.

Matrah artırımı ile ilgili en son düzenleme, 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında, gelir vergisi, KDV ve stopaj yönünden, 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 takvim yılları için öngörülen matrah artırımı düzenlemeleridir.

Söz konusu takvim yılları için ilgili vergi türlerinden matrah artırımında bulunmuş ve taksit ödemelerini yapmış/yapmakta olan meslektaşlarımız, bu dönemler ve vergi türleri için vergi incelemesine tabi tutulmayacaklar ve vergi tarhiyatı ve cezaları ile karşılaşmayacaklardır.



Söz konusu matrah artırımının şartları, kapsamı ve sonuçlarıyla ilgili olarak TBB Vergi Hukuku Komisyonu tarafından çıkarılmış olan “Avukatlar İçin Vergi ve SGK Borçlarının Yeniden Yapılandırılması ve Matrah Artırımı Rehberi”nde konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmış bulunmaktadır<sup>5</sup>.

Varlık Barışı düzenlemeleri ise, yurt içi veya yurt dışında mevcut olan para, kıymetli maden ve gayrimenkul gibi varlıkların kayıt ve beyanlara intikal ettirilmesi sonucu, bu varlıklarla sınırlı olarak vergi incelemesinden bağışık tutulmayı sağlayan düzenlemelerdir.

Ülkemizde 7256 sayılı Kanunla öngörülen varlık barışından<sup>6</sup> yararlanmak için son başvuru gününün (30.06.2022) geçmesini müteakip, 7417 sayılı Kanunla başka bir varlık barışı düzenlemesi daha yapılmıştır.<sup>7</sup>

Varlık barışının matrah artırımdan farkı, takvim yılı ve vergi türü itibarıyla genel bir inceleme muafiyeti sağlamaması, sadece beyan edilen varlıklarla ilgili bir bağışıklık sağlamasıdır. Ancak özellikle nakit varlıkların beyanı halinde, bu varlıkların inceleme konusu serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmadığını ispat yükü idarenin üzerinde bulunmaktadır.

## 7. Avukatlar Farklı Dönelmlere İlişkin Birden Çok Kez İncelenebilir Mi?

Evet, avukatlar birden fazla kez inlemeye tabi tutulabilir.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere vergi incelemesi mükelleflerin sürekli karşlarına çıkan bir uygulama değildir. Ülkemizde ticari ve mesleki hayatları boyunca hiç vergi incelemesine tabi tutulmamış büyük bir

5 <https://d.barobirlik.org.tr/2021/yenidenyapilandirmavematrah/>

6 [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/varlik\\_barisi\\_rehberi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/varlik_barisi_rehberi.pdf)

7 <https://www.gib.gov.tr/node/160433>

çoğunluk bulunmaktadır. Ancak bu durum ileride, mesleki faaliyet dönemlerine ilişkin vergi incelemesine tabi tutulmayacakları anlamına gelmeyeceği gibi, mükelleflerin farklı dönemlerde birden fazla vergi incelemesine tabi tutulmasına engel de teşkil etmemektedir. Ve hatta vergi idaresi aynı döneme ilişkin vergi incelemelerinde eksiklik bulmaları halinde mükellefler daha önce inceleme yapılan döneme ilişkin tekrar incelemeye tabi tutulabilmektedir.

## 8. Vergi İncelemesi İçin Teslim Edilen Belgeler Ne Zaman İade Edilir?

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 22. maddesine göre mükellefin defter ve belgeleri, ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan durumlardan birisi de mükelleflerin defter teslim tutanağını imzalamasına rağmen defter ve belgelerini teslim almama durumlarıdır. Oysa yukarıda da belirttiğimiz üzere mükellefler aynı ya da farklı dönemlere ilişkin tekrar incelemeye alınabilmektedir. Defter ve belgeleri vergi idaresine yeniden sunmaları gerekecekleri koşullarda böylesi bir durumda mükelleflerin zor durumda kalmamaları için tutanağın imzalanmasıyla defter ve belgelerin eksiksiz olarak aldıklarından emin olmaları gerekmektedir.

## 9. Hangi Dönemler İnceleme Konusu Yapılabilir?

Mükelleflerin incelenmelerine ya da birden fazla kez incelenmelerine vergi mevzuatımız bir sınırlama getirmiştir. Bu sınırlama zamanaşımıdır. VUK'nda düzenlenen zamanaşımı müessesesine göre avukatlara geriye dönük olarak son 5 yıl için vergi incelemesi gerçekleştirilebilir.

Örneğin 2022 yılında avukata başlatılan incelemede vergi idaresi avukatın geriye dönük olarak en fazla 2017 yılına ait defterlerini incelemek üzere isteyebilir. Zira 2017 dönemine ilişkin zamanaşımı 31.12.2022 tarihinde dolmaktadır. Bununla birlikte, VUK'nun 114 üncü maddesinde belirtilen zamanaşımını durduran nedenler de dikkate alınmalıdır.

Ayrıca yukarıda belirtildiği üzere, geçmiş yıllar zararları sonraki dönem kazancından mahsup ediliyorsa, zarar beyan edilen dönemlere ait defter ve belgeler 5 yıl dolsa dahi sonraki dönemlerin tabi olduğu süre içerisinde incelenebilecektir.

## 10. Vergi İncelemesine Sebep Olan Olay Ne Olabilir?

Vergi idaresinin vergi incelemesi esnasındaki amacı vergilendirmenin doğruluğunu saptamaktır. Beyan edilen verginin doğruluğu konusunda tereddüde düşmesi halinde vergi idaresi vergi incelemesini gerçekleştirebilir. Ancak bazı durumların varlığı halinde vergi idaresinin mükellefin mesleki faaliyetini incelemeye aldığı görülebilmektedir. Bu durumları kısaca şu şekilde sayabiliriz:

- İhbar ve şikayet,
- Karşıt incelemeler sonucu yapılan tespitler,
- Sektörel vergi incelemeleri,
- Vergi Denetleme Kurulu bünyesinde bulunan risk analiz merkezince tespit edilen hususlar.

Başka nedenlerle de mükellefler incelemeye tabi tutulabilmekle beraber, genellikle yukarıda saydığımız bu sebepler vergi incelemelerinde tetikleyici role sahiptir.

Avukatların risk analiz merkezindeki verilere göre vergi incelemesine alınmalarının en önemli nedenlerinden biri de, banka hesap hareketlerinin yüksek tutarlarda olmasına rağmen verilen beyannamelerin bu hacimle orantısız olmasıdır.

Vergi mevzuatında vergi incelemesi için zorunlu bir gerekçe öngörülmemiştir. Dolayısıyla vergi idaresinin herhangi bir gerekçe göstermeden vergi incelemesi gerçekleştirmesi de mümkündür.

## 11. Vergi İncelemesinin Kapsamı Nedir?

Serbest meslek mensubu avukatlar genel olarak iki tür sürekli yükümlülük arz eden vergiye tabidir. Bunlardan ilki gelir vergisi, diğeri de katma değer vergisidir (KDV). Vergi idaresi genel itibariyle bu iki vergi türü üzerinden avukatları incelemeye alıp bu vergilerin doğru beyan edilip edilmediğini araştıracaktır.

Ayrıca iş sahipleriyle akdedilen avukatlık sözleşmeleri damga vergisine tabi olup, uygulamada pek sık karşılaşılacakla birlikte damga vergisi yönünden de inceleme yapılabilecektir.

Mükelleflerin vergi idaresine karşı maddi yükümlülükleri dışında şekli yükümlülükleri de bulunmaktadır. Bu şekli yükümlülükleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Bildirim yükümlülüğü,
- Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü,
- Tevsik zorunluluğu,
- Serbest meslek kazanç defteri tutma yükümlülüğü,
- Serbest meslek makbuzu düzenleme yükümlülüğü,
- Beyanname verme yükümlülüğü

Gerçekleştirilen inceleme neticesinde avukatın bu yükümlülükleri yerine getirmediğinin tespiti halinde herhangi bir vergi kaybı olmasa da avukat idari para cezasıyla (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) karşı karşıya kalabilecektir.

## 12. Kimler Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkilidir?

Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'nun 135 inci maddesinde belirtilmiştir. Uygulamada vergi incelemesinde yetkili kişi dendiğinde ilk akla gelen vergi müfettişleridir. Ancak vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcılarının yanında, ilin en büyük mal memuru (vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı olmayan illerde defterdar) Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlar da (vergi dairesi müdürü, grup müdürü v.s.) vergi incelemesi yapabilirler.

VUK'nun 75 inci maddesine göre, takdir komisyonları da ifa ettikleri görev kapsamında inceleme yetkisini haizdir.

## 13. Vergi İncelemesi Türleri Nelerdir?

Tam ve sınırlı inceleme olmak üzere iki tür vergi incelemesi bulunmaktadır.

Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesine tam inceleme denilmektedir.

Buna karşılık sınırlı inceleme mükellefin her türlü iş ve işlemlerine değil, belli işlemlerine ilişkin incelemedir. Örneğin kendisine serbest meslek makbuzu düzenlemediği iddiasıyla avukatını vergi idaresine şikayet eden kişinin ihbarı üzerine vergi idaresi, avukatı sadece makbuzun kesilip kesilmediği yönüyle inceleyebilir.

Ancak sınırlı inceleme olarak başlayan bir vergi incelemesinin, yapılan tespitlere göre tam incelemeye çevrilmesi de mümkün bulunmaktadır.

## 14. İnceleme Süreci Nasıl Gerçekleşir?

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç 5 gün içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla 5 gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik ederler. Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinirler.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil, inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları ihtiva eden bir inceleme dosyası oluştururlar.

İnceleme dosyasında; görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler yer alır.

İnceleme görevini veren ilgili birim tarafından görevin devredilmesinin uygun görülmesi halinde inceleme dosyası, yazı ile ilgili daire başkanlığına gönderilir.

İnceleme dosyasında yer alacak bilgilerin kısmen veya tamamen elektronik ortamda tutulması mümkündür.

İnceleme dosyası, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletiildiği tarihi takip eden 15 gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine iletilir.

## 15. İnceleme Ne Zaman ve Nasıl Başlar?

Vergi inceleme elemanının “işe başlaması” ile, “vergi incelemesine başlanması” ayrı hukuki sonuçları olan ayrı işlemlerdir. Vergi mükellefleri açısından önem arz eden işlem vergi incelemesine başlanması işlemidir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç 15 gün içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla 15 gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

Vergi incelemesine, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenecek “İncelemeye Başlama Bildirimi” ile başlanır. İncelemeye Başlama Bildiriminin bir örneği nezdinde inceleme yapıłana, bir örneği vergi inceleme yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

İncelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarihtir.

Yukarıda belirtildiği üzere, incelemeye başlama tarihi 28.06.2022 tarihinden önce, incelemeye başlama tutanağının mükellef tarafından imzalandığı tarih iken, bu tarihten sonra inceleme elemanının tek tarafı olarak bildirim düzenlediği tarih olacaktır.



## 17. İnceleme Nerede Gerçekleşir?

VUK'nun 139 uncu maddesinde 01.07.2022 tarihinden önce vergi incelemelerinin kural olarak incelenen mükellefin işyerinde yapılacağı öngörülmüş iken, 7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle incelemenin dairede (vergi inceleme elemanının görev yaptığı yerde) yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

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

İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, 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 mâni değildir.

Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilecektir.

İncelemenin iş yerinde yapılması halinde nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler.

## 18. İnceleme Ne Kadar Sürer?

İncelemeler mümkün olan en kısa sürede tamamlanır. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla 1 yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla 6 ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla 3 ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır.

Bu süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile

bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç 10 gün önce, ek süre talep edebilirler.

Ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra tam ve sınırlı incelemelerde 6 ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise 2 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, incelemenin bitirilemeye nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılan yazılı olarak bildirilir.

İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, inceleme kalan süre içinde tamamlanır.

Sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır.

Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir.

İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir.

## 19. Vergi İncelemesi Ne Zaman Tamamlanmış Sayılır?

Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir.

Ancak, incelemenin tamamlanmış olması, ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesine mâni değildir.

Mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir.

## 20. İncelemenin Başlaması Nedeniyle Faydalanamayacağımız Haklar Nelerdir?

### a) İzaha Davet:

Bunlardan ilki izaha davet müessesesidir. İzaha davet VUK'nun 370 inci maddesinde düzenlenmiş ve 519 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile de uygulamaya yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna göre, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.

İzaha davet uygulamasında, hakkında ön inceleme yapılan ve vergi kayıp ve kaçığına yönelik ön tespit yapılan bir mükellef söz konusudur. Bu mükellef izaha davet edilir.

İzaha davet edilen mükellefin 30 gün içerisinde izahta bulunması gerekir. Mükellefin açıklamalarından vergi ziyayı olmadığı sonucuna ulaşırsa herhangi bir vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

Vergi idaresi izahı yeterli bulmazsa, mükellef bu yöndeki yazının kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde düzeltme beyannamesi verir ve eksik vergiyi gecikme zammı oranında alınacak izah zammıyla birlikte aynı sürede öderse yine vergi incelemesi yapılmaz ve beyannameye göre kesilecek vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilir. Eğer izah kabul edilmez ve süresi içerisinde düzeltme beyannamesi de verilmezse incelemeye veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.

## **b) Pişmanlık ve İslah**

Vergi incelemesine başlanması ile faydalanma imkanı ortadan kalkan ikinci müessese pişmanlık ve ıslah müessesesidir. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiillerini, kendiliğinden dilekçe ile ilgili makamlara haber veren mükelleflere, VUK'un 371 inci maddesinde belirlenen kayıt ve şartlarla vergi ziyayı için öngörülen ceza kesilmez. Pişmanlık hükümleri, VUK'un 359 uncu maddesi kapsamında kaçakçılık suçu işleyenler açısından da geçerlidir.

Bu haktan yararlanabilmek için, pişmanlık dilekçesinin, idarenin incelemeye başlamasından veya kabahati/suçunu öğrenmesinden önce verilmesi ve 15 gün içinde eksik bildirilen matrahın beyannamesinin verilerek vergi ve gecikme zammı oranında hesaplanacak pişmanlık zammının ödenmesi gereklidir. Bu şartların gerçekleşmesi halinde mükellef süresinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler nedeniyle vergi ziyayı cezasından ve VUK'nun 359 uncu maddesine belirtilen fiiller varsa ceza yargılamasından kurtulmaktadır.

Geçmiş dönemlerde eksik tahakkuk ettirilen vergileri bulunduğunu düşünen meslektaşlarımızın, henüz kendisiyle ilgili bir ihbar olmadan ve vergi incelemesi başlamadan pişmanlık müessesesinden faydalanmaları mümkün bulunmaktadır.

## **21. Vergi İncelemesi Aşamasında Haklarımız Nelerdir?**

Vergi incelemesi aşamasında haklarımızı şu şekilde ifade edebiliriz.

### **a) Vergi Mahremiyetinin Korunması**

Vergi mahremiyeti, vergi incelemesi aşamasında da korunması gereken hakların başında gelir. Zira avukatın vergi mahremiyetinin aynı zamanda avukatın sır saklama yükümlülüğü ile doğrudan ya da dolaylı bağlantısı bulunmaktadır. VUK'nun 5 inci maddesinde vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar vergi mahremiyetinin korunması yükümlülüğü kapsamında yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre vergi incelemesine yetkili olan kişiler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefrine kullanamazlar;

Bu yasak, vergi incelemesine yetkili kişiler görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

### **b) Mesleki Bilgilerini Saklama Hakkı ve Yükümlülüğü**

Avukatlık Kanunu'nun 36 ncı maddesine göre avukatların, kendilerine tevdi edilen veya gerek avukatlık görevi, gerekse Türkiye Barolar Birliği ve barolar organlarındaki görevleri dolayısıyla öğrendikleri hususları açığa vurmaları yasaktır. Bu durum vergi incelemesi esnasında da geçerlidir.

Avukatlar vergi incelemesi esnasında müvekkillerinin avukatlık hizmetinden dolayı öğrendiği bilgilerini gizlemek zorundadır. Nitekim VUK'nun 151 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında da bu durum teyit edilmektedir. Bu hükme göre avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez. Bu hüküm vergi incelemelerini de kapsadığından, aşağıda belirtilen istisnalar dışında vergi incelemeleri sırasında sır niteliğindeki bilgilerin verilmesi avukattan talep edilemeyecektir. Ancak avukatın vergi idaresine bilgi vermekten imtina edemeyeceği durumlar da söz konusudur. Vergi incelemesinde avukatlardan istenecek bilgiler, vergiyi doğuran olaya, avukatın vekalet ücretine ve alınan masraflara ilişkindir. Avukatların vergi incelemesi tam da bu konuları içermektedir. Avukatların vekalet ücretine ait vergisinin tam ve doğru ödendiğinin tespiti vergi incelemesinde yapılmaktadır. Dolayısıyla inceleme esnasında bu sınırın aşılmış müvekkil avukat ilişkisinin vekalet ücreti ve masraflar boyutunu aşan kısmına ilişkin yaklaşım hukuka aykırılık teşkil edecektir.

### **c) Bilgi Edinme Hakkı**

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16 ncı maddesine göre bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Bu sayede incelemeye tabi tutulan avukatların inceleme ve iddialar hakkında daha fazla bilgi edinme ve buna göre savunma yapmalarına imkan verilmiştir.

İnceleme tutanağı her durumda mükellefler tarafından imzalanmadan önce incelenebilecek ise de, talepte bulunulması halinde verilecek iki günlük süre, konuyla ilgili beyanların daha rahat hazırlanması ve gerekli belgelerin temin edilebilmesi bakımından önem arz etmektedir.

Yönetmeliğin aynı hükmünün devamında tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilemeyeceği belirtilmiştir. Bu hükümle amaçlanan henüz incelemeye başlamayan inceleme elemanın dosyaya objektif yaklaşmasının istenmesidir. Bu yaklaşım avukatın bilgi edinme hakkını daha rahat kullanmasına da imkan verecektir.

### **d) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebinde Bulunma Hakkı**

Vergi incelemesine başlanan mükellefler, vergi incelemesiyle ilgili son tutanağın imzalanmasına kadar her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Ayrıca uzlaşma için belirlenen güne kadar bu talepten vazgeçilmesi de mümkün bulunmaktadır. Vazgeçme işleminin yazılı olarak yapılması gerekir. Uzlaşmaya riayet etmemek, uzlaşmadan vazgeçildiği anlamına gelmeyecek, bu takdirde uzlaşma vaki olmamış sayılacaktır. Eğer tarhiyat öncesi uzlaşmadan vazgeçilmişse tarhiyat sonrası uzlaşma

talebinde bulunulabilecek, ancak uzlaşma vaki olmamışsa tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma hakkı inceleme sırasında kullanılacak bir hak olmakla birlikte, uzlaşmanın yapılması incelemeyi sonlandırdığından, bu müessese ile ilgili ayrıntılı açıklamalara aşağıda “vergi incelemesinden sonra mükellef hakları nelerdir” bölümünde yer verilecektir.

## 22. İncelemenin Esas Alınacağı Konular Nelerdir?

Bu durum incelemenin tam inceleme veya sınırlı inceleme olmasına göre değişiklik gösterecektir. Sınırlı incelemede sadece incelemeye sevk edilen hususlar yönünden bir inceleme yapılacaktır, tam incelemede ise incelenen dönem tüm işlemler ve vergi türleri yönünden incelenebilecektir.

Yukarıda belirtildiği üzere, sınırlı inceleme olarak başlayan bir vergi incelemesinin yapılan tespitler gerektirdiği takdirde tam incelemeye çevrilmesi ihtimali de bulunmaktadır.

Ancak avukatlara yönelik tam vergi incelemelerinde öne çıkan inceleme konuları genellikle;

- Avukatın vekalet sayısı,
- Avukatın vekil olarak görev yaptığı dava/icra/arabuluculuk dosyalarının dökümü,
- Bu dosyalarda hükmolunan vekalet ücretlerinin kontrolü,
- Dosyaların kapanıp kapanmadığı, davaların kesinleşip kesinleşmediği,
- İş hacmi ve banka kayıtları ile orantılı olarak makbuz düzenlenip düzenlenmediği, hasılat beyan edilip edilmediği,



- Ticari ve teknik icaplara uymayan para hareketlerinin bulunup bulunmadığı,
- Düzenlenen makbuz ve belgelerin usul yönünden kontrolü,- Amortisman ayrılan işletmeye kayıtlı sabit varlıkların satışı halinde makbuz düzenlenip düzenlenmediği,
- Mesleki faaliyetle ve ofis giderleri ile doğrudan bağlantılı olmayan harcamaların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmadığı (örneğin; mükellefiyet adına kayıtlı olmayan, aktife alınmamış binek otomobilin gider ve harcamalara ait KDV'nin indirim konusu yapılması ve gelir vergisi matrahından düşülmesi gibi),
- 7.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerle, işyeri kira ödemelerinin bankadan yapıp yapılmadığının kontrolü,

Gibi hususlardır.

### 23. Vergi İncelemesi Sonrasında Mükellef Hakları Nelerdir?

Vergi incelemesinin sonuçlanmasından sonra, inceleme sonucu matrah ve/veya vergi farkı ya da ceza kesilmesini gerektiren bir husus ortaya çıkması halinde, mükelleflerin kullanabileceği çeşitli haklar ve başvuru yolları bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla aşağıda sıralanmıştır:

#### a) Uzlaşma:

Uzlaşma; nezdinde vergi incelemesi yapılmış ve bu inceleme sonucu vergi tarhı ve vergi cezaları ile muhatap olacağı ortaya çıkmış mükellefler ile, vergi idaresinin karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu ödenecek vergi ve ceza tutarlarında anlaşmasını ifade eden bir süreçtir.

Ancak vergi incelemesi sonucu VUK'nun 359 uncu maddesine yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verildiği tespit edilmişse (VUK-344/2 hükmü gereği 3 kat vergi ziyai cezası kesilmişse) bu vergi ve cezalar

uzlaşma kapsamında olmayacaktır. Ayrıca 6.800-TL'nin (2022 yılı için) altındaki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında değildir.

Uzlaşma, VUK'nun Ek-1 ve devamı maddelerine göre, tarhiyat öncesi uzlaşma<sup>8</sup> ve tarhiyat sonrası uzlaşma<sup>9</sup> olarak iki şekilde yapılabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi ile ilgili son tutanak mükellefçe imzalanmadan önce talep edilebildiği halde, tarhiyat sonrası uzlaşma vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal etmesi ve rapora göre ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesinden sonra 30 gün içerisinde talep edilebilmektedir. Mükellefler her iki uzlaşma türünden ancak birine başvurabileceklerdir. Yani tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma vaki olmamış veya uzlaşmaya katılım sağlanmamışsa tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden uzlaşma için tayin edilen günden önce yazılı olarak feragat edilmişse, rapor vergi dairesine intikal edip vergi/ceza ihbarnameleri tebliğ edildikten sonra süresinde tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmak mümkündür.

Uzlaşma vaki olduğu takdirde, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalarla ilgili olarak dava açılması veya başkaca bir idari başvuruda bulunulması mümkün değildir.

Ancak bu kuralın istisnasını, uzlaşılan vergi ve dönemlerle ilgili olarak VUK'nun 116 ve devamı maddelerinde öngörülen bir vergi hatasının bulunması oluşturmaktadır. Nitekim bu yönde Danıştay kararları bulunduğu gibi<sup>10</sup>, vergi idaresinin de aynı doğrultuda özgelere mevcuttur<sup>11</sup>. Ancak bunun yapılabilmesi için uzlaşmanın, vergi hatasını

---

8 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

9 Uzlaşma Yönetmeliği

10 Danıştay 4. Dairesi, 15.12.2020 T., E: 2016/20695, K: 2020/5724

11 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 09.12.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417-324/66094 sayılı özeliği

da değerlendiren bir tarhiyatı konu edinmemesi, yani uzlaşmanın vergi hatası olduğu ileri sürülen hususları kapsamamış olması gerekmektedir.

Uzlaşmanın kısmi olarak yapılması da mümkündür. Yani bir vergi incelemesi sonucu ortaya çıkacak vergi ve cezaların tamamı için uzlaşmak zorunlu değildir.

Mükellef veya ceza muhatabı, aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa veya talepte bulunduktan sonra uzlaşma günü gelmeden dava açmışsa, vergi mahkemesi uzlaşma işleminin sonuçlanmasını bekletici sorun yapacaktır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, işlemeye başlamış olan dava açma süresini de durdurmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde kalan dava açma süresi işlemeye başlayacaktır. Bu süre 15 günden az kalmış ise 15 güne uzayacaktır.

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar, uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği (imzalandığı) tarihten itibaren 1 ay içerisinde ödenir.

Uzlaşmada vergi ve cezalarda yapılacak indirim oranlarına yönelik bir yasal düzenleme mevcut değildir. Ancak uygulamada genellikle vergi aslı ve buna isabet eden gecikme faizinde indirim yapılmamakta, vergi cezalarında ise %80-90 civarında indirimler yapılmaktadır. Somut olayın özelliğine göre vergi cezalarının tamamen kaldırılabilirdiği de görülmektedir.

VUK'nun 376/1-2 hükmüne göre, üzerinde uzlaşılan vergiler ve cezalar yukarıda belirtilen süre içerisinde ödendiği takdirde, uzlaşılan vergi ziyai cezası, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasından ayrıca %25 indirim yapılacaktır.

## **b) Cezada İndirim**

VUK'nun 376 ncı maddesine göre, mükellefler kendilerine vergi/ ceza ihbarnamesi tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen

türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse vergi cezalarında indirim yapılabilmektedir.

Bu indirim kesilen cezanın yarısı oranında yapılmaktadır. İndirim oranı konusunda kesilen ceza türünün bir önemi bulunmamaktadır.

Uzlaşmadan farklı olarak mükellef VUK 359 uncu maddesindeki fiilleri işlese dahi ceza indirimi müessesesinden yararlanabilmektedir. Yine Uzlaşmadan farklı olarak ceza indirimi müessesesi sadece vergi cezalarını kapsamaktadır. Vergi aslı ve faizleri ceza indirimi kapsamında yer almamaktadır.

Ceza indirimi müessesesinden yararlanmanın bir diğer şartı ise vergiler ile cezaların indirilmiş miktarının süresinde ödenmesidir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda belirttiğimiz süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmamaktadır. Yani indirilen tutarlar tekrar tahakkuk etmektedir. Cezada %50 indirim ya da uzlaşma haklarından sadece biri kullanılabilir. Aynı şekilde cezaya karşı dava açılması halinde de söz konusu indirim uygulanmayacaktır.

### **c) Yargı Yoluna Başvuru**

Anayasanın 125 inci maddesi idareni her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık olduğunu belirtmektedir. Bu düzenlemeyle paralel olarak, vergi incelemesi sonucu ortaya çıkacak yaptırımlar da vergi mahkemelerinde dava konusu edilebilmektedirler.

Kural olarak vergi inceleme raporlarının Yargı önüne getirilmesi, rapora istinaden tarhiyat işleminin yapılması ve buna dair düzenlenen ihbarnamenin tebliği ile mümkündür. Yani ortada henüz bir tarhiyat yokken vergi inceleme raporunun tek başına dava konusu edilmesi, ortada kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle usul yönünden reddedilecektir.

Ancak bazı durumlarda inceleme raporu ile önerilen işlem ihbarname düzenlenmesini gerektirmese de mükelleflerin hukukuna olumsuz yönde etki edebilmekte ve inceleme raporuna dava açılması mümkün

olabilmektedir. Örneğin inceleme raporu ile devreden KDV miktarının azaltılması, gelecek dönemlerde ödenecek KDV'yi artıracığından bu tür raporlara doğrudan dava açılması mümkündür<sup>12</sup>.

Vergi incelemesi sonucu tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

#### **d) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Talebinde Bulunma**

Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin bir diğer idari çözüm yolu ise, VUK'nun 116 ve devamı maddelerinde öngörülen vergi hatalarının düzeltilmesi yoludur. Hata düzeltme yoluna başvurmada diğer idari çözüm yollarından farklı olarak vergi mükellefi ve vergi sorumluları dava açma süresiyle sınırlı olmadan vergi idaresine başvurarak hatalı gördükleri vergilendirmeye ilişkin işlemlerin düzeltilmesini vergi idaresinden isteyebilirler.

Bu kapsamda, vergi incelemesi ile tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda vergi hatası bulunduğu takdirde bu işlemlere karşı düzeltme talebinde bulunulabilecektir.

Hata düzeltme yolu vergi yükümlüsü ya da sorumlusunun talebinin reddi halinde onlara işlemin yapıldığı süreden itibaren dava açma süresi geçmiş olmasına rağmen, hatalı gördükleri işlemi yeniden dava konusu etme imkânı da vermektedir. Ancak vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna başvurmanın ve başvurunun reddi halinde hatalı işlemi dava konusu ediyor olmanın birtakım şartları bulunmaktadır.

- İşlemin VUK 116 ve devamı maddelerinde belirtilen nitelikte hatalar olması gerekmektedir. Vergi yargısı kararlarında, vergi hatası teşkil etmeyen uyuşmazlıkların düzeltme ve şikayet başvurularına konu edilemeyeceği konusunda bir içtihat birliği bulunmakla birlikte, hangi konuların vergi hatası teşkil ettiği yönünde farklı kararlar mevcuttur.

---

12 Danıştay VDDK, 10.2.2016 T., E: 2016/46, K: 2016/140

- Düzeltme başvurusunun, 5 yıllık düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekmektedir.
- Hukuki uyuşmazlıklar ve yargılamaya konu olmuş işlemlere karşı hata düzeltme yoluna başvurulamaz.

Bu koşulları taşıyan idari işleme karşı dava yoluna başvurulabilmesi için hatalı işlem yapan vergi idaresinden hatalı işlemin düzeltilmesi, düzeltmeye yetkili vergi dairesinden istenmelidir. Düzeltme işleminin açık ya da zımni reddi halinde, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına şikayet yoluna başvurulabilecek, bu başvurunun da açık ya da zımnı reddi halinde 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

**e) 09.06.2021 Tarihinden Önce Başlamış Olan Vergi İncelemeleri İçin 7326 sayılı Kanunun 4 üncü Maddesinden Yararlanma**

7326 sayılı Kanunun 4 üncü maddesine göre, 09.06.2021 tarihinden önce başlanmış olan vergi incelemeleri sonucu düzenlenecek vergi/ceza ihbarnamelerine yönelik olarak ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde anılan Kanundan yararlanmak üzere başvurulması halinde vergi aslının %50'si, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının %25'i, vergi aslına 09.06.2021 tarihine kadar Yİ-ÜFE, bu tarihten sonra gecikme faizi uygulanarak hesaplanacak faizle birlikte ödendiği takdirde yukarıda belirtilen tutarlar dışındaki tutarların ve vergi ziyayı cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

Söz konusu matrah artırımının şartları, kapsamı ve sonuçlarıyla ilgili olarak TBB Vergi Hukuku Komisyonu tarafından çıkarılmış olan "Avukatlar İçin Vergi ve SGK Borçlarının Yeniden Yapılandırılması ve Matrah Artırımı Rehberi"nde konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

## 24. Aramalı İnceleme Nedir ve Hangi Durumlarda Başvurulan Bir Yoldur?

Sıradan vergi incelemelerinden farklı olarak aramalı inceleme daha istisnai durumların varlığı halinde mükelleflerin karşısında çıkmaktadır. Aramalı inceleme mekanizması yasal dayanağını VUK'nun 142 nci maddesinden almaktadır. Buna göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramalı inceleme mekanizmasına dayanılarak mükelleflerin aranabilmesi için vergi incelemesine yetkili olan kişilerin mükelleflerin vergi kaçırdığına ilişkin emareleri, bu emare ihbar dahi olabilir, yeterli bulması ve gerekçeli bir yazı ile sulh ceza hakimliğinden arama kararı alınması gerekmektedir.

## 25. Aramalı İncelemede Avukatların Hakları Nelerdir?

VUK'nun 142 nci maddesi kimlerin aramalı incelemeye tabi olabileceği konusunda bir istisna öngörmemektedir. Ancak avukatların aranması konusundaki düzenleme Avukatlık Kanununda yer almaktadır.

Avukatlık Kanununun "Soruşturmaya Yetkili Cumhuriyet Savcısı" başlıklı 58'inci maddesine göre göreviyle ilgili işledikleri suçlardan dolayı haklarında soruşturma, Adalet Bakanlığının vereceği izin üzerine, suçun işlendiği yer Cumhuriyet Savcısı tarafından yapılır. Avukat yazıhaneleri ve konutları ancak mahkeme kararı ile ve kararda belirtilen olayla ilgili olarak Cumhuriyet Savcısı denetiminde ve baro temsilcisinin katılımı ile aranabilir. Dolayısıyla aramalı vergi incelemesi nedeniyle evinde ve ofiste arama yapılabilmesi için avukatların aranmasına savcının ve baro başkanının katılımı gerekmektedir.

Avukatların üst araması da Avukatlık Kanununa göre ayrı şartlara tabi tutulmuştur. Avukatların üzerinin aranabilmesi için suçun ağır ceza mahkemesinin görev alanına girmesi ve suçüstü hali olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi aranmıştır.