

## VERGİ İNCELEMESİNDE ZAMAN BAKIMINDAN YETKİ

*Authority in Terms of Time in Tax Audit*

**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ\***

Geliş Tarihi: 11.03.2020 Kabul Tarihi: 04.06.2020

### ÖZET

Hukuki güvenlik ilkesi gereği hem özel hukuk hem kamu hukukundaki tüm hukuk ilişkilerinde süreler önem arz eder. Kamu hukukunda, özellikle de idare hukukunda ise, özel hukuktan farklı bir kavram olan idari işlem tesis etme yetkisinin başlangıcı ve sona ermesi de süreye bağlanmıştır.

Verginin kişilerin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği ve devlet açısından belirli zamanlarda tahsilinin gerektiği dikkate alındığında vergi hukukunda sürelerin önemi daha da artmaktadır. Vergi hukukundaki sürelerden biri de vergilendirme sürecinin hazırlık (ön) işlemi olan vergi incelemesi için öngörülen sürelerdir. Bu süreler mükellef haklarının geliştirilmesinin bir parçası olarak getirilmiş olup bu suretle mükellefler açısından vergi incelemesinde geçen sürelerin uzunluğunun yaratacağı belirsizliğin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) vergi inceleme süreleri açısından olağan ve ek süre şeklinde iki farklı süreye yer verilmiştir. Olağan süre bittikten sonra kullanılan ek sürenin kullanımı sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Kanuni düzenlemede idarenin olağan ve ek sürelerle uyması mecbur kılınmıştır. İdare hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde bir idari işlemin tesis edilmesi için kanunda belli bir süre öngörülmüşse bu süre içinde işlem tesis edilmek durumundadır. Aksi durum zaman bakımından yetkisizlik nedeniyle hukuka

### ABSTRACT

In accordance with the principle of legal security in both private and public law, periods are important in all legal relations. In public law, especially in administrative law, the origination and expiration of authority, which is a different concept from private law, is also bound by time.

Considering the intervention of the taxation on the property rights of individuals and the necessity of collecting them at certain times for the state, the importance of the periods increases even more in taxation law. One of the periods in taxation law is the periods stipulated for tax audit which is the preparation (preliminary) process of complementary and automatic tax assessment. These periods were introduced as part of the development of taxpayer rights and it is intended to eliminate the uncertainty of the length of the periods spent in the tax audit for taxpayers.

There are two different periods in the Tax Procedure Law (VUK), in terms of tax inspection periods, in the ordinary and additional period. In legal regulation, the administration is obliged to comply with the ordinary and additional periods. The use of the additional period is bound to the strict requirement as to form. If a certain period of time is stipulated in the law for the establishment of an administrative transaction within the framework of the general principles of administrative law, the

\* Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Öğretim Üyesi, e-posta: dsenyuz@uludag.edu.tr, ORCID ID:0000-0002-3347-4485.

aykırılık sonucu doğurur. Bu bağlamda vergi incelemesinde sürele uyulmaması halinde işlem, “zaman bakımından yetkisizlik” nedeniyle hukuka aykırı hale gelir. Bunun sonucu olarak vergilendirmede bir hazırlık işlemi olan vergi incelemesine dayanan tarh ve buna bağlı ceza kesme işleminin iptali gerekir. Çünkü asıl işlemin sebep unsuru oluşturan vergi incelemesi sakat olduğunda asıl işlem de sakat hale gelir.

Vergi incelemesinin süresinde bitirilememesi durumunda vergi inceleme elemanına disiplin hükümlerinin uygulanması ve/veya vergi incelemesinin kanuni süreyi aşacak şekilde uzamasının mükellefe verdiği zararların tazmin edilmesi vergi incelemesinin zaman bakımından yetkisizlik nedeniyle ortaya çıkan sakatlığını ortadan kaldırmaz. Vergi incelemesine süre sınırı getirilmeden önce de hukukumuzda disiplin yaptırımları ve zararların tazminine ilişkin genel hükümler yer almaktaydı.. Dolayısıyla anılan disiplin yaptırımları ve tazmin imkânları süreye uymamaya ilişkin getirilen yeni yaptırımlar olarak nitelendirilemez. Vergi incelemesine süre sınırı getiren düzenlemelerden sonraki yaptırım zaman bakımından yetkisizliğe bağlı olarak iptal edilebilecek olmasındır.

**Anahtar Kelimeler:** vergi, vergi denetimi, vergi denetimi, süreler, yetki, yer eksikliği, yaptırım, hükümsüzlüğe neden olma, ayrılabilir işlem.

transaction must be established within this period. Otherwise, it will result in violation of law due to unauthorizedness in terms of time. In his context, if the periods are not complied with in the tax audits, the transaction becomes contrariety to law due to the “lack of venue in terms of time”. In this case assessment of tax audit and the concerned fine process must be cancelled. Because when the tax inspection that constitutes the motive of the original transaction is invalid, the original transaction also becomes invalid.

In the event of the tax audit cannot be completed within the period of time, the application of disciplinary provisions to the tax audit staff and/or compensation for the damages done to the taxpayer by prolonging of the tax audit in a way that exceeds the legal period does not eliminate the invalidity of the tax audit. Before the time limit was imposed by the law on the tax audit, this disciplinary provision and/or compensation results existed in accordance with the general provisions. Even without a time limit on tax audit firstly, our law includes general provisions on disciplinary sanctions and compensation for damages. These conclusions were already in accordance with the general provisions. Therefore, it is not possible to qualify them as new sanctions for not complying with the periods. The sanction for making preparatory operations after the period is the cancellation of the original transaction, depending on the lack of venue in terms of time.

**Key words:** tax, tax audit, tax inspection, periods, authority, lack of venue, sanction, cause invalidity, separable transaction.

## GİRİŐ

Vergilendirmede ikmalen veya re'sen tarh ile ceza kesme işleminin en önemli aŐamalarından birini vergi incelemesi oluşturur. Vergi incelemelerinin yıllarca sürmesinin mükelleflerin ekonomik faaliyetleri üzerinde olduğu kadar psikolojileri üzerinde de tedirginlikler yaratması nedeniyle incelemeye süre bakımından sınır getirilmesine ihtiyaç duyulmuŐtur. Bu çerçevede 6009 ve 7104 sayılı kanunlarla incelemelerin belirli bir süre içinde bitirilmesi mecburiyetine ilişkin kurallar getirilmiştir. Bu kanuni düzenlemelerle incelemenin başladığı ve bittiği an belirlenmiş, bu arada kalan süre ile idarenin inceleme yetkisinin zaman bakımından sınırları çizilmiştir. Vergi incelemesinin kanunda öngörülen sürede bitirilmesi zorunluluğu, idare bakımından bir yükümlölük ortaya çıkarırken mükellefe ise idarenin bu süreye uymasını isteme hakkı ve bu süreye uyulmaması halinde vergi ya da ceza tarhiyatlarını iptal ettirme imkanı meydana getirmiştir.

Vergi incelemesinin süresine ilişkin sınırlamanın hukuki niteliği ve bu süreye uyulmaması halinde işlemin yapıcısı ve muhatabı üzerinde oluŐacak hukuki sonuçlarının ne olacağının belirlenmesi bu çalıŐmanın konusunu oluŐturmaktadır.

## I. VERGİ İNCELEMESİ VE SÜRESİ

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyettir. VUK'ta vergi incelemesinin farklı yönlerine ilişkin çeşitli kurallar getirilmiş olup bu kurallardan biri de süreye ilişkin olmaktadır.

### A. Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği

Vergi hukukunda mükellefleri borçlu haline getirmek nihai işlem olan tarhiyat ve ceza kesme iŐlemleriyle olur. Vergi incelemesi idari işlem teorisi bakımından ikmalen veya re'sen vergi tarhı ve bunlara bağlı ceza kesme işlemleri öncesi bir işlem niteliği arz eder. Bu yönüyle vergi incelemesinin asıl işlem için "hazırlık işlemi" niteliği arz ettiği görölmektedir. İdare hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde hazırlık işlemlerinin de asıl işlemler gibi usul hükümlerine uygun olarak tamamlanması zorunludur.

Hazırlık işlemleri icrai nitelikte değildir; yani tek baŐlarına herhangi bir hukuki sonuç doğurmazlar. Hukuki sonucu doğuran işlem bu hazırlık iŐlemine dayanılarak yapılmıŐ asıl iŐlemdir.<sup>1</sup> Bununla birlikte hazırlık işlemi, asıl işlemin sebep unsurunu oluŐturması nedeniyle bu işlemdeki hukuka aykırılıklar, asıl işlemi sebep yönünden sakatlar.

---

<sup>1</sup> Kemal GÖZLER, İdare Hukuk Dersleri, 8. b., Ekin kitabevi, Bursa, 2009, s.297.

İdarenin kendi içinde yaptığı hazırlık işlemi asıl işlemden ayrı ve bağımsız olarak iptal davasına konu edilemez. Asıl işlemler yargısal denetime tabi tutulurken onunla birlikte sonuç üzerindeki etkisi ölçüsünde işlemin hazırlık aşamasındaki hukuka aykırılıklar da dikkate alınır.<sup>2</sup> Hazırlayıcı işlem, asıl işlemin dayanağını oluşturuyorsa asıl işleme karşı açılan davada hazırlayıcı işlemin de hukuka aykırı olduğu ileri sürülebilir<sup>3</sup>.

## B. Vergilendirmede Süre ve Çeşitleri

İdarenin, İdari işlemleri tesisi noktasında kanuni idare ilkesine uygun olarak hareket etmesi gerekir. Bu kapsamda idare anayasa ve kanunlarla kendisine verilen yetkileri kullanmak durumundadır. İdarenin kanundan kaynaklanmayan bir yetkiyi kullanması düşünülemez. Kanunlara uygunluk hiç şüphesiz süreler dâhil usul hükümlerine uymayı içerir.

Belli hukuki ilişkilerin belirli bir süreye bağlı olarak ve bu süre içinde gerçekleştirildiği dikkate alındığında “süre” kavramının özel bir anlamı olduğu görülür. Vergilendirmede de usule ilişkin konulardan biri sürelerdir. Vergi hukukunda süreler mükellefler bakımından hakların kazanılması, kullanılması ve kaybedilmesinde, idare bakımından ise yetkilerin belirlenmesinde birinci derecede önem taşır. Süre soyut bir kavram olan zamanın somut bir kesimini ifade eder. Hukukta süreler, öngörüldüğü hukuk kolu, sürenin muhatapları, sınırları, hukuki nitelikleri ve yarattıkları hukuksal sonuçlar itibariyle aşağıda belirtileceği üzere çok çeşitli şekillerde sınıflandırılabilirler.

-Süreyi belirleyen organa göre: Kanuni (yasama), idari (yürütme) veya yargısal süreler.

- Sürelerin takdiri olup olmamasına göre: Kesin veya değişken süreler.
- Sürenin yöneldikleri muhataplara göre: İdareye veya işlemlerin muhataplarına yönelik süreler.
- Sürelerin sonuçlarına göre: Zamanaşımı süreleri ve hak düşürücü süreler.
- Sürelerin alt ve üst sınırına göre: Asgari veya azami süreler.
- Sürenin uzatılıp uzatılmayacağına göre: Olağan veya ek süreler.
- Sürenin niteliğine göre: Sınırlandırıcı, hızlandırıcı ve koruyucu süreler.<sup>4</sup>

Bununla beraber belirli bir işlemle ilgili olarak bir süreyi tek bir türe dâhil etmek ve sadece onunla sınırlamak mümkün değildir. Bir süre aynı anda farklı

---

<sup>2</sup> Gürsel KAPLAN, İdari Yargılama Hukuku, 4.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2019, s.241.

<sup>3</sup> GÖZLER, a. g. e., s.297.

<sup>4</sup> Sınırlandırıcı, hızlandırıcı ve koruyucu süreler için Bkz. Kemal GÖZLER, İdare Hukuku, C.I, Ekin Kitabevi, Bursa,2003, ss.688-690.

sınıflandırmalara tabi olarak birden çok niteliğe sahip olabilir. Sürelerin aynı işlemle ilgili olarak kanuni/idari, kesin/takdiri, idareye/mükellefe yönelik, hak düşürücü/zamanaşımı, düzenleyici/hoşgörü, asgari/azami ve sınırlandırıcı, hızlandırıcı veya koruyucu süre çeşitlerinin biri olarak karşımıza çıkması mümkündür.<sup>5</sup>

### **C. Vergi İncelemede Mükellef Hakları Bakımından Süreler**

Vergi hukukunda zayıf taraf konumunda bulunan mükellefi idareye karşı koruyan düzenlemeler genel olarak “mükellef hakları” olarak ifade edilir. Mükellef hakları kanun maddelerinde serpiştirilmiş şekilde karşımıza çıkar. Bunlar arasında süre düzenlemeleri önemli bir yer tutar.

İdarenin vergi incelemesini belirli bir sürede bitirme yükümlülüğü, mükellef açısından vergi incelemesinin bu süreye uygun şekilde bitirilmesini idareden isteme hakkı olarak karşımıza çıkar. İnceleme sürelerine getirilen düzenlemelerle idare ile mükellef arasındaki vergi incelemesine ilişkin ilişkilerin belirli bir düzene oturtulması amaçlanmıştır.

Kanuni düzenlemelerde sürelerle ilişkin pek çok hüküm vardır. Sürelerin çeşitlerine bağlı olarak bu sürelerin her birinin idari işlemdeki yeri ve öneminin ortaya çıkartılması gerekir. Bu konudaki temel unsurlardan biri, süreye ilişkin kuralın konuluş amacının belirlenmesidir. Bu nedenle sürenin muhatabı korumak için mi idarenin işleyişini düzenlemek için mi getirilmiş olduğunun tespiti, onun nitelendirilmesi bakımından son derece önemlidir. Süre ilgisinin lehine ve onu korumak için getirilmişse idarenin bu sürelerle sıkı sıkıya uyması gerekir.

İdarenin karar alma yeteneği konu, yer ve zaman bakımından Anayasa ve kanunlarla belirli organ, makam ve kamu görevlilerine tanınmış bir güçtür. İdarenin bu gücün kullanımı sırasında -kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle- yetki kurallarına sıkı şekilde uymak zorunda olduğu idare hukukunun bilinen ilkelerindedir. Kamu hizmetlerinin belirli düzen içinde yürütülmesi ve hukuki güvenliğin sağlanması özellikle emredici nitelikteki sürelerle uyulmasıyla mümkün olur.

İşlem üzerindeki etkileri bakımından süreler çeşitlere ayrılrsa da sürelerle uyulması zorunluluğunun altında süreye ilişkin düzenlemeyle gerçekleştirilmek istenen amaç yatar. Genel olarak hukukta emredici kurallara yer verilmesi kamu düzeninin, genel ahlakın ve toplumdaki bazı zayıf kesimlerin korunması

---

<sup>5</sup> Örneğin, re'sen yapılan tarhiyatın belirli bir süre içinde mükellefe tebliğ edilmesine ilişkin VUK m. 114 deki süre, kesin, idareye yönelik, hakkın özünü etkilemesi bakımından hak düşüren, vergilendirme işlemi bakımından düzenleyici, kullanılabilir sürelerin uzunluğu bakımından azami, kullanım bakımından olağan ve uyulması bakımından emredici yani sınırlandırıcı süre olduğu görülür.

gibi çeşitli sebeplere dayanır. Bir kuralın, bu arada sürelerle ilişkin kuralların, emredici olup olmadığı ya yasanın ifade tarzı ya da korumayı amaçladığı menfaat yorumlanarak anlaşılabilir. Bu bağlamda örnek olarak kuralda “olamaz”, “edemez”, “ aksine sözleşme hükümsüzdür”, “mükelleftir”, “aksine sözleşme yasaktır”, “tarafarca uyulması mecburidir”, “zorundadır” gibi ifadeler kullanılmışsa kuralın emredici nitelikte olduğu kabul edilir.<sup>6</sup>

Sürelerin emredici karakteri bir yönüyle vergi inceleme işlemlerinin sürüncemede kalmaması bakımından düzenleyici bir rolü yerine getirmektedir. İncelemenin belli bir zaman diliminde bitirilmesi zorunluluğu idarenin mükelleflere taahhütte bulunulması anlamına gelmektedir. Sonuçta vergi incelemelerinin belirli bir sürede bitirilmesine ilişkin sürenin mükellefleri koruma amacına yönelik olan bir süre olduğunun ve idare bakımından uyulma zorunluluğu bulunduğu kabulü gerekir.

## II. VERGİ İNCELEMESİNDE SÜRE

İdare hukukunda bir idari makamın işlem kurma yetkisi, belirli bir süre ile sınırlandırılabilir; bu durumda işlem yapma yetkisinin o sınırlı zaman kesiti içinde kullanılması gerekir.<sup>7</sup>

Zaman bakımından yetki işlemin yapıcısına ilişkin olabildiği gibis, bazı hallerde işlemin yapılması için öngörülen sürelerle ilişkin de olabilir. Bu makalenin konusu, zaman bakımından yetkinin işlemin yapılması ilişkin öngörülen sürelerle ilişkin olan türüdür. Buradaki kullanımıyla zaman bakımından yetkiyle idari makamların konu yönünden sahip oldukları yetkiyi kullanabilecekleri süre kastedilmektedir.<sup>9</sup> Sonuç olarak kamu görevlilerinin görevlerinin konusu içinde kalan yetki kullanımlarının belirli bir zaman dilimi ile sınırlandırılmasına **zaman bakımından yetki** denilmektedir.

Kanunlarda belirli işlemin belirli bir süre içinde yapılması gereği vergi incelemeleri için de öngörülmüştür. Vergi incelemesi VUK'un 134'üncü

---

<sup>6</sup> Yasemin IŞIKTAÇ- Sevtap METİN, Hukuk Metodolojisi, 5. b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016, s.159.

<sup>7</sup> Yahya Kazım ZABUNOĞLU, İdare Hukuku (C.2), Yetkin Yayınları, Ankara,2012, s.284.

<sup>8</sup> Zaman yönünden yetkisizlik kimi kez, kamu görevlileri yönünden de ortaya çıkar. Kamu görevlilerinin zaman bakımından yetkisi görevlilerinin yetkilerini yasal olarak görevli oldukları (göreve başlama anı ile görevin sona ermesi arasındaki zaman aralığı) süre içinde kullanabilmesidir. Kamu görevlileri, bu zaman dilimi dışında yetki kullanamaz, kullanırlarsa, yapılan işlem yetkisizlik sebebiyle hukuka aykırı olur(Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, 27. b., Turhan Kitabevi, Ankara,2008, s.205); Hasan Nuri YAŞAR; İdare Hukuku, Der Yayınları:441, İstanbul -2013, s.299, Halil KALABALIK, İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları, 5.b.,Sayram Yayınları, Konya, 2014, s.341;Ramazan ÇAĞLAYAN; İdari Yargılama Hukuku, 4.b.,Seçkin Kitabevi, Ankara, 2014, s. 407).

<sup>9</sup> KALABALIK, a. g. e., s.341.

maddesinde “...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi incelemesi sonucunda bulunacak matrah veya matrah farkı üzerinden ikmalen (VUK m. 29) veya re’sen (VUK m. 30) tarhiyat yapılabileceği dikkate alındığında incelemenin belirli sürede bitirilmesinin tarhiyatlar ve bunlara bağlı ceza kesme işlemleri bakımından önemi kendiliğinden anlaşılmaktadır.

Vergi incelemesinin başlaması ve bitirilmesine ilişkin VUK’un 140’inci maddesiyle düzenlemeler getirilmiştir. İnceleme yetkisi ancak belirlenen bu zaman dilimi içinde kullanılabilir. Zaman bakımından sınırlama idari işlemin belirli bir süre içerisinde yapılmasını öngördüğü hallerdir. Ancak idari işlemlerin yapılma aşaması ile ilgili mevzuatta öngörülen her sürenin zaman bakımından yetki sınırlaması niteliği taşımayacağını belirtmek gerekir. Bu bakımdan mevzuatta öngörülen her sürenin, aşımı halinde (süreye uyulmaması halinde) işlemi zaman bakımından yetkisizlikle sakat hale getirmeyecektir. Bu nedenle kanunlarda idari makamlara idari işlemi yapması için belirlenen süreler arasında ayırım yapmak gerekmektedir.<sup>10</sup> Zaman bakımından yetkiyi etkileyen sürelerle sınırlandırıcı diğer ifadeyle emredici nitelikteki sürelerdir.<sup>11</sup> Bu çerçevede vergi incelemesi için getirilen sürelerin niteliğinin belirlenmesine ihtiyaç duyulur.

Vergi incelemesine ilişkin sürelerin VUK’un 140’inci maddesinin ilk fıkrasında yer alan “**mecburdurlar**” ifadesinden “emredici (sınırlandırıcı) süre” olduğu anlaşılmaktadır. Konuyla ilgili hükümde emredici mahiyet taşıyan ifade kullanılmış, yoruma açık ve seçme hakkı tanıyan “*edilebilir*”, “*verilebilir*” gibi bir ifadeye yer verilmemiştir.

Aynı maddede sürelerle ilişkin “**en fazla**” kavramının kullanılması ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimlerine vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde **bitirilmesi için** gerekli tedbirleri almak zorunluluğunun getirilmiş olması kanun koyucunun amacını açıkça ve pekiştirerek ortaya koymaktadır. Nitekim anılan madde gerekçesinde “*Çağdaş vergi uygulamalarında mükellef hakları, vergi idarelerinin önem verdiği konuların başında gelmektedir. Vergi incelemelerinin yapılmasında incelemenin başladığı tarihin açık olarak belirlenmesi, incelemenin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi ve öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması mükellef haklarının vazgeçilmez unsurlarındandır*” ifadesine yer verilmiştir. Gerekçe çerçevesinde maddenin düzenleme amacına bakıldığında inceleme süresine uyulmasını istemenin mükellefin bir hakkı olduğu açıkça görülmektedir. İnceleme sürelerine sınır getirilmesinin idarenin iç işleyişini düzenlemek için değil, mükellefi koruma ve güvence altına alma

---

<sup>10</sup> Güher ULU, İdari İşlemin Yetki Unsuru, Seçkin Yayınları, Ankara-2012, s. 173.

<sup>11</sup> ULU, a.g.e., s. 174.

amaçlı getirildiği dikkate alındığında bu sürelerle uyulmaması kanun hükmünün işlevsiz kılınması suretiyle mükellef hakkının fiilen etkisiz hale getirilmesi ve ortadan kaldırılması sonucunu doğurur. Sürelerin mükellefi koruma amacı taşıdığı açık olduğuna göre buna uyulmaması işlemi sakatlar.<sup>12</sup> Yine de kanunun düzenlemesinden sürenin emredici nitelikte olup olmadığında tereddüte düşülüyorsa, eğer kanunda öngörülen süre ilgili için güvence teşkil eden bir mahiyette ise bu sürenin düzenleyici değil, sınırlandırıcı süre olduğu kabul edilmelidir.<sup>13</sup>

Vergi incelemesi için belirlenen sürelerin idarenin kullanacağı yetkileri belirli bir zamanla sınırlandırma amacı taşıdığı açıktır. Bu nedenle anılan süreler sınırlandırıcı süre niteliğine sahiptir. Sınırlandırıcı süre durumunda idare kendisine verilen işlem yapma yetkisini belirli süre içinde kullanmak zorundadır.

Kanuni düzenlemede, inceleme sürelerinin bitiş anı vergi incelemesinin türüne (tam veya sınırlı olmasına) göre farklılaştırılmıştır. 6009 Sayılı Kanun'dan önceki dönemde vergi incelemesi başladıktan sonra incelemenin ne kadar sürede bitirilmesi gerektiğine ilişkin özel ve açık bir düzenleme bulunmamaktaydı. İncelemelerin uzun sürmesinin bir yandan verginin tahsil edilmesinde gecikme yaşanmasına, diğer yandan mükellefler açısından belirsiz bir duruma sebep olduğu dikkate alınarak vergi incelemesine süre sınırı getirilmiştir. İncelemenin uzunluğu ve inceleme sonucunda ortaya çıkabilecek tarhiyat ve ceza kesilme ihtimalinin yarattığı belirsizliğin mükellefin ekonomik ilişki ve kararları üzerinde yarattığı olumsuzluk hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Yapılan kanuni düzenlemelerle vergi incelemesi başlatıldıktan sonra incelemenin hangi süre sonunda bitirilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Böylelikle vergi incelemesinin başladıktan belirli bir süre sonra bitirilmesi, idare açısından yükümlülük haline getirilmiştir.

---

<sup>12</sup> Hem doktrinde hem de Danıştay'ın yerleşik içtihadında "asli" nitelik taşıyan usul ve şekil sakatlıklarının iptal ile müeyyidelenileceği kabul edilmektedir. Şekil ve usul kurallarındaki sakatlıkların işlemin iptalini gerektirip gerektirmediği konusunda iki kriterden hareket edilerek sonuca varılır. Birincisi, ihlal edilen şekil ve usul kuralının hangi amaçla konulmuş olduğudur. Eğer söz konusu kural işlemin muhatabı olan kişiyi korumak amacıyla konulmuş ise buna uyulmamış olması işlemi sakatlayacaktır. İkincisi ise ihlal edilen şekil ve usul kuralının işlemin sonucu üzerindeki etkisidir. Buna göre ihlal edilen kurala uyulmuş olsaydı işlemin sonucu değişebilecek idiyse ihlal edilen kural önemlidir ve işlemin iptalini gerektirir. (KAPLAN, a. g. e. s.242)

<sup>13</sup> ULU, a. g. e., s.174.

## A. Vergi İncelemesinin Başlatılması ile Tarh Zamaşaımı İlişkisi

Vergi incelemesinin hangi anda başlamış<sup>14</sup> sayılacağı Kanunda belirtilmesine karşın ne zaman başlatılması gerektiği konusunda özel bir belirleme yapılmamıştır. Bununla birlikte vergi incelemesi, tarh zamaşaımı süresi sonuna kadar yapılabilir (VUK m.138/2). Tarh zamaşaımı süresi içinde vergi incelemesi başlatılmazsa bir daha başlatılmaz, başlatılsa da vergi incelemesine bağlı sonuçlar doğmaz. Şüphesiz bir inceleme süresinde başlamış olsa bile tarhiyat işleminin tarhiyat yapılabilecek zaman diliminde bitirilmesi ve asıl işlemin tebliği asıldır.

Vergilendirmede tarh zamaşaımı süresinin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden yıldan başlamak üzere beş yıl olduğu (VUK m. 114/1) dikkate alındığında beşinci yılın son gününe kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler tarh zamaşaımına uğrar. Örneğin, 2017 yılında vergiyi doğuran olay meydana gelmişse vergi alacağının tarh zamaşaımı 31.12.2022 tarihi itibarıyla sona erer. Tarh zamaşaımının bu hususta mükellefin bir başvurusu olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği kanun hükmü gereğidir (VUK m. 113/2).

## B. Vergi İncelemesinde Olağan Süre ve Ek Süre

VUK'un 140'ncı maddesinin ilk fıkrasında *vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar ifadesine yer verildikten sonra* 6. bendinde olağan ve ek (olağanüstü) olmak üzere iki süreye yer verilmiştir. Anılan fıkradaki "mecburdurlar" ibaresinin fıkra kapsamındaki tüm kurallar için geçerli olmak üzere kullanılması **fıkroda geçen süreleri de kamu düzenine ilişkin hale getirmiştir.**

### 1. Olağan Süre

İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla 1 yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla 6 ay, katma değer

<sup>14</sup> Vergi incelemesine başlama yanında bir de inceleme işine başlama kavramı vardır. İki kavram birbirine benzese de aynı hukuki durumları ifade etmez. Her iki kavram 31.10.2011 tarihli Resmî Gazetenin 28101 Sayısında yayınlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte ayrı ayrı belirtilmiştir.

**İşe başlama:** "İşe başlama esas itibarıyla incelemeye başlama için hazırlık sürecini ifade eder. İşe başlama, "vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara verilen inceleme görevini takiben en geç on gün içindeki bir süreyi ifade eder. 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 on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir." (Yön. m.7).

**İncelemeye başlama:** "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar. ....Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılan teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir." (Yön. m.9).

vergisi iade incelemelerinde ise en fazla 3 ay içinde incelemelerin bitirilmesi gerektiğine ilişkin süredir. Olağan süre basit ve açık olmakla birlikte aynı durum aşağıda açıklanacağı üzere kullanımının bağlandığı şart ve sınırlamalar nedeniyle ek süre için söylenemez.

## 2. Ek Süre

Ek süre, incelemenin olağan sürede bitirilememesi halinde talep üzerine verilen süredir. Süreyi ek süre yapan, olağan sürenin bitimiyle kullanılabilecek nitelik arz etmesidir.

Ek süre talebi, incelemeyi yapan eleman tarafından bağlı olduğu birime karşı yapılır. Ek süre, talebin bu birim tarafından değerlendirilerek uygun görülmesi halinde, tam ve sınırlı incelemelerde 6 ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise 2 ayı geçmemek üzere verilebilir. Ek süre istenmediğinde veya istenmekle birlikte idarece verilmediğinde inceleme süresi sadece olağan süreden ibaret hale gelir. Verilmesi halinde incelemenin bu ek süre içinde bitirilmesi mecburidir.

Ek sürenin kullanılması istisnai bir durum olduğundan kullanımı belli şartlara bağlanmıştır (VUK m. 140/6, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 23/2 ve 23/3). Bu şartlar aşağıdaki şekilde belirtilebilir.

1- *İncelemeye yetkili olanın talepte bulunması*: Ek süre kendiliğinden ortaya çıkan bir süre değildir. İnceleme elemanının talebi halinde verilebilecek bir süredir.

2- *Ek süre talebinin olağan sürenin sonundan en geç önceki 10 gün içinde yapılması*: İncelemenin olağan süreler içerisinde bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler. Uygun görülme bakımından inceleme elemanının talebi gerekçeye dayanmalıdır.

3- *İnceleme yapanın bağlı bulunduğu birimce ek süre talebinin uygun görülmesi*: Talep ilgili birimce değerlendirildikten sonra süre verilip verilmemesine karar verilir. Sürenin talep edilip edilmeyeceği hususu inceleme elemanının takdirinde olmakla birlikte talep edildiğinde verilip verilmeyeceği idari birimin takdirindedir.

4- *Verilecek süre toplamının kanunda belirtilen azami süreyi aşmaması*: Ek süre standart bir süre olmayıp toplam süreyi aşmamak üzere yetkili birimce kanunda öngörülen azami sürenin bir kısmını içerecek şekilde verilebilir. Bir başka ifadeyle hükmün lafzından hareketle ek süre vermeye yetkili denetim biriminin, istem tüm süreye ilişkin olsa bile bu yetkisini kısım kısım verme şeklinde kullanabileceğini söylemek mümkündür. Ek süreler kanundaki toplam süreyi geçemez. Aykırı düşünce incelemenin devamlılığı ve kesintiye uğramaması ilkesine aykırılık oluşturur.

5- İncelemenin neden olağan sürede bitirilmediğinin incelemeyi yapmaya yetkili olanların bağlı bulunduğu birim tarafından, nezdinde inceleme yapılan kişiye yazılı olarak bildirilmesi: İncelemenin olağan süresinde bitirilmeme veya ek süre isteme nedeni/nedenlerinin mükellefe bildirilmesi yükümlülüğü inceleme elemanlarına değil, idareye yüklenmiştir.<sup>15</sup>

### C. Vergi İncelemesinin Başlama ve Bitiş Anı

Mevzuatta ancak belirli zaman sınırları içinde (belirli tarihte başlayıp yine belirli tarihte sonlanacak zaman kesitlerinde) işlem kurulabileceğini gösteren hükümler yer alabilmektedir.<sup>16</sup> Vergi incelemesinin başlaması ve bitmesi de bu anlamda kanun düzeyinde sınırları çizilmiş sürelerdendir. Vergi incelemesinin bitirilme anı da başlama anına göre belirlendiğinden başlama anının tespiti çok önem taşır. İncelemeye başlama anı doğrudan VUK'ta düzenlenmişken en geç bitirilme anı bu konuda çıkartılan Yönetmelik'te<sup>17</sup> başlama anına atıfla belirlenmiştir. Bu nedenle her iki sürenin de ayrı ele alınmasında yarar vardır.

#### 1. Vergi İncelemesinin Başlama Anı

Vergi incelemesine başlama anı idarenin vergi inceleme yetkisinin zaman

---

<sup>15</sup> Önceki bölümlerde (GİRİŞTE) de belirtildiği üzere, incelemeye yetkili denetim birimi tarafından, incelemenin olağan süresi içerisinde bitirilememe nedeni konusunda mükellefin bilgilendirilmemesi ihtilaf konusu oluşturabilmektedir. Bu konu ile ilgili İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin; 2013/3378 esas numaralı ve 2014/1325 karar numaralı inceleme süresine ilişkin kararında; *“Davacı tarafından şirketleri hakkında yapılan vergi incelemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olan 6 aylık sürede bitirilemediği, vergi incelemesi Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte getirilen kurallara uygun yapılmadığından, uyuşmazlık konusu vergi tarhiyatının usul yönünden iptalinin gerektiğinin iddia edilmesi üzerine, Mahkememiz ara kararıyla bu iddia hakkında açıklama getirilmesinin davalı idareden istenmesi üzerine, ara kararı cevabı olarak dosyaya sunulan bilgi ve belgelerin incelenmesinden, vergi incelemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olan 6 aylık sürede bitirilemediği, 2 aylık ek süre alındığı, ancak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte düzenlendiği halde incelemenin yasal süre içinde bitirilememe nedeniyle ilgili olarak nezdinde inceleme yapılan davacıya herhangi bir tebligatın yapılmadığı anlaşılmakla, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik düzenlemesine aykırı olarak yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi incelemesi raporuna istinaden uyuşmazlık konusu dönemlere ilişkin olarak re’sen tarh edilen vergi ziyai cezalı Katma Değer Vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasında bu yönüyle hukuka uyarlılık bulunmamaktadır.”* ifadesi yer almaktadır. Vergilendirmedeki usulün ne kadar önemli olduğunu ortaya koyan bu kararda, incelemenin yasal süre içerisinde bitirilememe nedeniyle ilgili olarak nezdinde inceleme yapılan davacıya herhangi bir tebligatın yapılmadığı gerekçesine dayanılarak tarhiyatın iptal edildiği görülmektedir.

<sup>16</sup> ZABUNOĞLU; a. g. e. s. 284.

<sup>17</sup> Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik: Resmi Gazete Tarihi, 31.10.2011; Resmi Gazete No:28101.

bakımından sınırının başlangıcını çizer. Süre, başlayan bir vergi incelemesi için “inceleme zaman aşımı” olarak nitelendirilebilir. Çünkü bu süreye uyulmaması, hazırlık işleminin tamamlanamamasına ve sonuçsuz kalmasına neden olmaktadır. Vergi incelemesinin başlamasına ilişkin anın ne zaman ve hangi şartlarda meydana geldiği VUK’un 140’inci maddenin 2’nci bendinde vergi inceleme elemanı kastedilerek “ *Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan veriler*” demek suretiyle ortaya konmuştur. Bu suretle incelemeye başlama tarihinin mükellefin “**vergi incelemesine başlama tutanağını**” imzaladığı tarih olduğu açıkça belirtilmiştir. Mükellef ve inceleme elemanı kendi aralarında aksini belirtemezler.

Mükellefin tutanağı imzalamaya gelmemesi veya gelmekle birlikte imzadan imtina etmesi ihtimali Yönetmelikte (m.9/3) dikkate alınmış ve “*Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir*” ifadesine yer verilmiştir. Tutanağın mükellefin bilinen adresine gönderilmesi suretiyle inceleme anının başlatılması ancak mükellefin tutanağı imzalamaya gelmemesi veya gelmekle birlikte imzadan imtina etmesi halinde mümkündür. Mükellef imzaya davet edilmeden veya davet üzerine imzadan imtina şartları gerçekleşmeden tutanağın doğrudan vergi dairesi aracılığıyla mükellefin bilinen adresine gönderilmesi incelemeye başlama anını sakatlar. Kanuni düzenlemedeki “gönderilir” ifadesi, idare için emredici nitelik arz eder.

## 2. Vergi İncelemesinin Bitme Anı

Vergi incelemesine tarh zaman aşımı süresi içinde kalmak koşuluyla incelemenin ne zaman başlatılacağı idarenin takdirinde olmakla beraber inceleme bir defa başlatıldı mı belirli bir azami süre içinde bitirilmesi zorunludur. Bu konuda idarenin ve vergi inceleme elemanının azami süreyi aşma konusunda takdir hakkı yoktur. VUK m. 140/6’ya göre incelemenin bitiş tarihi, başlama anından başlayarak tam inceleme<sup>18</sup> yapılması halinde *en fazla* 1 yıl, sınırlı inceleme<sup>19</sup> yapılması halinde *en fazla* 6 ay olarak belirlenmiştir. Maddede her iki durum için *en fazla* denilmekle incelemenin bitirilme süresine kesin bir sınır çizilmiştir.

İlgili Yönetmeliğin 21/1’nci maddesinde incelemenin bitiş anı inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunun rapor değerlendirme

---

<sup>18</sup> Tam inceleme: 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 incelemesini ifade eder.

<sup>19</sup> Sınırlı inceleme: Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder.

komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili **inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih** olarak belirtilmiştir. Şüphesiz teslim tarihinin Kanunda öngörülen başlama süresinden sonra inceleme türüne göre değişen hesaplanacak 1 yıllık veya 6 aylık sürelerin sonundan önceki gün veya en geç aynı gün olması gerekir.

Anılan raporun olağan sürede teslim edilememesi halinde ise incelemeye yetkili olanlar 6 ayı geçmemek üzere ek süre isteyebilirler. Hatta 6 aylık süreye tabi olan sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır (Yön. m.23/6).

#### **D. İncelemenin Kanuni Süresinde Bitirilememesinin Hukuki Sonucu**

İdarenin ya da kamu görevlilerinin yetkileri, bazı durumlarda zaman yönünden sınırlandırılmış olabilir. Bu gibi durumlarda idare yetkisini ancak bu süre içinde kullanabilir.<sup>20</sup> Bir başka ifadeyle hazırlık işlemi olsa da bir işleme ilişkin yetkinin bu yetkinin başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar olan zaman dilimi içinde kullanılması gerekir. Bu nedenle idari makamların kural olarak o işlemleri kanunla belirlenen sınırlı süre içinde yapmaları beklenir.

Kanunla belirlenen sınırlandırıcı süreye uymak mecburiyetinde olan idare kanunda öngörülen azami süre tamamlanmadan vergi incelemesini bitirmek durumundadır. Normal olanı da belirlenen zaman dilimi içinde yetkinin kullanılmasıdır. Belirlenen zaman diliminden sonra işlem kurulması halinde bu işlemin akibeti ne olacaktır? İdare incelemeyi süresinde tamamlayamazsa her şeyden önce işlemin durumunun zaman bakımından yetki yönünden değerlendirilmesi gerekir. İdare hukuku teorisi bakımından **idarece, kanunda belirlenen sürenin dışına çıkılarak yapılan işlemler zaman yönünden yetkisizlik ile sakatır.**<sup>21</sup> İşlem kurma yetkisinin aşılmış olması durumu yetki sakatlığını oluşturur.<sup>22</sup> İdarenin kanunun kendisine tanıdığı sürede yetkisini kullanmaması ise zaman bakımından yetki yönünden hukuka aykırılık oluşturur.<sup>23</sup> Yetkinin belirlenen zaman dilimi dışında kullanılması halinde işlem yetkisizlik nedeniyle hukuka aykırı hale gelir.<sup>24</sup> Nihayetinde işlemde zaman itibarıyla yetkisizlik halinin mevcut olması durumunda yetki unsuru yönünden hukuken sakat hale gelen işlemin iptali gerekir.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> A. Şeref GÖZÜBÜYÜK- Turgut TAN, İdare Hukuku, C.II, 7.b., Turhan Kitabevi, Ankara- 2014. s.413.

<sup>21</sup> GÖZÜBÜYÜK- TAN, a, g, e., s. s.413

<sup>22</sup> ZABUNOĞLU, a. g. e., s. s.284.

<sup>23</sup> GÖZÜBÜYÜK- TAN, a, g, e., s. s.413.

<sup>24</sup> ÇAĞLAYAN, a. g. e., s., s.407.

<sup>25</sup> Cafer ERGEN, İdari Yargı Davaları; Seçkin Yayınları, Ankara-2008, s.238.

Vergi incelemesine kanunen verilen sürelerden sonra devam edilse bile bu durum vergi incelemesinin süresinde bitirilmemiş olduğu gerçeğini değiştirmeyiz. Yetki yönünden sakatlanmış aynı vergi incelemesi canlandırılmaz ve inceleme raporu düzenlenemez. Şartları varsa yeni bir vergi incelemesi başlatılmasına engel bir durum yoktur (VUK m.138/3). Dikkat edildiği üzere sürenin geçmesiyle ortadan kalkan yetki aynı zamanda bu vergi incelemesine bağlı raporu da içerir. Bir kere zaman bakımından yetkisizlikle sakat hale gelmiş olan işlem sonradan bir işlem veya onay ile düzeltilmez.

İncelemeyi süresinde bitirmemek inceleme elemanı bakımından bir disiplin fiili teşkil edebilir. Nitekim, Yönetmeliğin m.23/7’de “İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini **uygulayabilir**” ifadesine yer verilmiştir. “*Uygulayabilir*” denilmesi inceleme ve denetim biriminin disiplin hükümlerini uygulamasında mutlak bir zorunluluk olmadığını göstermektedir. İnceleme elemanı hakkında disiplin soruşturması açılmasının inceleme süresinin uzaması üzerinde bir etkisi olmaz. Ancak bu idarenin disiplin hukukuna göre inceleme elemanı hakkında işlem yapması kendi iç işleyişine ilişkin bir husus olup incelemeye alınan mükellef üzerinde işlemin geçerli olması yönünde bir etki doğurması söz konusu değildir. Bilakis disiplin sürecinin başlatılması idarenin üzerine düşeni zamanında yapmadığını gösterir. Süresinde bitirilmeyen vergi incelemesine bağlı rapor, süresinden sonra düzenlense bile, zaman bakımından yetkisizlik nedeniyle sakatlanır. Yetki kamu düzenindedir, bunun sonucu olarak yetkisizlik sonradan düzeltilmez, giderilemez. Süresinde yapılmayan inceleme ile oluşan zaman bakımından yetkisizlik, raporun süre geçmesinden sonra düzenlenmesi ile giderilemez. Ayrıca vergi incelemesinin süresinde bitirilmemesine ilişkin disiplin hükümlerinin çalıştırılması ise 6009 Sayılı kanunla gelen bir husus değildir. Mevzuatta daha önceki dönemlerde de var olan genel bir düzenlemedir. Bu kanun olmadan da disiplin hükümlerinin işletilmesi mümkünken sanki disiplin süreci ilk kez bu Kanun tarafından getirilmiş gibi bir yorum yapılamaz.

Hukuka aykırı işlemin hukuka aykırılığını göz ardı edip incelemenin uzamasından kaynaklı mükellefin varsa zararlarının tam yargı davasıyla giderilebileceği gerekçesiyle incelemenin süresinden sonra bitirilmesi halinde incelemenin geçerli olacağına ilişkin bir yaklaşım da kabul edilemez. İptal ve tam yargı davası birbirinden ayrı iki dava türüdür. Vergilendirme sürecindeki hazırlık işlemlerindeki hukuka aykırılıklar aslı işleme karşı açılan iptal davasında, ortaya çıkan zararlar ise tam yargı davası ile giderilir. İptal davasında amaç hukuk düzenindeki hukuka aykırı işlemleri ortadan kaldırmak iken tam yargı davası ise eski hale getirme amacına yöneliktir. Makalenin konusu bakımından süresinde bitirilmeyen vergi incelemesine karşı tarhiyat ya da ceza kesme işlemiyle birlikte önce iptal sonra tam yargı davası açılabilirdiği

gibi iki talep bir arada iptal ve tam yargı davası birlikte de açılabilir. Vergi incelemesinin süresinde bitirilmemesi halinde asıl işlem olan tarhiyata karşı açılan iptal davası; zararın tazminini amaçlayan tam yargı davasının akibetini belirler. İptal davası tarh işleminin iptaline yöneliktir. Bu nedenle doğrudan işlem sonucunda ortaya çıkacak zararın giderilmesini amaçlamaz. Vergi incelemesine 6009 Sayılı Kanunla süreye ilişkin düzenlemeler getirilmeden önce de idarenin zararlardan sorumluluğu yukarıda açıklanan yargısal yollarla zaten sağlanabileceğinden belirtilen tazminat yaptırımını yeni düzenlemelerin getirdiği bir yaptırım olarak değerlendirilemez.

Vergi incelemesi süresinde bitirilmemesine karşın bundan kaynaklanan zarar olmadığında süreye uyulmamasının hiçbir yaptırımını kalmamış olur. Kanunda mecburiyet kapsamında getirilen sürenin varlığı ile yokluğu arasında bir fark kalmaz. Bu durumda da sürelerle ilişkin Kanuni değişikliğin hiçbir anlamı kalmaz.

Kanun koyucu abesle iştiğal etmez. Sürelerle ilişkin kanun değişikliğinin önceden var olan tazminat ve disiplin hükümlerinden başka bir yeni durum ortaya çıkarmayacağını ileri sürmek kanun koyucunun “abesle iştiğal etmeyeceğine” dair ilkeye aykırılık oluşturur.

Olağan ve ek sürelerin her ikisinin de sona ereceği azami süre Kanunda belirlenmiştir. Bu sürelerden her ikisine de Kanunda yer verilmiştir. 6 aylık ek süre takdiri olmakla birlikte sürenin sonu bakımından ucu açık, sınırsız bir süre değildir. Tam tersine vergi incelemesine ilişkin süreler sınırlı ve sınırlandırıcı olarak belirlenmiş süre niteliğindedir. Bu durumda vergi inceleme elemanına olağan ve ek süreyle azami bir sınır çizilmiş olup süreler inceleme elemanı bakımından bağlayıcı nitelik arz eder.

İdareye inceleme yetkisi daimi olarak değil, sınırlı bir süre için verilmiştir. İdari makamın yetkisini bu süre içinde kullanması gerekir. Aksi takdirde, bu sürenin geçmesinden sonra yapılan işlem “**zaman bakımından yetkisizlik**” ile sakat hale gelir.<sup>26</sup> Zaman bakımından yetkisizlik veya zaman yönünden yetki tecavüzü esas olarak idari yetkilerin tabi oldukları süre içinde değil de bunun aşılması suretiyle kullanılması anlamına gelir. Burada yetkiyi kullanacak kişinin resmi sıfatı ve dolayısıyla yetkisi sona ermemiştir; sadece o işlemi yapabilmesi için ilgili yasal düzenlemeler uyarınca öngörülen süre aşılmıştır.<sup>27</sup> Sonuçta zamanaşımına uğramış işlem davaya konu olduğunda zaman yönünden yetkisizlik nedeniyle davanın kabulüne karar verilerek işlem iptal edilir.

**Yetki varsa işlem yapılabilir, yetki yoksa veya süresi aşılmışsa işlem yapılamaz. Bu zaman bakımından yetkisizlik halinin idare hukuku**

---

<sup>26</sup> Kemal GÖZLER, a. g. e., s.688.

<sup>27</sup> KAPLAN, a.g. e., s. 237.

**bakımından sonucudur. Süreye uyulmadığında ne olacağı konusunda özel bir yaptırım belirtilmediği şeklindeki gerekçeden hareketle işlemin her zaman yapılabileceği sonucuna varılamaz.** Kanunda öngörölen sürelerle uyulmadığında işlem zaman bakımından yetkisizlikle sakattır. Yetki unsurundaki hukuka aykırılığın yaptırımı ise İdari Yargılama usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca iptaldir. Aksini kabul etmek idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olmasını gerektiren hukuk devleti ilkesi ile idarenin idari işlemleri yaparken bağlı olduğu kanuni idare ilkesine aykırılık oluşturur. İdari işlemlerin yargısal denetime tabi olması ise iptal davasıyla sağlanır.

## SONUÇ

**Süreler daha çok yargılama usulü hukukunda dikkate alınsa da esasa ilişkin hukuk dalları bakımından da(hukuki güvenlik ilkesi ve dolayısıyla hukuk devleti bakımından) önem taşır.** Her hukuk dalında olduğu gibi vergi hukukunda da sürelerin önemli bir yeri vardır. Bunlardan biri de vergi incelemesinin bitirilmesi için öngörölmüş olan süredir.

6009 sayılı Kanunla VUK'ta yapılan düzenlemeyle usul hükmü olarak vergi incelemesine başlandıktan sonra incelemenin olağan ve/veya ek süre olsun belirli bir süre içinde bitirilmesi mecburiyeti getirilmiştir. Kanundaki sürelerin pratik bakımdan yetersiz olduğunun düşünölmesi halinde yapılması gereken şey mevcut sürenin statüsünü tartışmaya açarak farklı yorumlarla mükellef haklarını etkisiz hale getirmek değil mükellef hakları da gözetilerek sürelerin niteliklerine uygun hareket tarzı benimsenmesi olmalıdır.

Kanundaki kesin ve açık hükümler yanında Kanun gerekçesinde de vergi incelemesine ilişkin sürelerin mükellef halklarının vazgeçilmez parçası olarak nitelendirilmesi bu sürelerin tartışmasız bir biçimde emredici/sınırlandırıcı süre niteliğine sahip olduğunu göstermektedir. Süresinde incelemeyi bitirmeyen inceleme elemanı hakkında disiplin soruşturması açılması ve/veya inceleme süresinin uzamasından kaynaklı mükellef zararının tazmini incelemenin kanuni süreden sonra bitirilmesinde idarenin yetkisizliğini kaldırmaz.

Vergi incelemesi bir hazırlık işlemi olduğundan bu işlemde Kanunda belirtilen emredici süreye süreye uyulmaması idarenin bu işlemle ilgili zaman bakımından yetkisizliğini doğurur. İdarenin yetkisiz yaptığı işlemler ise hukuken sakat işlemlerdir. İşlemdaki bu yetkisizlik halini içeren hukuka aykırılıklar da ancak asıl işlem olan tarh işleminin iptaline ilişkin davada sebep unsurunda hukuka aykırılık olarak ileri sürülebilir.

### KAYNAKÇA

- **AYDIN Fazıl**, “Vergi incelemesinde Süreler”, Erişim:<http://www.vmhk.org.tr>
- **BAYKARA Bekir**, “Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanun’dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Ekim 2010, Sayı: 214 ve Kasım 2010, Sayı: 215.
- **BAYKARA Bekir**, “Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”, Yaklaşım, Aralık 2010, Sayı:216.
- **ÇAĞAN Nami**, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Yayınları No:389, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- **ÇAĞLAYAN Ramazan**, İdari Yargılama Hukuku, 4.b.,Seçkin Kitabevi, Ankara, 2014.
- **ÇÖLGEZEN BATUN Övül**, Vergi Hukukunda Süreler, Seçkin Yayınları, Ocak 2013.
- **DAYANÇ Murat**, Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi, (Erişim: <http://www.muhasbevergi.com/>)
- **DOĞRUSÖZ Bumin**, “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen” (Erişim: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemelerinde-yeni-duzen/364243>).
- **ERDEM Tahir**, “Vergi İncelemesinde Süre”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Őubat 2011.
- **ERGEN Cafer**, İdari Yargı Davaları, Seçkin Yayınları, Ankara-2008.
- **GÖZLER Kemal**, İdare Hukuku, C. I, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- **GÖZLER Kemal**, İdare Hukuk Dersleri,8. B., Ekin Kitabevi, Bursa, 2009.
- **GÖZÜBÜYÜK A. Şeref**, Yönetmelik Yargı, 27. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- **GÖZÜBÜYÜK A. Şeref- TAN Turgut**, İdare Hukuku, C.II, 7.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2014
- **GÜÇLÜ Yaşar**, Vergi Kanunlarında Yer Alan Süreler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- **GÜNDOĞDU Tamer**, “Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Mükellef Hakları” (III Oturum), Vergi Yargısı Paneli, Vergi Müfettişleri Derneği, Antalya, 2016.
- **İŐIKTAÇ Yasemin – METİN Sevtap**, Hukuk Metodolojisi, 5. b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 2016.
- **KALABALIK Halil**, İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları, 5.b., Sayram Yayınları, Konya, 2014
- **KAPLAN Gürsel**, İdari Yargılama Hukuku, 4.b.,Ekin Kitabevi, Bursa, 2019.
- **KARAHANOĞULLARI Onur**, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler,3.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

- **KARAKOÇ Yusuf**, Genel Vergi Hukuku, 6.b., Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- **KAZANCI İÇTİHAT BİLGİ BANKASI**: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 19.01.1990 tarih ve E. 1989/154, K. 1990/10 sayılı kararı, Erşim:http://www.kazanci.com/kho2/ibb/danistay/yd2.htm.
- **KURU Baki-ARSLAN Ramazan-YILMAZ Ejder**-Medeni Usul Hukuku, 22.b., Yetkin Yay, Ankara, 2011.
- **NAZALI Ersin**, "6009 Sayılı Kanun İle Vergi İncelemesi Süreci Konusunda Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, Eylül 2010, Sayı:349.
- **OKTAR S. Ateş**, Vergi Hukuku 12. B., Türkmen Kitabevi, 12.b., İstanbul, 2017.
- **ŞENYÜZ Doğan-YÜCE Mehmet-GERÇEK Adnan**, Vergi Hukuku, (Genel Hükümler) 11 b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2020.
- **ULU Güher**, İdari İşlemin Yetki Unsuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- **YAŞAR Hasan Nuri**; İdare Hukuku, Der Yayınları:441, İstanbul -2013
- **ZABUNOĞLU Yahya Kazım**, İdare Hukuku (C.2), Yetkin Yayınları, Ankara-2012.