

**SİRKÜLER**  
Sayı: 2013/98

**İstanbul, 03.04.2013**  
**Ref: 4/98**

**Konu:**

**VERGİ İNCELEME RAPORLARINDA YER ALAN ELEŞTİRİ KONULARININ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NCA VERİLEN TÜM ÖZELGELERE AYKIRI OLUP OLMADIĞININ RAPOR OKUMA KOMİSYONLARINCA DEĞERLENDİRİLECEĞİNE DAİR 425 SIRA NUMARALI VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ YAYINLANMIŞTIR**

**Özet:**

Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından vergi inceleme raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirilken, sadece mükellefe verilen özelgelerin değil de eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan diğer güncel özelgelerin de dikkate alınması gerektiği hakkında.

Bilindiği üzere V.U.K'nun 140. Maddesinde vergi incelemesinde uyulacak esaslar yer almaktadır. Söz konusu maddenin 5. fıkrasında Vergi inceleme yapanlar “*Vergi kanunlarıyla ilgili **kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere** aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler*” denilmektedir.

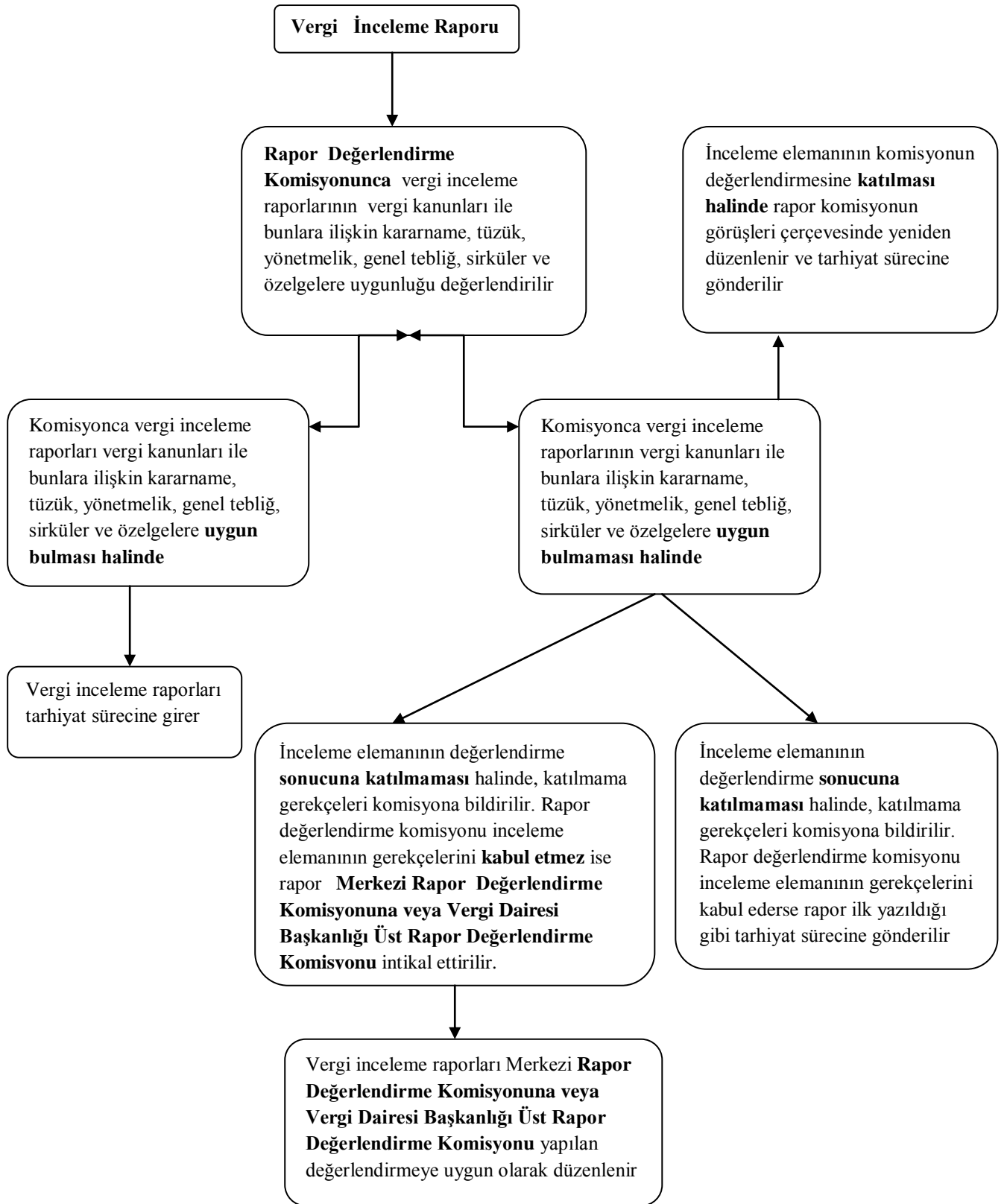
Aynı maddenin 4. fıkrasında ise “*Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin **kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere** uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin **kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere** uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.*” denilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nca 27.03.2013 tarih ve 28600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 425 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kanun metninde yer alan “**özelge**” ile sadece hakkında vergi inceleme yapılan mükellefe Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen özelgelerin değil, **diğer mükelleflere verilmiş olan özelgelerin de** dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu çerçevede Rapor Değerlendirme Komisyonları vergi inceleme raporlarını

özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş tüm özeldeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporla, özeldelerde yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor **olumsuz değerlendirmeye** konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre işlem yapılacaktır. **Olumsuz değerlendirmenin** yapılabilmesi için **özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması**, diğer bir ifadeyle **verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gerekmektedir**. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı **özelgenin** ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan **en güncel özelge olması** gerekmektedir.

Diğer taraftan rapor değerlendirme komisyonları, bir özelge hakkında, yetkili makamların mükellefe **yanlış izahat vermiş olması** ya da **bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması kanaatine** varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'ndan üç üye ile 413'üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilecek ve değerlendirme neticesinde verilen karar ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.

Vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarındaki işlem süreçleri kısaca aşağıda gibidir.



İlgili yönetmeliklerde belirtildiği üzere vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporları nihai olarak Rapor Okuma Komisyonları tarafından değerlendirilecektir. Dolayısıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen özgelelerin vergi inceleme raporlarında eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olup olmadığına Rapor Okuma Komisyonlarınca karar verilecektir.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK:**

425 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

(\*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(\*\*) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

**Erkan YETKİNER**

**YMM**

**Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak**

[evetkiner@mazarsdenge.com.tr](mailto:evetkiner@mazarsdenge.com.tr)

**Güray ÖĞREDİK**

**SMMM**

**Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür**

[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)

## TEBLİĞ

Maliye Bakanlığında:

**VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ**  
**(SIRA NO: 425)**

**1. Giriş**

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 140 ıncı maddesi ile ilgili açıklamalar işbu Tebliğin konusunu teşkil etmektedir.

**2. Kanuni Dayanak**

Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmış ve mezkûr Kanunun müteakip maddelerinde vergi incelemesine müteallik hükümlere yer verilmiştir. Bunlardan “incelemede uyulacak esaslar” başlıklı 140 ıncı maddenin 5 numaralı bendinde vergi incelemesi yapanların vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, mezkûr maddenin ikinci fıkrasında “Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.” hükmü, dördüncü fıkrasında ise “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.” hükmü yer almaktadır.

**3. Değerlendirme ve Sonuç**

Yukarıda yer verilen hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporda, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan rapor değerlendirme komisyonlarının bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları hâlinde özelgenin değerlendirilmesi amacıyla 140 ıncı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan komisyon teşkil edilecek ve değerlendirme neticesinde verilen karar ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.

Tebliğ olunur.