

# TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ YETKİSİ KAVRAMI VE 3568 SAYILI KANUN İLE İLİŞKİSİ

*Doç. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA\**

## GİRİŞ

Vergi Hukukunun temel ve daimi sorunlarından birisi de vergi denetimidir. Vergi denetiminin en önemli enstrümanı ise vergi incelemesidir. Vergi denetimi bilhassa beyana bağlı gelirlerin üzerinde etkindir ki bu da başlıca olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisine tekabül etmektedir. Beyana bağlı gelirlerin vergilendirilmesinde esas olan unsur mükellefin beyanıdır<sup>1</sup>. Mükellefin gelir beyanı “ilk bakışta doğruluk karinesi”ne sahiptir. Bu karine adi karine olup aksinin çürütülmesi vergi denetim elemanlarınca yani vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarınca<sup>2</sup> mümkün kılınabilmektedir. Yani vergi dairelerince ya da vergi müfettişlerince duyulan bir kuşku, bir ihbar ya da sezgi veya buna dair bir bilginin bir şekilde ıtıla hasıl edilmesi halinde ve Vergi Denetim Kurulunun usulüne uygun izniyle ilk bakışta doğruluk karinesi tetkik edilmeye yani doğrulanmaya ya da yanlışlanmaya açık hale gelecektir. Mükelleflerin verdikleri beyannamelerin ilk bakışta doğruluk karinesini koruyup koruyamayacağı hususu vergi müfettişlerinin vergi incelemesi yapma ve belki gerekiyorsa arama yapma yoluyla mümkün olacaktır. Mükelleflerin verdiği muhtelif beyannameler arasında temel olarak kendilerini de bağlayan ve hukuki ve cezai sorumluluk doğuran belgelerdir. Mükellefin verdiği beyannamenin ilk bakışta doğruluk karinesini koruyup hukuki varlığını ileriye doğru devam ettirmesi halinde mükellef beyanda bulunduğu gelir üzerinden vergisini ödeyecek ve “kıst dönem + 5 yıl” yani tarh zamanaşımı geçtikten sonra da kesinlik kazanmış

---

\* Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

1 Vergi incelemesi sadece beynamede gösterilen veya gösterilmesi gereken unsurların tetkikine değil aynı zamanda işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına da teşmildir. (VUK, m.134/II).

2 Bundan sonraki anlatımlarda “vergi müfettişliği” sıfatı vergi müfettiş yardımcılığı sıfatını da kapsar nitelikte kullanılacaktır.

olacaktır. Yani bu “kıst dönem + 5 yıl” süresi dolduktan sonra mükellefin verdiği beyanname –artık geriye dönük incelemeye tabi tutulamayacağından– ilk bakışta doğruluk karinesine sahip hukuki bir kesinliğe kavuşmuş olacaktır. Bunun sonucunda da mükellef ilgili döneme ait vergi borcundan ebediyen ibra edilmiş olacaktır. Diğer taraftan beyan ettiği gelirden ya da verdiği beyanname “kıst dönem + 5 yıl” içerisinde vergi müfettişlerince denetim yapılması mümkün olduğundan bu süre içerisinde ilk bakışta doğruluk karinesi naif bir durumdadır. Aksinin ispat edilmesi halinde mükellef verdiği beyandan dolayı hukuki ve cezai yaptırımlara maruz kalabilecektir.

Dolayısıyla mükellefin verdiği beyanname ile ilk bakışta doğruluk karinesini tümleyen unsurlar “kıst dönem + 5 yıl” ile bu dönem içerisinde bu karineyi çürütebilecek vergi incelemesinden meydana gelmektedir<sup>3</sup>.

Vergi incelemesi yapabilmekte vergi hukuku bağlamında görev ve yetki meselesi olup, ilgili bir Kanun tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi mükellefiyeti gerçek ve tüzel kişiler üstünde vergiyi doğuran olaya bağlı olarak Kanunla kurulduğu gibi vergi incelemesi görevi ve yetkisi de bu görev ve yetkiyi kullanacak kişiler üzerinde Kanunla kurulmaktadır. Vergi inceleme görevi ve yetkisi memurluk statüsü altında Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında vergi müfettişliği ve vergi müfettiş yardımcılığı gibi kadrolu belirli memurlara verilirken bunun dışında bu görev ve yetki “kamu görevlisi<sup>4</sup>” sıfatıyla yeminli mali müşavirlere de verilmektedir.

Maliye Bakanlığının kadrosunda bulunan vergi müfettişliği ile YMM’ler arasında görev ve yetki bakımından bir aynılık olmakla beraber “vergi inceleme yetkisi” kavramında biraz ayrışmalar arz etmektedir. Bu ayrışmayı şiddetlendiren unsur ise daha çok YMM’lerin tasdik etme yetkisi olarak gösterilebilir. Şöyle ki vergi müfettişlerinin yaptığı denetleme mükellefe karşı negatif bir niteliğe sahipken, mükellefin beyanının ilk bakışta doğruluk karinesini kaybetme ihtimalini ortaya koymaktadır. Yani mükellef verdiği beyanamenin doğruluğunu kestirmek için bağlı bulunduğu vergi dairesinden vergi incelemesi talebinde bulunmamaktadır. Bu durumda vergi mükellefinin

3 “Bir inceleme üzerine re’sen takdir yoluyla vergi tarh edildikten sonra, daha kapsamlı bir inceleme yapılarak tarhiyatın ikmalinde yasaya aykırılık yoktur.” Danıştay 4. Dairesi Kararı, T.04.03.1976, 353/593, Danıştay Dergisi, Sayı:124/125, s.194-195.

4 Anayasa Mahkemesine göre de sahip oldukları tasdik yetkisinden dolayı YMM’ler kamu görevlisi sayılmaktadır. Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, T.19.03.1987, E.1986/5, K.1987/7, Resmi Gazete Tarih:12.11.1987, Sayı:19632, s.20 ve devamı.

verdiği beyannamenin vergi müfettişlerince tetkik edilmesi mükellefin beyanını şüphe altına sokmaktadır. Dolayısıyla vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcılarının yaptığı vergi denetimi mükellef açısından negatif bir niteliğe sahiptir. Oysa YMM'lerin yaptığı inceleme ve tasdiklerde, mükellefin YMM'ye götürdüğü bir mali durum ve bir beyan vardır. Bu da YMM'lerin yaptığı inceleme ve tasdiklerin mükellef açısından pozitif olduğunu gösterir. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki YMM'ler mükelleflerin beyan ettiklerinin tasdik etme gibi bir zorunlulukları yoktur. Zira mükellefler ile YMM'ler arasında ortaya çıkacak olan vergi ziyayı ve cezaları bağlamında müşterek ve müteselsil sorumluluk vardır. Ancak yine de bu bağlantıya rağmen mükellefler gibi YMM'lerin yaptıkları tasdiğin de ilk bakışta doğruluk karnesi halkası içinde olduğunu ifade etmemiz mümkün görülmektedir. Bu hukuki bağ ve unsurda aslında YMM'leri Maliye Bakanlığı kadrosunda bulunan bir vergi müfettişi dengi olmasından çıkarmaktadır.

Bu meselelerin gerektiği gibi aydınlatılabilmesi için “vergi inceleme yetkisi” kavramının hem vergi müfettişliği açısından ve hem de YMM'lik açısından irdelenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada da vergi inceleme yetkisi bir kavram olarak ortaya konulup sonra da durumun vergi müfettişleri ve YMM'ler açısından somutlaştırılmasına gidilecektir.

## **I. VERGİ DENETİM MEVZUATINDAKİ DEĞİŞMELER**

Vergi İncelemesi Yetkisi kavramını irdelemeden önce vergi denetim mevzuatında meydana gelen gelişmeleri ana hatlarıyla izah etmek gerekmektedir.

Bilindiği gibi Türk Vergi Hukukunda vergi denetimi temel olarak Vergi Usul Kanununda ve 3568 sayılı Kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun “Yedinci Kısım”ı Yoklama ve İnceleme adı altında vergi denetimini düzenlemiş bulunmaktadır. Buna göre VUK'nun denetim araçlarını; “Yoklama” (VUK, m.127, m.128, m.129, m.130, m.131, m.132, m.133), “İnceleme” (VUK, m.134, m.135, m.136, m.137, m.138, m.139, m.140, m.141), “Arama” (VUK, m.142, m.143, m.144, m.145, m.146, m.147), “Bilgi Verme” (VUK, m.148, m.149, m.150, m.151), “İstihbarat Arşivi” (VUK, m.152) olarak sayabiliriz. Bunun dışında 3568 sayılı Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu da vergi denetim mevzuatının önemli bir cephesini oluşturmaktadır<sup>5</sup>.

Türk Vergi Hukukunda vergi denetiminin yapısı ve hukuki statüsü önemli değişikliklere uğramış bulunmaktadır. Şöyle ki VUK’nu ile aşağıdaki değişiklikler meydana gelmiştir.

646 sayılı “**Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname**”<sup>6</sup> (KHK/646) ile 10 Temmuz 2011 günü itibariyle önemli yapısal değişikliklere uğramıştır. Bu yapısal değişikliğin en önemli kısmı vergi denetimi yapmaya yetkili olanların adları ve hukuki statülerinin değiştirilip “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” çatısı altında birleştirilmesidir<sup>7</sup>. Yani daha önce ayrı ad ve sıfatlarla dağınık bir şekilde bulunan vergi denetimi şimdi tek bir isim ve sıfatla tek bir çatı altında birleşmiş bulunmaktadır ki bunun da adı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” ve “Vergi Müfettişliği”dir. Dolayısıyla KHK/646 ile VUK’nun vergi inceleme yetkisini düzenleyen 135. maddesi de değişime uğramıştır.

Bu gelişmeyi müteakiben 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnenin Ek 29’uncu maddesine dayanılarak hazırlanan ve 31 Ekim 2011 günü Resmi Gazetede yayımlanan “**Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği**”<sup>8</sup> ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev, yetki ve sorumluluklarına, Grup Başkanlıklarının görev alanlarına, Vergi Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumluluklarına, mesleğe alınmalarına, yetiştirilmelerine, yeterliklerine, yükselmelerine ve Grup Başkan-

5 3568 sayılı Kanun’un 1. maddesine göre bu Kanun’un amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmaktır.

6 Karar Sayısı: KHK/646, Resmi Gazete, Tarih:10 Temmuz 2011 Pazar, Sayı:27990.

7 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı doğrudan Maliye Bakanına bağlanmış bulunmaktadır (KHK/646, m.1/d).

8 Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Resmi Gazete, Tarih:31 Ekim 2011, Sayı: 28101.

lıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esaslarına dair düzenleme getirilmiştir<sup>9</sup>.

Yine aynı tarihte yani 31 Ekim 2011 günlü Resmi Gazete’de Vergi Usul Kanununun 140’ncı maddesi ile 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 20’nci maddesine istinaden hazırlanıp yayımlanan “**Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik**<sup>10</sup>” ile vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar getirilmiş bulunmaktadır.

Bunun dışında 3568 sayılı Kanun’da 2008 yılında 5786 sayılı Kanunla önemli değişiklikler getirilmişti. Bu değişikliklerin en başında 3568 sayılı Kanun’un adı değişmiş, hem Kanunun adından hem de içeriğinden “serbest muhasebecilik” kavramı çıkarılmıştı. Bunun dışında staj süreleri, stajdan sayılan haller ve süreleri ve birde SMMM ve YMM sınav koşulları düzenlenmiş bulunmaktaydı. 3568 sayılı Kanun ile ilgili önemli bir gelişme ise 2011 yılının Aralık ayında yaşandı. O da Anayasa mahkemesine 3568 sayılı Kanunda değişiklik getiren 5786 sayılı Kanunun bazı maddelerine karşı 2008 yılında açılan iptal davasına dair verilen karardır<sup>11</sup>. Anayasa Mahkemesi verdiği bu Karar ile 3568 sayılı Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının değiştirilen (d) bendinde yer alan “... milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, ...” ibaresini ve Maliye Bakanlığının son defa YMM’lik başvuru kriterini tutturmuş kendi meslek mensuplarına yaptığı sınavı iptal etmiştir. Bunun dışında iptal davasına konu olan hususlar ise iptal edilmemiştir.

## II. VERGİ İNCELEMESİ

Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesi vergi incelemesini tarif etmektedir. Bu tarife göre vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu-

---

<sup>9</sup> Bkz. Hakan Uzeltürk, “**Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı**”, 12.07.2011, ([http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=7639](http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7639)), İnternette Erişim Tarihi: 02.01.2012.

<sup>10</sup> Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih:31 Ekim 2011 Pazartesi, T:28101.

<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, T.18.05.2011, E.2008/80, K.2011/81, Resmi Gazete, Tarih:15 Aralık 2011, Sayı:28143.

nu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır<sup>12</sup>. Vergi incelemesi işlemi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde derinlemesine yapılan bir araştırmadır<sup>13</sup>. VUK'nun 134.maddesinin ikinci fıkrasına bakıldığında “İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir.” denilmektedir. Vergi incelemesinin amacı maddi vergi hukuku anlamında ödenmesi gereken vergilerin eksiksiz ödenmesini sağlamak; şekli vergi hukuku anlamında da vergi güvenliğini tehlikeye düşürmemek adına defter, belge ve kayıt düzenini kanuni intizam içinde tutmaktır. Dolayısıyla bir vergi incelemesi yapıldığında incelemeyi yapan vergi müfettişleri vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini esas almak durumundadırlar. Bunu yapabilmeleri içinde hem iktisadi kıymetlerin dahil olduğu bir stok sayımı yapmaları gerekmekte hem de defter, belge ve kayıt düzenini incelemeleri gerekmektedir. Nitekim Danıştay da verdiği bir karar da bu durumu; “*Defter ve belgelerin çalınması durumunda yetkili inceleme elamanlarınca, ‘vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu...’* ilkesi dikkate alınarak değerlendirme yapılmadan yapılan tarhiyat isabetsizdir<sup>14</sup>” şeklinde ifade etmiştir. Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu; gerçeği yansıtmadığı saptanan çalıntı faturalara dayanılarak yapılan tarhiyatın kaldırılmasının yasaya uygun olduğuna hükmetmiştir<sup>15</sup>.

“Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”inin “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin i) fıkrasına göre de vergi incelemesi; inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergi-

12 **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:50, Kasım 2007, s.8, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyanname\\_rehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyanname_rehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf), İnternette Erişim Tarihi: 30.12.2011, (Ücretsizdir bu rehber elektronik ortamda [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) internet sayfasından ulaşabilirsiniz).

13 Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 169; Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20. Bası, Ankara, 2011, s. 100; Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, İstanbul, 2011, s. 206.

14 Danıştay 7.Dairesi Kararı, T.31.05.1994, E.1993/1276, K.1994/2934, KBYİB.

15 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, T.09.02.1996, E.1994/363, K.1996/57, KBYİB.

lerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyeti ifade etmektedir<sup>16</sup>. Bu Yönetmelik vergi incelemesinde yeni bir ayırım getirmiş bulunmaktadır. Bu ayırma göre sınırlı inceleme ve tam inceleme halleri düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu Yönetmeliğin 3.maddesin ğ) fıkrasına göre sınırlı inceleme; Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade etmektedir. Yine bu Yönetmeliğin 3.maddesinin h) bendine göre 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 etmektedir.

### III. VERGİ İNCELEMESİ YETKİSİ

Vergi incelemesinin tarifini ve amacını verdikten sonra asıl üzerinde duracağımız “vergi inceleme yetkisi” kavramına geçebiliriz.

Vergi İnceleme Yetkisi, kavramsal içerik olarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyeti havi belirli kişilere atfedilmiş mahsus bir yetkidir. Bu yetkinin mahsus olmasını gerektiren unsur ise vergi inceleme yetkisinin dayandığı öz veya içeriktir. Bu içeriğe bakıldığında en başta ödenmesi gereken vergilerden bahsedilmektedir. Ödenmesi gereken vergi, bir gerçek ya da tüzel kişice bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iradların safi tutarına dayanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesi gelirin unsurlarını; zirai kazançlar, ticari kazançlar, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iradlar olarak saymaktadır. Yine Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinin 2. fıkrası da kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağını hüküm altına almıştır. Diğer taraftan harcama vergilerinde de ödenmesi gereken verginin matrahını tüketime harcanan gelir oluşturmaktadır. Servet vergilerinde de keza ödenmesi gereken verginin dayanağını servet oluşturmaktadır. Dolayısıyla ödenmesi gereken verginin alınabilmesi söz konusu verginin dayandığı gelir, harcama ve servet gibi kaynakların ilgili mükellef nezdinde gerçekleşmesine bağlı bulunmaktadır. Umumiyetle ödenmesi gereken vergilerin tahsil edilmesinde mükellefin yaptığı beyan esas olarak kabul edilmekle beraber mükellefin yaptığı gelir beyanında muhtelif gelir unsurla-

---

<sup>16</sup> Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Maliye Bakanlığından: Resmi Gazete: Tarih:31 Ekim 2011 Pazartesi, Sayı:28101.

rından elde ettiği gelirini tam olarak beyan edip etmediği ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin gelire ilave edilip edilmediği hep bir soru olarak varlığını korumaktadır. İşte bu yüzden mükellefin yaptığı gelir beyanları ilk etapta doğru olarak kabul edilse de vergi otoritesi gerek duyduğunda tetkik edebilme gibi bir yetkiye sahip olmalıdır. Zira bundaki kamu yararı, kamu adına ödenmesi gereken vergiyi tahsil etmektir. Ödenmesi gereken verginin ödenip ödenmediğini belirlemek için de bazı hukuki araçlara ihtiyaç vardır ki bunlardan en önemlisi de vergi incelemesidir. Vergi İncelemesi VUK'nun 134. maddesinde "İnceleme" başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi İncelemesinin dayandığı ayaklar VUK'nun 134. maddesince araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak gösterilmektedir. Araştırmak, tespit etmek ve sağlamak ibarelerine bakıldığında hepsi etken bir eylemi ifade etmektedir. Bu etken eylemin nesnesini de yani edilgen objesini de mükellef oluşturmaktadır. Dolayısıyla burada mükellefin mamelekine yönlendirilmiş bir eylem ve işlem vardır. Anayasal güvence altında olan mükelleflerin haklarına hâlel gelmemesi için sözkonusu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak eylem ve işlemlerinin yasal bir çerçevede bir usuli yapıya ve bir yetki ve göreve bağlanması gerekmektedir<sup>17</sup>. Bu bağlamda incelemenin dayandığı "araştırmak" eylem ve işlemine baktığımızda; araştırmak eylemi ve işlemi mükellefin nezdinde, işyerinde, hanesinde ve ilgili yerlerinde arama, sayım yapma, inceleme yapma bunların defter belge ve kayıtlarını doğruluk ölççeğiyle gözden geçirme gibi temel elementleri bünyesinde barındırmaktadır. Nitekim burada ki amaç ödenmesi gereken vergiyi ortaya çıkarmaktır. İşte bu da incelemenin ikinci ayağı olan tespit etmek kavramına denk düşmektedir. Yani incelemenin amacı araştırmanın sonucunda ödenmesi gereken bir vergi varsa onu tespit etmektir. Bu tespit işlemi de bir anlamda VUK'nun 30. maddesinde bahsedilen re'sen tarhiyat gibi kabul edebiliriz<sup>18</sup>. Ödenmesi gereken vergile-

<sup>17</sup> VUK, m.134 ve devamı; Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği; Vergi İncelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

<sup>18</sup> VUK'nun 30. maddesinin birinci paragrafının son cümlesine baktığımızda "*...veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.*" denilmektedir. Yine aynı şekilde VUK'nun Re'sen Tarhiyatı düzenleyen 30. maddesinin 8. fıkrasına göre; "Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse"



rin doğruluğu araştırıldı, tespit edildi ve sırada ise sağlanması bulunmaktadır. Ödenmesi gereken verginin sağlanması ise yapılan vergi incelemesi sonucunda yazılan vergi inceleme tutanağına istinaden hazırlanan vergi inceleme raporuna göre ilgili komisyonca tarhedilen verginin tahsil edilmesi aşamasına sokulmasıdır<sup>19</sup>. Bilindiği üzere vergi inceleme tutanaklarının ve raporlarının doğrudan icrailik etkisi bulunmamaktadır<sup>20</sup>. Vergi inceleme tutanakları ve raporlarının icrai bir etkisi olabilmesi ve verginin ödenmesinin sağlanması için vergi inceleme tutanağına ve raporuna dayanılarak tarhedilen verginin tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Burada “ödenmesi gereken verginin sağlanması” ölçüğünü gerçekleştiren şey vergi müfettişlerince hazırlanan vergi inceleme tutanağının ve raporunun bir idari işlem olan vergi tarh işlemine yol açmasıdır. Yani vergi tarh işleminin sebep unsurunu vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkarılan ödenmesi gereken vergi oluşturmaktadır.

Vergi incelemesi yapan vergi müfettişlerinin yaptıkları denetim bir doğruluk denetimidir. Nitekim VUK'nun 134. maddesi de vergi incelemesini; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak görmektedir. Dolayısıyla doğruluk denetimi, tarh zamanaşımı süresi içerisinde mükellefin geriye ve ileriye dönük işlemlerinin tümünü kapsayan komplike bir işlem sürecidir. Doğruluk denetiminde vergi müfettişinin amacı olduğundan daha fazla vergi sağlamak değildir. Doğruluk denetiminin amacı tamı tamına ödenmesi gereken vergiyi bulmaktır. Bu açıdan doğruluk denetimi yapılırken mükellefin stoğu, ticari işlemleri, defter, belge ve kayıt düzeni hülasa tüm mameleki denetlenir. Bu denetlemede sadece görünüşte hukuka uygun olması yetmemektedir aynı zamanda vergilendirmede ekonomik yaklaşım ilkesi içerisinde bir denetim yapılarak muvazaalı bir

---

<sup>19</sup> Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.16, m.17, m.18, m.19, m.20.

<sup>20</sup> “Yükümlünün inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen işlem, yükümlünün haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemde vergilendirilmesini doğrudan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıması nedeniyle idari davaya konu oluşturur.”, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, T.18.10.2006, E.2006/109, K.2006/290, KBYİB.

işlemin ya da bir peçeleme işleminin var olup olmadığına da bakılır<sup>21</sup>. Doğruluk denetimi vergi müfettişine bu anlamda geniş bir yetki tanımaktadır. Ancak bu yetkinin sınırını “vergi inceleme usulü” ve ödenmesi gereken vergi oluşturmaktadır<sup>22</sup>. Ayrıca vergi incelemesi yapılırken mükellefin vergi incelemesine icabet etmesi ve olanak tanınması da VUK’nun getirdiği usuli bir mecburiyettir<sup>23</sup>. Bunun dışında vergi incelemesi yaparken konusunu VUK, m.359 kapsamında suç oluşturan unsurlara rastlanıldığında ise bu durumu bir yazı Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmesi gerekmektedir (VUK, m.367).

Yukarıda şu ana dek bahsedegeldiğimiz açıklamalarda vergi incelemesinin araştırmak, tespit etmek ve sağlamak aşamalarının (ki bunların toplamına vergi inceleme yetkisi diyebiliriz) anayasal duyarlılıkları olan ciddi birer idari eylem ve işlem olduğunu dolayısıyla bir usul içerisinde<sup>24</sup> görev ve yetkinin düzenlenip kanunen belirlenen kişilere bırakılması gerekmektedir. Nitekim VUK’nun 135. maddesi<sup>25</sup> de vergi inceleme yetkisini vergi müfet-

21 “Anonim şirkete aynı sermaye olarak konulan ancak tapudan devri yapılmayan gayrimenkulün satışında emsal bedelin esas alınması gerekir.”, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, T.07.06.2002, E.2002/20, K.2002/267, KBYİB.

22 “Yeterli kanıt bulunmadan faturanın gerçeği yansıtmadığı gerekçesi ile tarhiyata gidilmesi hukuka uygun olmadığı hakkında.”, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, T.20.06.1997, E.1996/86, K.1997/339, KBYİB; “Defter ve belgelerin çalınması durumunda yetkili inceleme elamanlarınca, “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu” ilkesi dikkate alınarak değerlendirme yapılmadan yapılan tarhiyat isabetsizdir.”, Danıştay 7. Dairesi Kararı, T.31.05.1994, E.1993/1276, K.1994/2934, KBYİB.

23 “İnceleme elemanına ibraz edilmeyip mahkemeye sunulan defter ve belgeler üzerinde davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına imkan sağlanıp sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerekirken mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu karar verilmesinde hukuka uyarlık yoktur.”, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, T.16.05.2003, E.2002/559, K.2003/287, KBYİB.

24 “Yükümlü şirketin mal sattığı firmanın el defterleri üzerinde tek taraflı olarak yapılan ve usulüne uygun olmayan incelemeye dayalı tarhiyat yasal olmadığı hakkında..”, Danıştay 11. Dairesi Kararı, T.21.05.1996, E.1996/1117, K.1996/2080, KBYİB.

25 VUK’nun m.135’in KHK/646 ile değişmeden önceki haline göre vergi incelemesine yetkili kişiler şöyle sıralanmıştı: Vergi İncelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcısı veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Gelirler Kontrolörleri ve “Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar” her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.

tişleri, vergi, müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru<sup>26</sup>, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır<sup>27</sup> diyerek tanzim etmiştir.

VUK'nun 135. maddesi bu adı sayılan mahsus kişilere vergi inceleme görev ve yetkisini tevdi etmiş bulunmaktadır. Bu anlamda vergi inceleme görevi mahsus bir görevdir. Bu mahsus görevi üstlenen vergi inceleme elemanları mesleki anlamda belirli sınavlardan süzülerek gelen, mesleki anlamda en üst eğitimi alan belirli bir dönem stajyer ya da yardımcı olarak çalışan ve nihayetinde bir mesleki başarı sınavına tabi tutulup geçen kişilerden müteşekkildir. Dolayısıyla vergi incelemesini yapacak olan vergi müfettişleri ve yardımcıları mesleki anlamda çok sofistike bir mesleki eğitim almaktadırlar. Vergi müfettişlerinin bu kadar ciddi mesleki eğitim almaları yapacak iş ile de çok bağlantılıdır. Zira sonuç yapacakları vergi incelemelerinde mükelleflerin haklarına, menfaatlerine ve mameleklerine dokunacaklardır. Böyle bir yetkiyi sağlıklı olarak kullanabilmeleri için mesleki anlamda çok donanımlı olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla bir vergi müfettişinin iktisat, işletme, maliye, muhasebe, vergi hukuku bilgisi ile donanımlı olmasının yanı sıra detaylı bir hukuk bilgisi ile de mücehhez olması gerekmektedir.

#### **IV. VERGİ İNCELEMESİ YETKİSİNİN ELDE EDİLMESİ SÜRECİ**

Yukarıda vergi inceleme yetkisinin kavramsal içeriğinin verilmesine çalışıldı. Şimdi ise vergi inceleme yetkisini elde edilme sürecine değinilecektir.

Vergi inceleme yetkisinin elde edilme sürecinde sadece vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları üzerinde durulacaktır. Zira vergi denetiminin önemli yükünü vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları taşımaktadır. Bilindiği gibi KHK/646, vergi denetim sisteminde ve mevzuatında bir devrim yaratmıştır. KHK/646 ile getirilen düzenlemelerden önce vergi denetim sistemi teşkilat yapısı olarak merkeze bağlı olan maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve bunların yardımcıları; taşra teşkila-

---

<sup>26</sup> Defterdar.

<sup>27</sup> VUK Taslağı **İncelemeye Yetkililer** m.102- (1) Vergi incelemesi, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş yardımcıları tarafından yapılır. (2) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar ve vergi dairesi müdürleri ile en büyük mal memuru da vergi inceleme yetkisine sahiptir.

tında ise vergi dairesi başkanlığına ya da defterdarlığa bağlı vergi denetmenleri oluşturmaktaydı.

KHK/646 ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kuruldu<sup>28</sup>. KHK/646 ile 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname önemli değişikliklere uğradı. KHK/646 ile KHK/178'in 20. maddesinin adı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olarak değiştirilmiş ve teşkilat düzeni şöyle belirlenmiştir<sup>29</sup>:

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
- Doğrudan Maliye Bakanına bağlı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanı
- Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcıları
- Grup Başkanları
- Vergi Müfettişleri (Vergi Müfettişleri; Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş yardımcısından oluşmaktadır.)

KHK/646 ile değişen KHK/178'in değişen 20. maddesine göre; Vergi Denetim Kuruluna verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Maliye Bakanının onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıklarının kurulabilmesi mümkün bulunmaktadır. Bunlar:

---

28 Vergi Denetim Kurulunun Görev ve Yetkileri: a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak. b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek. c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek. ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak. d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak. e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek. f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmalarını yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak. g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek. ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak. h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak. ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak. i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

29 Ayrıca **Bkz.** Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, m.3.

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı<sup>30</sup>.
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı<sup>31</sup>.

KHK/646 ile değişen KHK/178'in Ek Madde 29. maddesinin çerçevesinde Vergi Müfettişi olabilme ve vergi inceleme yetkisini elde edebilme süreci şöyle ifade edilebilir<sup>32</sup>:

Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi alınıp üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulmaktadır. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmibeşi<sup>33</sup>; “Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı”, “Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı” ve “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı”nda görevlendirilmektedir.

Giriş sınavında ilk yüzde yirmiye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmibeşe giremeyenler ise “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görevlendirilmektedirler.

KHK/646 ile değişen KHK/178'in Ek Madde 29. maddesinin çerçevesinde Vergi Müfettiş Yardımcılığı Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında her bir grup başkanlığı itibarıyla yer alacak sınav konuları ile ortak sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenmektedir.

---

30 Bu fıkrada belirtilen grup başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, m.8/2. (Bu grup başkanlığı, eski teşkilat yapısında vergi denetmenliğine tekabül etmektedir).

31 (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerinin görevlendirilecekleri Grup Başkanlıkları, Bakan tarafından belirlenir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, m.8/3.

32 Ayrıca **Bkz.** Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, m.10, m.11, m.12, m.13, m.14, m.15, m.16, m.17, m.18, m.19, m.20, m.21, m.22, m.23, m.24, m.25, m.26, m.27.

33 % 20'nin % 25'i.

Yapılacak yeterlik sınavında başarılı sayılabilmek için giriş sınavında alınan puanın yüzde otuzu ile yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yetmişinin toplamının yüz puan üzerinden en az altmışbeş puan olması şarttır.

Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, KHK/646 ile değişen KHK/178'in 20'nci maddesinin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar ile yeterlik sınavında başarılı olamayanlar ise Bakanlıkta derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.

Performans değerlendirme sistemi, Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin objektif, nesnel ve mukayeseli bir şekilde değerlendirilmesi için görev yaptıkları süre içindeki sınavlarda elde ettikleri başarı derecesi, grup başkanlarının Vergi Müfettişlerinin iş performansına ilişkin değerlendirmeleri, düzenledikleri vergi inceleme raporları hakkında rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmeler, düzenledikleri diğer inceleme, araştırma, görüş, denetim ve soruşturma raporları hakkında yapılan değerlendirmeler, lisansüstü eğitim düzeyleri ve benzeri kriterler esas alınarak oluşturulur. Vergi Müfettişlerinin performans değerlendirmesi takvim yılı itibarıyla yapılır<sup>34</sup>.

#### **Vergi Müfettiş Yardımcılarına Vergi İnceleme Yetkisinin Verilmesi:**

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 29. maddesine göre:

1) Vergi Müfettiş Yardımcıları, mesleğe girişlerinden itibaren fiilen 18 ay çalıştıktan sonra, Başkanlıkça tespit edilen bir tarihte yetki sınavına tabi tutulurlar. 18 aylık sürenin hesabında özel ve temel eğitimde geçen süreler de dikkate alınmaktadır. Yıllık izin ve süt izinleri hariç, 20 günden fazla olmamak üzere izinli gün sayıları ile raporlu gün sayıları fiilen çalışılan sürenin hesabında dikkate alınmamaktadır.

---

<sup>34</sup> KHK/646 ile değişen KHK/178'in 29'nci maddesinin son fıkrası: Başkanlığın görev, yetki ve sorumlulukları, grup başkanlıklarının görev alanları, performans değerlendirme sisteminin oluşturulması ve yönetimi ile Vergi Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları, mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri, yeterlikleri, yükselmeleri, grup başkanlıklarında görevlendirilmeleri ve yer değiştirme usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

2) Yetki sınavı<sup>35</sup>, Vergi Müfettiş Yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bunun uygulamasına ilişkin mesleğin gerektirdiği niteliklerin kazanılıp kazanılmadığını, performans değerlendirmesi kapsamında, ölçen bir sınavdır. Sınav sonucunda yeterli görülenlere re'sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisi verilmektedir.

3) Yetki sınavı, Başkanlıkça belirlenen esaslar çerçevesinde ve yazılı olarak yapılır. Yetki sınavında başarılı olmak için, sınav oturumlarının her birinden 100 tam puan üzerinden en az 50 puan alınması ve bütün sınav oturumlarından alınacak puanların ortalamasınının 65'den aşağı olmaması şarttır.

4) Yetki sınavında başarılı olamayanlar, en az üç ay süresince bir Vergi Müfettişinin refakatinde çalıştıktan sonra, Başkanlıkça belirlenen bir tarihte yeniden yetki sınavına girerler. Bu sınavda da başarılı olamayan veya özürsüz olarak sınava girmeyen Vergi Müfettiş Yardımcıları, performans değerlendirmesine göre başarısız sayılır. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayan bu kişiler, Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.

5) Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcıları, Başkanlıkça gerekli görülen hallerde diğer yetkili Vergi Müfettiş Yardımcıları veya Vergi Müfettişleriyle birlikte görevlendirilebilir.

## V. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK GÖREVİ VE SORUMLULUK

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile YMM'lere işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunma yetkisi verilmiştir (3568 sayılı Kanun, m.1).

---

<sup>35</sup> Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, **Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınavı, Madde 30** – (1) Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yıllık izin ve süt izinleri hariç, 20 günden fazla olmamak üzere izinli gün sayıları ile raporlu gün sayıları fiilen çalışılan sürenin hesabında dikkate alınmaz. (2) Yeterlik sınavı ile Vergi Müfettiş Yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bu mevzuatın uygulamasını; inceleme, teftiş ve soruşturma yöntemleri hakkındaki bilgilerini; mesleğin gerektirdiği diğer bilgi ve nitelikleri kazanıp kazanmadıkları ölçülür. (3) Başkanlıkça belirlenen esaslar çerçevesinde yapılan yeterlik sınavı, yazılı ve sözlü olmak üzere iki bölümden oluşur.

YMM'lerin görevlerini veya meslek konularını şöyle sıralayabiliriz:

1. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

2. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

3. 3568 sayılı Kanunun "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlıklı 12. maddesine istinaden çıkarılan Yönetmelik<sup>36</sup> çerçevesinde tasdik işlerini yapmak.

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi YMM'lerin sorumluluklarını tayin etmiş bulunmaktadır. Diğer taraftan VUK'nun Mükerrer 227. maddesi de YMM'lerin sorumluluklarını 3568 sayılı Kanun ile paralellik arzedecek şekilde tayin etmiş durumdadır.

VUK'nun Mükerrer 227. maddesi ile Maliye Bakanlığı tarafından YMM'lere tasdik raporu düzenleme yetkisi verilmiştir. Bu tasdik raporu düzenleme yetkisi ile beraber YMM'lere tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Yine aynı şekilde 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile de YMM'lere tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hükme bağlanmış bulunmaktadır.

3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine göre Yeminli Malî Müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile mu-

---

<sup>36</sup> Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar ile İlgili Olarak 02.01.1990 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Yönetmelik.



hasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli Malî Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar ile İlgili Olarak Yönetmelik”e göre düzenlenmektedir. İlgili Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş malî tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklı bulunmaktadır. Yani YMM’lerin yaptıkları tasdik nihai bir özellik arz etmemektedir. Gerektiğinde inceleme ve teftişe açık hale gelebilmektedir.

YMM’ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan ve ferî alacaklardan mükellefle birlikte müştereken ve müsteselsilen sorumlu olmaktadır<sup>37</sup>. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını da düzenleyecekleri raporda açıkça belirtmeleri gerekmektedir.

## **VI. VERGİ İNCELEME YETKİSİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olabilmenin rejimini düzenlemiş bulunmaktadır. Her ikisi de 3568 sayılı Kanun’un 4. maddesinde sayılan genel şartlara tabidir. Bunun dışında 3568 sayılı Kanun’un 5.maddesi serbest muhasebeci mali müşavir olmanın özel şartlarını saymışken 3568 sayılı Kanun’un 9. maddesi de yeminli mali müşavir olmanın özel şartlarını saymıştır. Yine serbest muhasebeci mali müşavirlik ile yeminli müşavirlik te staj ve staj süresinden sayılan hizmetler bakımından 3568 sayılı Kanun’un 6. maddesine tabi bulunmaktadır.

---

<sup>37</sup> “Yeminli mali müşavirin müsteselsil sorumluluğu nedeniyle takibi için vergi yükümlüsü hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmesine gerek olmadığı, yeminli mali müşavirler tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümlüler dışındaki kişi ve kuruluşlar nezdinde karşıt inceleme yetkisine sahip değildirler.”, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, T.20.06.1997, E.1995/444, K.1997/307, KBYİB.

Yeminli Mali Müşavirliğe ulaşabilmenin iki ana yolu vardır. Bunlardan ilki piyasadan serbest muhasebeci mali müşavirlik yolundan gelmektedir ki en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik geçmişine sahip olması gerekmektedir. Bundan sonra da yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak ve yeminli mali müşavirlik ruhsatını almış olması gerekmektedir.

Yeminli mali müşavirliğe ulaşabilmenin ikinci ana yolu ise kamu kurum ve kuruluşları yolundan gelmektedir. Ancak biz burada konumuz gereği vergi incelemesi yetkisini almış kamu görevlileri açısından durumu irdeleyeceğiz.

3568 sayılı Kanun'un yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartlarını düzenleyen 9. maddesinin<sup>38</sup> ikinci fıkrasına göre; kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri, serbest muhasebeci malî müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilmektedir. Bugünkü mevzuata göre vergi inceleme yetkisi sadece vergi müfettişlerine ve vergi müfettiş yardımcılara, ilin en büyük mal memuruna ve vergi dairesi müdürlerine münhasır bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme yetkisini kazanıp ta 3568 sayılı Kanunun istediği belirli bir süre elinde bulunduran yukarıda adı geçen memurlar doğrudan 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmış gibi kabul edilmekte ve böylece YMM sınavına alınabilmektedirler. 3568 sayılı Kanun burada bir kamu kurum veya kuruluşunda görev yapan vergi ince-

---

<sup>38</sup> 3568 sayılı Kanun, m.9- Yeminli malî müşavir olabilmek için: a) En az 10 yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik yapmış olmak, b) Yeminli malî müşavirlik sınavını vermiş olmak, c) Yeminli malî müşavir ruhsatını almış olmak, Şartları aranır. Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen (**Değişik ibare: 5786 - 10.7.2008 / m.5**) "hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile" hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci malî müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. (**Ek cümle: 5786 - 10.7.2008 / m.5**) Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz. (**Değişik son fıkrası: 5786 - 10.7.2008 / m.5**) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır.

lemesi yetkisini haiz bir memurla serbest piyasada serbest muhasebeci mali müşavirlik yapan bir meslek mensubunu eşdeğerde kabul etmektedir<sup>39</sup>. Somut olarak söylemek gerekirse 3568 sayılı Kanun “vergi inceleme yetkisi”ni YMM’lik sınavına müracaatın bir ön koşulu olarak görmektedir. Bunun ötesinde “vergi inceleme yetkisi”nin ne denli önemli ve etkin bir yetki olduğu hususuyla ilgilenmemektedir<sup>40</sup>.

Vergi inceleme yetkisi kavramı ışığında vergi müfettişliği ve YMM’liği değerlendirmekte fayda bulunmaktadır. Yukarıda bahsedildiği gibi “vergi inceleme yetkisi”nin YMM’lik sınavına bir başvuru koşulu mesabesine indirilmesi söz konusu bu yetkinin gücüne aykırılık arzeden hususlar bulunmaktadır. Bilindiği gibi vergi incelemesine YMM’lerin de tabi tutulmaları bağlı buldukları Kanunları uyarınca da mümkün bulunmaktadır. Hem VUK’nun mükerrer 227. maddesi hem de 3568 sayılı Kanun’un 12. maddesi yaptıkları tasdikten müşetereken ve müteselsilen sorumlu olduğunu hükme bağlamışlardır<sup>41</sup>. Nitekim 3568 sayılı Kanun’un 12. maddesinin 3. paragrafına göre

---

39 Bu her ikisi arasında sağlanan eşdeğerliliğin ne kadar isabetli ve adil olduğu tartışılır. Ancak 3568 sayılı Kanun YMM’lik hakkının daha önce vergi inceleme yetkisini elinde bulunduran memurların önceden kazanılmış olma hakkını ıskat etmiştir. Bilindiği gibi kaldırılmadan önce maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri staj süresi dahil sekizinci yılını ikmal ettikten sonra YMM’lik hakkını hiçbir sınava tabi olmaksızın doğrudan elde etmekteydiler. Diğer taraftan vergi denetmenleri ise bugün olduğu gibi YMM’lik sınavına tabi tutulmaktaydılar. 3568 sayılı Kanun’un bu anlamda bir eşitlik getirmiş olduğunu söyleyebiliriz.

40 Oysa ki vergi denetiminin belkemiği olan geçmişte maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerinin sekizinci yılını ikmal ettikten sonra doğrudan serbest piyasaya YMM olarak iştirak etmeleri, vergi denetim kuvvetinin had safhada zayıflamasına sebep olmaktadır. Diğer taraftan Maliye Bakanlığının yüksek icra gücü, mesleki konum ve nüfuzundan bilgi, görgü ve çevre sahibi olan vergi inceleme yetkisine haiz memurlar daha sonra YMM olarak serbest piyasaya dühul ettiklerinde önemli derecede avantaj elde etmekteydiler. Bunun ortaya çıkardığı olumsuz tablo ve karşıt lobiler neticesinde vergi müfettişleri de YMM’lik sınavına tabi olmuşlardır. Belki bu sorun vergi müfettişlerinin mesleklerinde 20. yıldan sonra YMM’liğe sınavsız geçiş hakkı verilseydi hem vergi denetim gücü kuvvet kaybetmezdi hem de vergi inceleme yetkisini elinde bulunduran vergi müfettişlerinin mesleki onurları incinme yolağına sokulmazdı.

41 Mesul oldukları sorumluluk sözleşme yaptıkları mükellefler ile bağlantılı olarak yaptıkları tasdik kapsamında sınırlı bir sorumluluktur. Nitekim Danıştay’a göre de böyledir (Danıştay 11.Dairesi Kararı, T.17.11.1999, E.1998/852, K.1999/4287, KBYİB); “Yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan ve yeminli mali müşavirlere ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı, yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulamaz.”, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, T.21.03.2008, E.2007/319, K.2008/212, KBYİB).

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş malî tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. Buna göre birer kamu görevlisi sayılan YMM'lerin de yaptıkları tasdiklerin vergi incelemesine açık olmaları yargı yolu saklı kalmak kaydıyla da olsa onları edilgen bir konumda bırakmaktadır.

Soyut ve kavramsal düzlemde vergi incelemesini yapmaya yetkili olan vergi müfettişlerinin gerek risk analizinden gerek bir ihbardan veya herhangi bir sebep olmaksızın haklarında inceleme yaptıkları YMM'ler bir kuşku altına girmekte ve ilk bakışta doğruluk karinesini kaybetmektedirler. Her ikisi de kamu adına denetim yapmalarına rağmen YMM'lerin yaptıkları denetimin vergi müfettişlerinin denetiminin altında olması her ikisi arasında hukuki statü bakımından eşitsizlik yaratmaktadır. Gerçi burada kamu görevlisi olarak kabul edilen YMM'lerin birincil çalışma saikinin kazanç elde etme olduğunu söyleyebiliriz. Vergi müfettişleri bir bordro çerçevesinde maaşa tabi olarak kamu hizmeti üretirken YMM'ler ise mükellefle yaptığı sözleşme çerçevesinde şahsi bir kazanç elde etmektedir. Kanaatimce bir sözleşme çerçevesinde elde edilen şahsi kazanç olgusu YMM'lerin hukuki statüsünü vergi müfettişlerinin yaptığı denetim neticesinde edilgen bir konuma sokmaktadır. Diğer taraftan vergi müfettişlerinin yaptıkları denetim sonucunda VUK'nun 359. madde kapsamında rastladığı suçları da doğrudan Cumhuriyet Başsavcılığına bildirme görev ve yetkisini de hesaba katarsak YMM'lerin edilgenlik konumunu artırmaktadır.

Konuya bir de vergi müfettişlerinin sahip oldukları görev ve yetkileri<sup>42</sup> kapsamında değinmek gerekli olabilir.

---

<sup>42</sup> Diğer taraftan vergi müfettişlerinin sorumluluklarına bakıldığında meslek etiği ile ilgili sorumluluklar olduğunu söyleyebiliriz. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği,  
Vergi Müfettişlerinin sorumlulukları  
MADDE 41 – (1) Vergi Müfettişleri, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki temel kural-ları göz önünde bulundururlar.  
a) Yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak ta-mamlarlar.  
b) Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda buluna-mazlar.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin (VDKY) 38. maddesinin 1. fıkrası vergi müfettişlerinin görev ve yetkilerini düzenlemiş bulunmaktadır. Vergi müfettişlerinin re'sen vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapma yetkileri bulunmamaktadır. Vergi müfettişlerinin bu görev ve yetkileri icra edebilmeleri ancak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca uygun görülen hallerde grup başkanlığınca usulüne uygun görevlendirme yapmalarına bağlıdır (VDKY, m.38/2). Buna göre vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri şöyledir: Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak; Maliye Bakanlığı ve Maliye Bakanlığına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Maliye Bakanı tarafından Vergi Denetim Kuruluna verilen inceleme, teftiş, denetim ve soruşturmaları yapmak; 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki Kanun, karar ve tebliğlere göre inceleme yapmak; 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili Mevzuat kapsamında incelemeler yapmak; 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek; Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bildirmek; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye, işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak; refakatlere verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmeler-

---

c) Refakatine verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine özel bir önem verirler ve bu amaçla refakat boyunca Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetişmelerini gözetirler.

ç) Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yaparlar.

d) Meslektaşlarına, diğer kamu görevlilerine ve ilgili diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve saygılı davranırlar.

e) İnceleme, teftiş ve soruşturma görevli buldukları sırada, bu işlerle ilgili bulunanlara konuk olamazlar, doğrudan veya dolaylı olarak soruşturma ile ilgili olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışveriş yapamazlar, borç alıp veremezler.

f) Başkanlıkça izin verilmedikçe; Başkanlık adına panel, sempozyum ve komisyonlara, kurs ve seminerlere katılamazlar, yayın yapamazlar, beyanda bulunamazlar, mesai saatleri içerisinde lisansüstü eğitim ve doktora yapamazlar, bu amaçla verilen kurslara katılamazlar.

rini Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına intikal ettirmek; Vergi Denetim Kurulu Başkanı tarafından verilen benzeri görevleri yapmak; Maliye Bakanı tarafından Vergi Denetim Kuruluna verilen her türlü görevi yapmak olarak söylenebilir.

Burada vergi müfettişlerine tevdi edilen bu kadar görev ve yetkiye bakıldığında vergi müfettişlerinin mali sistemin kalbinde yer aldıklarını düşünebiliriz. Sanki vergi müfettişi tabiri caizse bir “mali savcı” gibi geniş bir görev ve yetki ağı ile donatılmış bulunmaktadır. Buradaki fark vergi müfettişinin vergi incelemesi yapabilmesi için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının veya grup başkanlığının usulüne uygun görevlendirme yapması gerekmektedir. Vergi müfettişleri vergi denetimin haricinde başkaca mali denetimler de yapabilme imkânına sahiptir. YMM’lerin denetim ve tasdik yetkilerine baktığımızda ise bunların vergi odaklı olduğunu görmekteyiz.

## SONUÇ

Vergi Denetim Hukukunda önemli yeri olan “vergi inceleme yetkisi” yukarıda da bahsedildiği gibi mahsus kamu görevlilerine münhasır kılınmıştır.

Bu kamu görevlilerinden ilki vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi inceleme yetkisine sahip bulunmaktadırlar.

Bu kamu görevlilerinden ikincisini ise Yeminli Mali Müşavirler oluşturmaktadır. YMM’ler VUK’nun mükerrer 227. madde ve 3568 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanarak gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etmektir (3568 sayılı Kanun, m.12/1). Dolayısıyla YMM’lerin yaptıkları denetim bir “uygunluk denetimi”dir.

3568 sayılı Kanun YMM olmanın koşullarını düzenlemiş bulunmaktadır. YMM olmanın özel koşullarına baktığımızda SMMM’ler için asgari 10 yıl SMM’lik yapmış olmak, YMM’lik sınavını vermiş olmak ve YMM’lik ruhsatını almış olmak gerekmektedir.

Diğer taraftan vergi müfettişlerinin YMM olabilmesi için vergi inceleme yetkisini almış olmak ve staj süresinden sayılmak üzere en az 10 yıl çalışmış

olmak şartı aranmaktadır. Buraya bakıldığında sınavla vergi müfettiş yardımcılığına alınan kişi bu konumda 18 ay çalıştıktan sonra vergi inceleme yetkisini alma sınavına girmekte ve bu sınavda başarılı olduktan sonra 10 yıllık staj süresi başlamaktadır. Ancak vergi inceleme yetkisinin tam manasıyla alınmış olduğunun kabul edilebilmesi için vergi müfettiş yardımcısının üçüncü yılının sonunda yeterlik sınavından da geçmesi gerekmektedir. Yeterlik sınavında başarılı olduktan sonra vergi müfettiş yardımcısı vergi müfettişi olabilmektedir. Bu noktadan sonra vergi inceleme yetkisi vergi müfettişi nezdinde kemale ermiş durumdadır. Şimdi YMM'lik için süre hesabına bakarsak; YMM'lik sınavına başvurabilmek için KHK/646 ve Vergi Denetim Yönetmeliği açıkça söylemese de önce vergi müfettişi olmak lazım gelmektedir. Vergi müfettişi de vergi inceleme yetkisini mesleki stajyerlik dönemini vergi müfettiş yardımcılığı sıfatıyla yaşadığından, bu dönemin 18. ayını doldurduktan sonra sınavla almaktadır. Geriye kalan diğer 18 aylık süreyi de hesaba katarsak bir vergi müfettişinin YMM'lik sınavına başvurabilmesi için "1.5 yıl Vergi Müfettiş Yardımcılığı + 8.5 yıl Vergi Müfettişliği" yapmış olması gerekmektedir.

Vergi inceleme yetkisi YMM'lik sınavına başvuruda sadece bir ön koşul olarak kabul edilmektedir. Vergi inceleme yetkisini elinde bulunduran vergi müfettişlerinin 10 yıllık süre hesabını da temin etmeleri gerekmektedir. Vergi inceleme yetkisi elde edilmeden geçirilen mesleki süre 10 yıllık staj süresinden sayılmamaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme yetkisinin akabinde yeterlik da almak gerekmektedir ki bu da zaten vergi müfettişliğine tekabül etmektedir.

Vergi müfettişlerinin YMM olabilmeleri için TURMOB tarafından yapılan YMM'lik sınavına tabi olmaları vergi müfettişlerinin sahip oldukları vergi inceleme yetkisi ile bir çelişki arzettiği göze görünmektedir. Esasında vergi incelemesi yetkisine sahip bir vergi müfettişinin YMM'leri de denetleme yetkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi müfettişinin denetleyebildiği YMM olmada sınava tabi olması sistemin bir cilvesi olarak kabul edilebilir. Kanımca vergi müfettişliği ile YMM'lik arasında var olan astlık ilişkisi vergi müfettişlerine bir sınavla değil de yine eskiden olduğu gibi uzun bir hizmet süresinden sonra örneğin 20 yıldan sonra verilebilirdi. Nitekim 20 yılını ikmal etmiş olan vergi müfettişlerine kendileri isterlerse turneye çıkabilme seçeneğinin tanınmış olmasında olduğu gibi. Böyle bir düzenleme vergi inceleme yetkisine haiz bir vergi müfettişinin altında olan bir sınava girmesi

**24** *Gökhan Kürşat YERLİKAYA EÜHFD, C. XV, S. 1–2 (2011)*

gerekmeyecek ve hem de maliyenin denetim gücünün zayıflamasını engelleyecektir.