

SİRKÜLER
Sayı: 2015/163

İstanbul, 10.11.2015
Ref: 4/163

Konu:

VERGİ İNCELEMELERİNDE UYULACAK USUL VE ESASLAR HAKKINDA YÖNETMELİKTE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK YAYINLANMIŞTIR

06.11.2015 tarih ve 29524 sayılı Resmi Gazete’de “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” yayınlanmıştır. Yönetmelikte yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir.

1 – 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

g) Öz sermaye büyüklüğü: Hesap dönemi sonundaki bilançonun pasif tablosunda yer alan öz kaynaklar toplamını,	g) Öz sermaye büyüklüğü: Hesap dönemi sonundaki bilançoda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre hesaplanan öz sermaye toplamını,
--	---

2 – Aynı Yönetmeliğin “Vergi inceleme görevinin verilmesi” başlıklı 6. maddesinin birinci fıkrasının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

Vergi inceleme görevi yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilir.	Vergi inceleme görevi yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilir. İnceleme görev yazısı ekinde yer alan belgeler, elektronik ortamda inceleme yapmaya yetkili olanlara gönderilebilir.
---	---

3 – Aynı Yönetmeliğin “İnceleme dosyası” başlıklı 8. maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca görevin devredilmesi gerektiği durumlarda inceleme dosyası da devredilir.	İnceleme görevini veren ilgili birim tarafından görevin devredilmesinin uygun görülmesi halinde inceleme dosyası, yazı ile Grup Başkanlığına gönderilir.
--	--

4 – Aynı Yönetmeliğe, “İnceleme tutanakları” başlıklı 16. maddenin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki dördüncü fıkra eklenmiş ve müteakip fıkralar buna göre teselsül ettirilmiştir.

“(4) Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir.”

5 – Aynı Yönetmeliğin “İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar” başlıklı 17. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan “ispatlama vasıtası olduğunun” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun” ibaresi eklenmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

17/1-Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, yer alır.	17/1-Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun , tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, yer alır.
---	--

6 – Aynı Yönetmeliğe, “Raporların mevzuata uygun olması” başlıklı 18. maddenin birinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki ikinci fıkra eklenmiş ve müteakip fıkralar buna göre teselsül ettirilmiştir.

“(2) Mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelge ibraz etmesi durumunda, özelge inceleme tutanağına dâhil edilir. Özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususu, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirilir.”

VUK’nun 140. maddesinin 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 Bakanlığı’na 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....** ” hükmü yer almaktadır.

425 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde ise; “.... 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** kıstasını da tatbik edeceklerdir.**

Rapor değerlendirme komisyonları raporları **özelgelere uygunluk** yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve **varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır.** Raporunda, özalgede 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 özalgede 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 özalgenin** ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş **en güncel özelge olması** gerektiği tabiidir.” açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu tebliğin uygulanmasına yönelik olarak yayınlanan 63 No.lu VUK Sirkülerinde ise; “Söz edilen Tebliğde vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan **özelgelere uygunluk** kıstasını da tatbik edecekleri açıklamasına yer verilmiştir.

Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanunun 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgeler dikkate alınacaktır. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı **taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özelgelerin de bu kapsamda olduğu** tabiidir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Görülebileceği üzere yapılan değişiklik ile, mükelleflerin talep etmesi halinde **özelgelerin vergi müfettişleri** tarafından düzenlenen vergi inceleme tutanaklarına dahil edilmesi yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir.

7 – Aynı Yönetmeliğin “Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi” başlıklı 19. maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan “suretiyle ve” ibaresi “suretiyle hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için” olarak değiştirilmiş, “takvim yılı aşılmamak koşuluyla” ibaresinden sonra gelmek üzere “, özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde” ibaresi eklenmiş ve dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle ve takvim yılı aşılmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir.	Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için takvim yılı aşılmamak koşuluyla özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde tek bir rapor olarak düzenlenebilir.
---	---

8 – Aynı Yönetmeliğe, 23. maddeden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir.

“Uluslararası bilgi değişimi amacıyla yapılacak incelemeler

MADDE 23/A – (1) Uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hükümler çerçevesinde bilginin sağlanmasına yönelik gerçekleştirilecek araştırmalar öncelikli olarak ele alınır ve en kısa zamanda tamamlanır. Bu süre, bilgi talebinin Başkanlığa ulaştırıldığı tarihten itibaren iki ayı geçemez.”

9 – Aynı Yönetmeliğin “Birinci sınıf tüccarların gruplara ayrılması” başlıklı 24. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan “Yıllık iş hacmi 50.000.000 TL, aktif büyüklüğü 40.000.000 TL veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL’nin üzerinde olanlar ile” ibaresi “Bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50.000.000 TL’nin üzerinde olan şirketler veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL’nin üzerinde olan şirketler ve bunlara ek olarak” şeklinde değiştirilmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

(1) Birinci sınıf tüccarlar, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak aşağıdaki şekilde gruplara ayrılır:	(1) Birinci sınıf tüccarlar, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak aşağıdaki şekilde gruplara ayrılır:
a) Birinci Grup: Yıllık iş hacmi 50.000.000 TL, aktif büyüklüğü 40.000.000 TL veya öz sermaye	a) Birinci Grup: Bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif

<p>büyüküğü 15.000.000 TL'nin (1) üzerinde olanlar ile bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri.</p> <p>b) İkinci Grup: (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalanlar.</p> <p>(2) Birinci fıkrada yer alan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle yeniden tespit edilir. Bu şekilde hesaplanan tutarların % 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlık, bu şekilde tespit edilen tutarları % 300'üne kadar artırmaya veya % 50'sine kadar indirmeye (2) yetkilidir.</p>	<p>büyüküğünün aritmetik ortalaması 50.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler veya öz sermaye büyüküğü 15.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler ve bunlara ek olarak bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri.</p> <p>b) İkinci Grup: (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalanlar.</p> <p>(2) Birinci fıkrada yer alan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle yeniden tespit edilir. Bu şekilde hesaplanan tutarların % 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlık, bu şekilde tespit edilen tutarları % 300'üne kadar artırmaya veya % 50'sine kadar indirmeye (2) yetkilidir.</p>
---	---

Saygılarımızla,

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

EK:

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

(*) 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, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

YÖNETMELİK

Maliye Bakanlığından:

**VERGİ İNCELEMELERİNDE UYULACAK USUL VE ESASLAR HAKKINDA
YÖNETMELİKTE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK**

MADDE 1 – 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“g) Öz sermaye büyüklüğü: Hesap dönemi sonundaki bilançoda 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre hesaplanan öz sermaye toplamını,”

MADDE 2 – Aynı Yönetmeliğin 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“İnceleme görev yazısı ekinde yer alan belgeler, elektronik ortamda inceleme yapmaya yetkili olanlara gönderilebilir.”

MADDE 3 – Aynı Yönetmeliğin 8 inci maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(3) İnceleme görevini veren ilgili birim tarafından görevin devredilmesinin uygun görülmesi halinde inceleme dosyası, yazı ile Grup Başkanlığına gönderilir.”

MADDE 4 – Aynı Yönetmeliğe, 16 ncı maddenin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki dördüncü fıkra eklenmiş ve müteakip fıkralar buna göre teselsül ettirilmiştir.

“(4) Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir.”

MADDE 5 – Aynı Yönetmeliğin 17 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan “ispatlama vasıtası olduğunun” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun” ibaresi eklenmiştir.

MADDE 6 – Aynı Yönetmeliğe, 18 inci maddenin birinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki ikinci fıkra eklenmiş ve müteakip fıkralar buna göre teselsül ettirilmiştir.

“(2) Mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelve ibraz etmesi durumunda, özelve inceleme tutanağına dâhil edilir. Özelve mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususu, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirilir.”

MADDE 7 – Aynı Yönetmeliğin 19 uncu maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan “suretiyle ve” ibaresi “suretiyle hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için” olarak değiştirilmiş, “takvim yılı aşılmamak koşuluyla” ibaresinden sonra gelmek üzere “, özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde” ibaresi eklenmiş ve dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

MADDE 8 – Aynı Yönetmeliğe, 23 üncü maddeden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir.

“Uluslararası bilgi değişimi amacıyla yapılacak incelemeler

MADDE 23/A – (1) Uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hükümler çerçevesinde bilginin sağlanmasına yönelik gerçekleştirilecek araştırmalar öncelikli olarak ele alınır ve en kısa zamanda tamamlanır. Bu süre, bilgi talebinin Başkanlığa ulaştırıldığı tarihten itibaren iki ayı geçemez.”

MADDE 9 – Aynı Yönetmeliğin 24 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan “Yıllık iş hacmi 50.000.000 TL, aktif büyüklüğü 40.000.000 TL veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL’nin üzerinde olanlar ile” ibaresi “Bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50.000.000 TL’nin üzerinde olan şirketler veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL’nin üzerinde olan şirketler ve bunlara ek olarak” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 10 – Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 11 – Bu Yönetmelik hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

Yönetmeliğin Yayımlandığı Resmî Gazete'nin	
Tarihi	Sayısı
31/10/2011	28101
Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliğin Yayımlandığı Resmî Gazete'nin	
Tarihi	Sayısı
8/8/2012	28378