



## TAKDİR KOMİSYONU KARARLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

İsmet POLAT(\*)

### 1 - GİRİŞ

213 Sayılı Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi hükmüne göre, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde, vergi matrahı takdir komisyonu kararlarına veya vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen raporlara göre re'sen takdir edilmektedir. Matrah veya matrah farkı olarak takdir edilen tutarlar üzerinden re'sen vergi tarh edilmekte ve vergi cezaları kesilmektedir. Takdir komisyonları ve bu komisyonların çalışma düzeni ile ilgili düzenlemeler 213 Sayılı VUK'nun 72-76. maddeleri ile 31-32. ve 34-35. maddelerinde düzenlenmiştir. Aynı kanunun 114. maddesinin 2. fıkrası hükmü gereğince takdir komisyonuna sevk işlemiyle tarh zamanaşımı süresi durmaktadır.

Takdir komisyonu kararlarıyla ilgili olarak, komisyona sevk işleminin vergi sisteminde belirsizlik yaratan ve zamanaşımı süresini işlevsiz kılan bir müessese niteliğinde olduğu, keyfi uygulamalara açık olması nedeniyle mükellefler arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına yol açtığı, mükelleflerin haksız bir şekilde gecikme faizi yüküyle karşı karşıya kaldığı yönünde eleştiriler bulunmaktadır.

Takdir komisyonu kararlarına dayanılarak yapılan tarhiyatlara karşı açılan davaların, takdir edilen matrahların mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yapılan bir vergi incelemesiyle tespit edilmediği için somut delillere dayanmadığı ve davaların idare aleyhine sonuçlandığı hususu da takdir komisyonu kararlarına yönelik olarak yapılan eleştirilerdendir.

Takdir komisyonu kararlarına ilişkin yasal düzenlemeler ve vergi dairelerince yapılan başvurular üzerine verilen takdir komisyonu kararlarıyla ilgili olarak uygulamada karşılaşılan sorunlar konusundaki görüş ve önerilerimiz bu çalışmanın konusunu teşkil etmektedir.

\* Vergi Müfettişi

**2- TAKDİR KOMİSYONLARINA İLİŞKİN VUK HÜKÜMLERİ**

213 Sayılı VUK'nun re'sen vergi tarhi başlıklı 30. maddesi aşağıdaki gibidir.

*“Re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen 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.*

**(2365 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle değişen fıkra)** *Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir. ....”*

Bu fıkranın devamında ise re'sen takdir nedeni olarak sayılan özellikli fiiller ayrıca sıralanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre, re'sen takdirin, takdir komisyonu kararları veya vergi inceleme raporlarına dayanması gerektiğinden, re'sen takdir yetkisi vergi inceleme elemanları ve takdir komisyonlarınınca kullanılabilen bir yetkidir.<sup>1</sup>

Takdir komisyonlarına, çoğunlukla vergi daireleri tarafından başvurulmaktadır. Vergi dairelerince, yukarıda yazılı 30. maddenin devamında sayılan bazı fiillerin (vergi beyannamelerinin verilmemesi, yasal defterlerin tasdik ettirilmemesi, verilen beyannamelerde matraha yönelik bilgilerin yer almaması vb.) vuku bulması halinde matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulabilmektedir. Mükellefler de bazı mal ve hizmetlerin emsal değerlerinin veya deprem, sel baskını veya başka nedenlerle oluşan değer kayıplarının tespiti için takdir komisyonlarına başvurabilmektedirler. Takdir komisyonlarına ilişkin düzenlemeler, sadece Maliye Bakanlığı'nı değil diğer kurum ve kuruluşları da (Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Çevre ve Orman Bakanlığı, İl Valilikleri, Belediyeler, Tapu Sicil Müdürlükleri, Sanayi ve Ticaret Odaları, Esnaf Odaları vb.) ilgilendirmektedir.

Bu çalışmamızın kapsamı, vergi dairelerince yapılan talepler üzerine verilen takdir komisyonu kararları ile sınırlı olup mükelleflerin talepleri üzerine verilen takdir komisyonu kararlarını kapsamamaktadır. 213 Sayılı VUK'nun yürürlüğe girdiği 1961 yılından beri vergi sistemimizde yer alan takdir komisyonlarına ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibidir.

213 Sayılı VUK'nun 72. maddesine göre takdir komisyonları, illerde defterdarın, ilçelerde mal-müdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Aynı kanunun 73. maddesine göre bu üyeler, tüccarlar için ticaret odasınınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilirler.

213 Sayılı VUK'nun 74. maddesine göre takdir komisyonlarının, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapma ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etme görevlerinin bulunduğu, bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyeceklerini, ancak hatalı gördükleri muamelelerde, vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecbur olduklarını hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 75. maddesine bu komisyonlar,

<sup>1</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1995, Sayı:161

görevleri dolayısıyla inceleme yetkisine haiz olup bazı değerlendirme işlemleri için bilirkişiye de müracaat edebilirler. 76. maddesi hükmünce, takdir edilen matrahlar mükellef tarafından beyan edilen matrah-tan düşük olamayacaktır.

Takdir komisyonu kararlarında bulunması gereken hususlar kanunun 31. maddesinde sayılmıştır. Aynı kanunun 34-35. maddesi hükümlerine göre takdir komisyonu kararlarına göre yapılacak vergi tarhiyatları ihbarname ile mükellefe tebliğ edilecek, ihbarname ekinde takdir komisyonu kararının bir sureti bulunacaktır.

Takdir komisyonlarının örgütlenmesi ve çalışma düzenine ile ilgili yasal düzenlemeler özetle yukarıdaki gibi olup, bu komisyonların yeniden yapılandırılarak, çağın gereklerine uygun daha işlevsel kurumlar haline getirilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır.<sup>2</sup>

213 Sayılı VUK'nun 114. maddesi "vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." hükmünü içermektedir. Dolayısıyla takdir komisyonuna sevk edilen mükellefler için zamanaşımı süresi idare lehine olarak, bir yıl süreyle uzayabilmektedir.

### **3- TAKDİR KOMİSYONU KARARLARININ HUKUKSAL NİTELİKLERİ ve ETKİNLİĞİ AÇISINDAN YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER**

#### **3.1- Takdir Komisyonuna Sevk İşlemi Bir Gerekçeye Dayanmalıdır**

Önceki kısımda da açıklandığı üzere, VUK'nun 30. maddesinde re'sen takdir nedeni "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmaması" olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin 2. fıkrasında sayılan fiillerin bulunması halinde ise "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmadığının kabul edilmesi gerektiği" belirtilmiştir.

Vergi matrahlarının maddi delilere dayanılarak tespitinin mümkün olmaması veya maddi delillere dayanılarak matrah tespiti mümkün olsa bile tespit edilen değer iktisadi konjonktüre ve ilgili kıymetin gerçek değerine uymayabilmektedir. Böylesi durumların ortaya çıkması halinde ihtiyaç duyulan organ takdir komisyonlarıdır.<sup>3</sup>

213 Sayılı VUK'nun 30. maddesinde sayılan;

- Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

- Verilen beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

- Yasal defterlerin tamamen veya kısmen incelemeye ibraz edilmediği tespit edilirse,

- Yasal defterlerin tamamen veya kısmen tasdik ettirilmediği tespit edilirse,

- 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi,

<sup>2</sup> YÜCEL Mehmet, "Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren" Mali Çözüm Dergisi, 2010 Sayı: 97

<sup>3</sup> ÖZYER Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği Yay., 2001, Sayfa: 91

fiillerinin vuku bulması halinde mükelleflerin takdir komisyonuna sevk edilmesi mümkündür. Bu fiiller, vergi dairesince yapılacak kısa bir araştırma sonucunda tespit edilebilen fiillerdir.

Hiç şüphesiz, re'sen takdir nedenleri, 213 Sayılı VUK'nun 30. maddesinin 2. fıkrasında sayılanlarla sınırlı değildir. Bu fıkrada sayılmamış olmakla beraber, 1. fıkradaki "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmaması" tanımına uygun fiillerin tamamının re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmesi gerekir.

Bu fiillere örnek olarak;

- yapılan yoklamalarda, mükellefin kayıt ve beyan dışı çalıştığı tespit edilmesi,
  - yoklamalar sonucu, mükellefin bilinen adreslerinde bulunmadığının tespit edilmesi,
  - Gayriaktif olduğu tespit edilen mükellefin matrahlı beyanname vermesi,
- fiillerini sayılabılırız.

Yukarıda sayılan fiillerin, 213 Sayılı VUK'nun 135. maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından yapılan incelemelerde de tespit edilmesi mümkündür. Vergi incelemesine yetkili kişilerce, sözkonusu fiiller nedeniyle re'sen matrah takdir edilmesi ve takdir edilen matrah üzerinden vergi tarhiyatının önerilmesi durumunda, mükelleflerin ayrıca takdir komisyonuna sevk edilmesine gerek bulunmamaktadır. Çünkü vergi inceleme elemanlarınca tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen vergi tarhiyatı yapılması gerektiği 30. madde hükmü gereğidir.

Mükelleflerin, 30. maddede re'sen takdir nedeni sayılan,

- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,

fiilleri nedeniyle de takdir komisyonuna sevk edilmeleri mümkündür.

Dikkat edileceği üzere, bu fiiller vergi dairesince yapılacak kısa bir araştırma sonucu tespit edilebilecek fiiller olmayıp bir araştırma ve inceleme sonucu ortaya konulması gereken fiillerdir. Dolayısıyla, öncelikle bir araştırma ve incelemenin yapılarak re'sen takdir nedenlerinin ortaya konulması gerekir.

Vergi incelemesine yetkili kişiler, yaptıkları incelemeler sonucunda düzenledikleri raporlarda matrah takdirinin takdir komisyonu marifetiyle takdir edilmesi gerektiğini önerebilirler. Ancak, bu şekilde düzenlenen raporlarda mutlak suretle re'sen takdir nedenine yer verilmesi gerekir. Re'sen takdir nedeninin bulunmaması halinde, vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurabilmesine olanak yoktur.<sup>4</sup>

Yukarıda açıklanan gerekçeler ortaya konulmadığı müddetçe mükelleflerin takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Aksi takdirde, takdir komisyonuna sevk işlemi, Anayasa Mahkemesi kararlarında da belirtildiği üzere, idarenin keyfi uygulamalarına yol açabilecektir. Bu işlemle mükellefler arasında eşitsizlik yaratılacağından güvensiz ve belirsiz bir durum ortaya çıkacaktır.

Zaman zaman sahte belge kullanma fiilinden dolayı katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi, haksız yere vergi iadesine sebebiyet verilmesi ve benzeri fiiller nedeniyle de mükelleflerin takdir komisyonlarına sevk edildikleri, takdir komisyonunun da sözkonusu vergi farklarına isabet edecek şekilde matrah takdir ettikleri görülmektedir. Takdir komisyonuna sevk işleminin matrah takdirini gerektiren gerekçelere dayanması gerekmektedir. Sadece matrah takdiri yetkisi bulunan takdir komisyon-

<sup>4</sup> ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yay., Nisan 2007, Sayfa:223

larının, vergi farkı doğuran işlemler nedeniyle takdir yapmalarına imkan bulunmadığından vergi farkı doğuran fiiller nedeniyle, takdir komisyonuna sevk edilmesi hukuki dayanaktan yoksun bir işlemdir.

### **3.2- Takdire Sevk İşlemi Gerekçesiyle Birlikte Mükellefe Duyurulmalıdır**

Mükellefler, çoğu zaman zamanaşımı süresinin durdurulması amacıyla komisyona sevk edilmektedirler. Bu işlem idarenin bir iç işleyişi olarak cereyan ettiğinden mükellefin haberdar olması da mümkün olmamaktadır.<sup>5</sup> Takdir komisyonu kararlarından, kararlar üzerine yapılan tarhiyatların ihbarnameleri ile tebliğ edilmesinden sonra mükelleflerin haberi olabilmektedir. Sürecin mükellefin haberi olmasızın ilerlemesi, hukuk devleti ilkesine aykırı bir idari işlemdir. İdarenin şeffaflığına gölge düşüren bu uygulama, çağdaş yönetim anlayışıyla da bağdaşmamaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, takdir komisyonuna sevk gerekçesi ve sevk tarihi konusunda mükellefin bilgilendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu uygulama, mükelleflerden takdir komisyonuna bilgi ve belge aktarımını sağlayabileceğinden takdir komisyonlarının karar vermesini kolaylaştıracak ve komisyon kararlarının daha somut verilere dayanmasını sağlayacaktır. Mükellef, yapılan idari işlemin bütün süreçleri hakkında bilgi sahibi olacağından, hem idarenin şeffaflığı ve çağdaş yönetim ilkelerine, hem de hukuk devleti ilkesine uygun bir uygulama olacaktır.

### **3.3- Vergi İnceleme Elemanlarınca Düzenlenen Yazılar ve Raporlar Üzerine Takdir Komisyonuna Sevk İşlemleri Şartlara Bağlanmalıdır**

Önceki kısımda da açıklandığı üzere, vergi incelemesi sırasında mükellef hakkında çeşitli tespitler yapılabilmesine rağmen matrah takdiri için yeterli doneye ulaşılmamış olabilir. Böyle bir durumda vergi inceleme elemanınca düzenlenen raporda, yeterli doneye ulaşılmamış olması nedeniyle matrahların takdir komisyonu marifetiyle takdir edilmesi önerilebilmektedir. Ancak, sözkonusu raporların takdir komisyonu kararlarına gerekçe olabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir.

Vergi inceleme elemanlarının, çoğunlukla zamanaşımı süresinin durdurulması amacıyla, herhangi bir araştırma yapmadan düzenledikleri yazı ve raporlarla mükellefleri takdir komisyonuna sevk etmeleri uygulamasına da sık sık rastlanmaktadır. Kanımızca, vergi incelemesiyle birlikte zamanaşımı süresinin de durdurulması sonucunu doğuran bu uygulamadan vazgeçilmesi, takdir komisyonuna sevk edilen mükellefler hakkındaki incelemelerin, takdir komisyonuna sevk tarihi itibarıyla, sonuçlandırılması gerekmektedir.

Takdir komisyonu kararları, matrah tespiti için maddi delil bulunmadığı gerekçesine dayandığından, verilen takdir komisyonu kararlarının aksini ispatlamak görevi mükellefe düşmektedir. Düzenli olarak defter tutan ve belge düzenine uyan mükelleflere ait vergi matrahlarının maddi delillere dayanılarak tespiti mümkün olduğundan bunun aksini ispatlamak ise inceleme elemanına düşmektedir.<sup>6</sup> Bu yönüyle bakıldığında da, takdire sevk işlemlerinin mutlak olarak yasal bir gerekçeye dayanması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme elemanlarının, re'sen takdir nedeni bulunup bulunmadığı konusunda herhangi bir araştırma yapılmaksızın düzenledikleri yazı ve raporlar, takdir komisyonuna sevk gerekçesi yapılmamalıdır.

<sup>5</sup> ÇAMLICA Mustafa, Ernest&Young ve Kuzey YMM A.Ş., Sirküler No:069 (04.08.2010), www.vergidegundem.com,

<sup>6</sup> KARAKOÇ Yusuf, a.g.m.

Dikkat edilmesi gereken ikinci husus da sözkonusu raporun tarh zamanasını süresi içerisinde düzenlenmesi ve bu süre içerisinde takdir komisyonuna tevdi edilmesi gerektiğidir. Bunun aksi işlemler, mükelleflerin tarh zamanasını süresinden sonra takdir komisyonuna sevk edilmesi anlamına gelmektedir. Vergi inceleme elemanlarınca tarh zamanasını süresinden sonra düzenlenen raporlar ayrı bir başlık altında irdelenecektir.

### 3.4- Takdir Komisyonunda Geçen Süre İçin Gecikme Faizi Uygulanmamalıdır

Bilindiği üzere, Anayasa Mahkemesi 08.01.2010 Tarih ve 27456 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 15.10.2009 Tarih ve Esas 2006/124, Karar 2009/146 Sayılı Kararıyla, takdir komisyonlarının herhangi bir süreye bağlı olmayan karar verme sürelerine ilişkin hüküm içeren 213 Sayılı VUK'nun 144. maddesinin 2. fıkrası iptal edilmiş, bunun yerine 6009 Sayılı yasa ile getirilen mevcut düzenlemeyle bu süre bir yıl olarak sınırlandırılmıştır.

213 Sayılı VUK'nun 114. maddesi hükmüne göre takdir komisyonuna sevk edilmesiyle birlikte zamanasını süresi durmakta, kalan süre komisyon kararının vergi dairesine tevdi edildiği tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır. Bu şekilde durdurulan süre bir yılı geçemez. Bu hükümlerle, vergi idaresine tarh zamanasını süresinin bitiminden sonraki bir yıl içerisinde dahi tarhiyat yapabilmeye olanağı sağlanmaktadır. Takdir komisyonu kararı üzerine tarhiyat işlemi yapılmakta ve gecikme faizi uygulanmaktadır.

Belirlenen bir yıllık süre makul bir süre olarak kabul edilse dahi, takdir komisyonunda geçen süre için gecikme faizi uygulanması mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmakta ve kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkarmaktadır.<sup>7</sup>

Yukarıda bahsi geçen Anayasa Mahkemesi Kararının gerekçelerinden biri de, bilgisi dahi yokken takdir komisyonuna sevk edilmiş mükelleflerin yıllar sonra karşı karşıya kaldıkları gecikme faizleriydi. Takdir komisyonunda geçen sürelerin gecikme zammının hesabında dikkate alınması, mevcut düzenlemenin bir eksikliğidir. Bu haliyle bakıldığında, 6009 Sayılı Yasa ile yapılan düzenleme Anayasa Mahkemesinin iptal kararını karşılamaktan uzaktır.<sup>8</sup> Takdir komisyonundaki gecikmelerin idarenin zamanında ve etkin çalışmamasından kaynaklandığı da iddia edilmektedir.<sup>9</sup>

Dolayısıyla, takdir komisyonunda geçen sürenin gecikme faizinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiği görüşündeyiz. Aynı şekilde, hakkında vergi incelemesi başlatılan mükellefler hakkında da, vergi incelemesinde geçen süre için gecikme faizinin uygulanmaması gerekmektedir.

### 3.5- Takdir Komisyonlarının Fiziki Koşullar ve İnsan Kaynakları Yönünden Güçlendirilmesi Gerekir

Gerek örgütlenme ve iş yoğunluğundan kaynaklı ve gerekse fiziki koşullar ve insan gücünden kaynaklı yetersizlikler nedeniyle, takdir komisyonlarının zamanında ve etkin karar veremedikleri yönünden eleştiriler bulunmaktadır.<sup>10</sup>

Takdir komisyonu üyelerinin bir kısmı Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışanlardan oluşmakla bir-

<sup>7</sup> ALKİŞ Serdar, "Takdir Komisyonları Hala Can Simidi", Vergi Dünyası Dergisi,

<sup>8</sup> DOĞRUSÖZ Bumin, "Tarh Zamanasında Son Durum", Referans Gazetesi, 05.08.2010

<sup>9</sup> KÜÇÜK Şaban, "Takdir Komisyonu Vergi Zamanasını Süresini En Fazla Bir Yıl Süreyle Durdurabilir", Yaklaşım Dergisi, 2010/Eylül, Sayı:213

<sup>10</sup> DOĞRUSÖZ Bumin, "Takdir Komisyonu Kararına Dayalı Tarhiyatlar", Referans Gazetesi, 17.05.2010

likte, bir kısmı dışarıdan seçilen üyelere oluşmaktadır. Dolayısıyla, bütün üyeler maliye ve vergi mevzuatı konularında konularda yeterli donanıma sahip değildirler. Takdir komisyonlarının bilirkişilik müessesesine başvurma olanakları olmakla beraber, çeşitli nedenlerle bu müesseseye başvurulmamaktadır. 213 Sayılı VUK'nun 75. Maddesi hükmüne göre, takdir komisyonlarının vergi incelemesi yapma yetkileri de bulunmaktadır. Tarh zamanasını süresi geçtikten sonra mükelleften defter ve belge istenememesi, takdir komisyonlarının vergi incelemesi açısından yeterli donanıma sahip olmamaları, mükelleflerin bulunmaması ve benzeri nedenlerle böyle bir yöntemle de başvurulmamaktadır. Vergi incelemesinin uzmanlık gerektiren bir alan olması, takdir komisyonu üyelerinin vergi inceleme elemanları kadar vergi mevzuatına hakim olamamaları ve hatta bazı üyelerin vergi idaresi dışındaki kişiler olması hususları bir arada değerlendirildiğinde bu yöntemin uygulanması imkanı bulunmamaktadır.

Oysa takdir komisyonu kararlarının ekinde, matrah takdirine dayanak teşkil eden bilgi ve belgelerin olması ve gerekçelerinin belirtilmesi gerekir. Takdir komisyonları hiç araştırma ve inceleme olmaksızın matrah takdir edemezler.<sup>11</sup> "Takdir kararları, vergiye tabi gelir veya kıymetin özel teknik bilgi ve uzmanlığa dayanılarak takdir ve tahmininden ibaret teknik bir düşünce, teknik bir tespit ve takdiri bir delildir."<sup>12</sup>

Bu nedenlerle, takdir komisyonlarının gerek teknolojik ve fiziki koşullar ve gerekse insan kaynakları yönünden güçlendirilmesi ve bu komisyonlarda sürekli görevle çalıştırılmak üzere yeterli sayıda uzman bulundurulması gerekmektedir. Bu yöntemle takdir komisyonlarının, somut ve bilimsel verilere dayanan isabetli kararlar vermeleri sağlanacaktır.

#### **4- TAKDİR KOMİSYONU KARARLARIYLA İLGİLİ OLARAK UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

##### **4.1- Vergi İnceleme Elemanlarının Tarh Zamanasını Süresi Geçtikten Sonra Düzenledikleri Raporlar Üzerine Verilen Takdir Komisyonu Kararları**

Vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen ve önceki kısımda belirttiğimiz genel şartları taşıyan raporlar üzerine mükellefler takdir komisyonuna sevk edilebilir. Takdir komisyonları da bu raporları yazılı gerekçe kabul ederek re'sen matrah takdiri yoluna gidebilir. Olması gereken durum bu olmakla birlikte bazen farklı uygulamalara da rastlanmaktadır.

Vergi inceleme elemanları, tarh zamanasını süresi içerisinde sonuçlandıramadıkları inceleme dosyalarını, zamanasını süresini durdurmak için öncelikle takdire sevk ettirmekte, tarh zamanasını süresinden sonra rapor düzenlemektedirler. Takdir komisyonları da bu raporlara göre matrah takdirinde bulunmaktadırlar.

Vergi inceleme elemanlarının da takdir komisyonlarının da matrah takdir yetkileri bulunmasına rağmen, takdir yetkisi olan iki kurumdan birinin diğerinin kararına göre matrah takdirinde bulunmasının VUK hükümlerine aykırı olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır.<sup>13</sup> Bilindiği üzere, daha önceleri vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlar takdir komisyonuna sevk edilmekte, matrah takdiri

<sup>11</sup> Danıştay 4. Dairesi, 20.02.1984 Tarih, Esas No: 1982/4284, Karar No: 1984/631

<sup>12</sup> KARAKOÇ Yusuf, ag.m.

<sup>13</sup> SAKAL Mustafa, ALPASLAN Mustafa, "Zamanasını Süresi Bitmek Üzere İken Takdire Sevk Olunan Vergi Mükellefi Hakkında Vergi İncelemesi", www.mustafaalpasan.com.

bu komisyonlarca yapılmaktaydı. Ancak, 2791 Sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile 01.01.1983 tarihinden beri bu uygulamaya son verilmiştir. Bu tarihten itibaren yürürlüğe giren düzenlemeyle, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarhiyatı yapılmaktadır.

Bu nedenlerle vergi inceleme elemanının, zamanaşımı süresi içerisinde tarhiyata yönelik rapor düzenlemeyerek incelemeyi sonuçlandırması gerekir. Aksi takdirde, yine tarh zamanaşımı süresi içerisinde bir rapor düzenleyerek incelemeyi sonuçlandırması ve mükellefi takdir komisyonuna sevk etmesi gerekmektedir. Hakkında vergi incelemesi yürütülen mükellefin takdir komisyonuna da sevk edilmesi uygulamasına son verilmelidir.

Bu yöntemin ikinci sakıncası ise, uygulamanın vergi incelemesinin tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerektiği yönündeki 213 Sayılı VUK'nun 138. maddesi hükmüne aykırı olmasıdır. Söz konusu kanun hükmüne göre, vergi incelemesinin tarh zamanaşımı süresi içerisinde bitirilmesi gerekir.

Takdir komisyonlarına başvurmakla tarh zamanaşımı süresi durmakta, ancak vergi incelemesi için zamanaşımı süresi durmamaktadır. Tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla birlikte mükellefin defter ve belgeleri saklama ve ibraz etme mecburiyeti ortadan kalkmaktadır. Defter ve belgeler tarh zamanaşımı süresi içinde ibraz edilse bile mükellefin tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzenlenen inceleme tutanağını imzalaması da usul yönünden sakıncalı bir durumdur.<sup>14</sup>

Dolayısıyla, tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra düzenlenen raporlara göre yapılan matrah takdirleri yasal dayanaktan yoksun olup usul yönünden hatalı işlem niteliğindedir. Çünkü takdir komisyonu kararına dayanak teşkil eden raporlar tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra düzenlenen raporlardır. Vergi inceleme tutanağı tarh zamanaşımı süresi içerisinde düzenlenmiş olsa bile inceleme tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra sonuçlanmıştır. Kanımızca, takdir komisyonlarının bu şekilde düzenlenmiş raporlara göre matrah takdirinde bulunmaları mümkün değildir. Tarh zamanaşımı süresi içerisinde sonuçlandırılmayacağı anlaşılan incelemelerle ilgili olarak, tarh zamanaşımı süresi dolmadan düzenlenecek bir rapor (re'sen takdir nedenlerini de içeren) ile incelemenin sonuçlandırılması ve raporda belirtilecek hususlara göre takdir komisyonuna sevk edilmesi gerekmektedir. Tarh zamanaşımı süresi içerisinde sonuçlandırılmayan inceleme dosyalarının ise iade edilmesi gerekmektedir.

#### 4.2- Potansiyel Mükellefler Hakkında Verilen Takdir Komisyonu Kararları

Potansiyel mükellef olmakla beraber, Maliye Bakanlığı'nca veya başka kurumlarca (Hazine Müsteşarlığı, BDDK, Merkez Bankası vb) yapılan araştırmalar sonucunda, vergilendirme konusuna giren bir kısım faaliyetlerinin olabileceğinden şüphelenilen kişiler hakkında da vergi incelemesi yapılabilmektedir.

İnceleme elemanlarının zaman zaman bu durumda olan mükellefler hakkında takdir komisyonuna sevk edilmeleri gerektiği yönünde yazılar yazdıkları ve vergi dairelerinin de bu doğrultuda mükellefleri takdir komisyonuna sevk ettikleri görülmektedir. Hatta bu durumda olan mükellefler için, tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra da raporlar düzenlenebilmektedir.

Potansiyel mükelleflerin, herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmaksızın, takdir komisyonuna sevk edilmelerinin usul yönünden hatalı bir işlem olduğu kanaatindeyiz. Konuya ilişkin yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, takdir komisyonu sadece matrah takdiri yapmakla yetkilidir. Potan-

14 ALKIŞ Serdar, a.g.m.



siyel durumda olan mükelleflerin, potansiyel mükellefiyetin kapsamı dışına çıkan bir faaliyetinin olup olmadığı, var ise bu faaliyetin ne olduğu konularında herhangi bir değerlendirme olmadan, mükelleflerin takdir komisyonuna sevk edilmeleri hususu kanımızca Anayasaya da aykırıdır.

Bilindiği üzere, Anayasamızın 73. maddesinde de ifadesini bulan “kanunsuz vergi olmaz” ilkesinin gereği olarak, vergi sistemimizde her vergi türüne yönelik bir vergi kanunu bulunmaktadır. Bir vergi türü ile ilgili kanunda o verginin konusu, mükellefinin kimler olduğu, vergiyi doğuran olayın nasıl oluştuğu yönünde hükümler bulunmaktadır. Oysa, haklarında, başkaca bir faaliyette (ticari faaliyet, ziraai faaliyet, serbest meslek faaliyeti, diğer kazanç ve irat vb) buldukları yönünde herhangi bir tespit bulunmayan potansiyel mükelleflerin, matrah takdiri talebiyle takdir komisyonuna sevk edilmeleri bu yönüyle Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.

Bu mükellefler hakkında, öncelikle potansiyel mükellef olmadıklarının, başka faaliyetlerde bulduklarının ve re’sen takdir nedenlerinin oluştuğu hususlarının ortaya konulması gerekir. Mükellefin hangi faaliyetle uğraştığı, bu faaliyetlerin hangi vergi dairesinin çalışma alanında ve ne zamandan beri icra edildiği, halen devam edip etmediği, sonuçlanmış ise hangi tarihte sonuçlandığı, hangi vergi kanunlarının uygulanması gerektiği konusundaki değerlendirmeler yapıldıktan sonra mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bunun aksine bir uygulama, usul yönünden hatalı olduğu gibi Anayasamızın 73. maddesi hükmüne de aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle bu tür uygulamalara son verilmesi gerekir.

#### **4.3- Sahte Belge Komisyonculuğu Faaliyetinde Bulunan Mükelleflerle İlgili Takdir Komisyonu Kararları**

213 Sayılı VUK’nun 9. maddesi hükmüne göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Bu kanun hükmü dikkate alındığında, konusu suç olan fiillerden kaynaklanmakla beraber vergi konusuna giren faaliyetlerin de vergilendirme kapsamına alınması gerekmektedir.

Vergi uygulamalarında en çok karşılaşılan durumlardan biri, mükelleflerin beyan ettikleri faaliyet yerine sahte belge komisyonculuğu faaliyetinde buldukları konusunda yapılan tespitlerdir. Bu mükelleflerin faaliyeti, iştigal edeceklerini beyan ettikleri faaliyetler değil, herhangi bir mal ve hizmet hareketine dayanmayan sahte belge düzenleme ve bu belgeleri talep eden mükelleflere komisyon geliri karşılığında satma faaliyetidir. 213 Sayılı VUK’nun 359. maddesi hükmüne göre kaçakçılık sayılan bu fiil, aynı zamanda hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçlar arasında da sayılmıştır.

Vergi incelemesine yetkili kişilerce düzenlenen vergi tekniği raporlarında, sözkonusu mükelleflerin beyan ettikleri faaliyet türü yerine sahte belge komisyonculuğu faaliyetinde buldukları tespit edilmekle birlikte, sözkonusu faaliyetten elde edilen gelire ait vergi matrahlarının takdir komisyonu marifetiyle takdir edilmesi önerilmektedir. Takdir komisyonları bu raporları esas alarak matrah takdirlerini yapmakta, vergi daireleri de bu matrahlar üzerinden üç kat vergi ziyai cezasını içeren vergi tarhiyatı yapmaktadırlar.

213 Sayılı VUK’nun 73. maddesine göre, takdir komisyonu üyelerinin bir kısmı Maliye Bakanlığı’nı temsil eden üyelerdir. Diğer üyeler de, tüccarlar için ticaret odasınınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir.

Dolayısıyla, takdir komisyonlarının oluşumunda idare egemen olmakla birlikte toplantılara yükümlünün sanat veya mesleki faaliyet bakımından bağlı olduğu teşekküllerden seçilmiş üyelerin de katılması gerekir.<sup>15</sup> Komisyon toplantılarına mükellefin sanat veya meslek bakımından bağlı veya ilgili olduğu teşekkülden, servet takdiri işlerinde ise yalnız Ticaret Odasından seçilen üyeler iştirak eder.

Yukarıdaki yasal düzenleme dikkate alındığında, takdir komisyonu, bir kısmı Maliye Bakanlığı'nı bir kısmı da mükellefi temsil eden üyelerden oluşmaktadır. Komisyonun, Maliye Bakanlığı'nı temsilen katılan üyeler dışındaki üyelerinin, hakkında takdir kararı verilecek mükellefin faaliyeti konusunda bilgi sahibi olan ve bu faaliyetlerdeki uygulamayı bilen üyeler olması gerekmektedir. Aksi takdirde, komisyon kararları temsil yönünden sağlıklı olmayacaktır. Takdir komisyonu toplantılarına katılan üyelerin, gerçek faaliyeti "sahte belge komisyonculuğu" olan mükellefi temsil edip etmedikleri veya böyle bir temsili kabul edip etmedikleri yoruma açık bir konudur. Toplantılara, mükellefiyet tesisi sırasında beyan etmiş olduğu faaliyeti temsilen üye katılması da, sözkonusu komisyon kararını yasal düzenlemeye aykırı hale getirmektedir. Çünkü, mükellefin gerçek faaliyeti mükellefiyet tesisi sırasında beyan edilen faaliyet değil sahte belge komisyonculuğu faaliyetidir. Bu nedenle, yapılacak yasal düzenlemeyle, takdir komisyonlarının konusu suç teşkil eden faaliyetlerde bulunan mükelleflerle ilgili karar vermeleri konusundaki tereddütler giderilmelidir.

Konusu suç olan faaliyetlerle ilgili takdir komisyonu kararlarında yasal anlamda sakınca teşkil eden ikinci önemli husus uygulanan vergi ziyaı cezasıdır. Bilindiği üzere, 213 Sayılı VUK'nun 344. maddesi hükmüne göre, genel anlamda vergi ziyaı cezasının tutarı, ziya uğratılan verginin bir katıdır. Ancak, vergi ziyasının aynı kanunun 359. maddesinde belirtilen fiillerden kaynaklanması halinde, bu ceza üç kat olarak uygulanmaktadır.

Yukarıda açıklanan sahte belge düzenleme faaliyetinden elde edilen gelirlerle ilgili takdir komisyonu kararları üzerine vergi dairelerince üç kat vergi ziyaı cezası kesilmektedir. Kanımızca, vergi dairelerinin, takdir komisyonu kararları üzerine tarh edilen vergiler üzerinden, üç kat vergi ziyaı cezası uygulanması da yoruma açık bir konudur. Takdir komisyonlarının sadece matrah takdir etme yetkileri bulunmakta olup, vergi ziyasının hangi fiilden kaynaklandığını belirleme yetkileri bulunmamaktadır.

Vergi İnceleme raporları esas alınarak yapılan tarhiyatlarda üç kat vergi ziyaı cezası uygulama imkânı bulunmaktadır. Çünkü inceleme elemanı düzenlemiş olduğu raporlarda, vergi ziyasının hangi fiilden kaynaklandığını ortaya koyabilmekte ve hangi cezanın uygulanması gerektiğini önerebilmektedir. Ancak, sadece matrah takdir etme yetkisi bulunan takdir komisyonu kararında fiil belirtilmediğinden, bu kararlara göre üç kat vergi ziyaı cezası uygulanması için mevcut yasal düzenlemelerde değişiklik yapılması gerekmektedir.

## 5- SONUÇ

Takdir komisyonu kararlarına ilişkin yasal düzenlemeler ve uygulamada karşılaşılan sorunlara dair görüş ve önerilerimiz çalışmamızın önceki kısımlarında ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu komisyonlarının vergi sistemi içerisinde gerekli kurumlar oldukları tarafımızca kabul edilmekle birlikte, işlevselliklerinin artırılması ve uygulamadan kaynaklanan sorunların çözümü konusundaki görüş ve önerilerimiz özetle aşağıdaki gibidir:

<sup>15</sup> Danıştay 4. Dairesi, 27.02.1980 Tarih, Esas No: 1979/2644, Karar No: 1980/588

- Takdir komisyonuna sevk işleminin mutlak suretle yasal gerekçeye dayandırılması, 213 Sayılı VUK'nun 30. maddesi hükmüne uygun re'sen takdir nedeninin ortaya konulması gerekmektedir. Mükellef hakkındaki takdire sevk işleminin bu şekilde düzenlenmiş yazılı gerekçe ile birlikte komisyona sevk edilmesi gerekir. Vergi incelemesine yetkili kişilerce düzenlenen raporların takdir komisyonuna sevk işleminin gerekçesi olabilmesi için, raporlarda re'sen takdir nedeninin açık bir şekilde ortaya konulması ve bu raporların tarh zamanaşımı süresi içerisinde komisyona sevk edilmesi gerekmektedir.

- Takdir komisyonuna sevk edilen mükelleflerin takdire sevk tarihi ve takdir gerekçeleri konusunda bilgilendirilmesi gerekmektedir. Takdir komisyonu kararlarının hukuki yönden daha etkin olmasını sağlayacak bu uygulamayla, sözkonusu işlemler hem idarenin şeffaflığı ve çağdaş yönetim ilkelerine ve hem de hukuk devleti ilkesine uygun olacaktır.

- Takdir komisyonlarında geçen süreler nedeniyle, mükellefler yüksek tutarda gecikme faizi ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Mükelleflerin takdir komisyonuna gecikmeli olarak sevk edilmeleri veya takdir komisyonlarının gecikmeli olarak karar vermeleri daha çok idarenin çalışma sisteminden kaynaklanmakla beraber, bu durum mükellef açısından ayrıca bir maliyet unsuru olmaktadır. Bu nedenle, takdir komisyonunda geçen süre için gecikme faizi uygulamasının durdurulması gerektiği kanaatindeyiz.

- Takdir komisyonlarının çalışma koşullarının iyileştirilmesi, teknolojiden yararlanma yönünde olanaklarının düzeltilmesi, gerekli insan gücüne kavuşturulması ve bu komisyonlarda yeterli sayıda uzman çalıştırılması gerekmektedir. Bu uygulama ile takdir komisyonları vergi sistemi içerisinde daha etkin bir konuma kavuşacak, verilen kararlar daha bilimsel ve somut verilere dayanacaktır.

- Bir vergi türü ve vergilendirme dönemi açısından takdir komisyonuna sevk edilmiş mükellefler hakkında aynı zamanda vergi incelemesinin yürütülmesi veya hakkında vergi incelemesi yürütülen bir mükellefin aynı zamanda takdir komisyonuna sevk edilmesi yasal düzenlemelerin mükellefin aleyhine kullanılması sonucunu doğurduğu gibi idarenin keyfi uygulamalara başvurmaya da yol açabilmektedir. Dolayısıyla bir vergilendirme dönemi ve bir vergi türüne yönelik olarak takdir komisyonuna sevk edilen mükellefler hakkında aynı zamanda vergi incelemesi yapılmaması, hakkında vergi incelemesi yürütülen mükellefin ise aynı zamanda takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

- Takdir komisyonlarının, vergi inceleme elemanlarının, tarh zamanaşımı süresinden sonra düzenledikleri raporlara göre verdikleri kararlar, zamanaşımı süresinden sonra yapılan vergi incelemesine dayandığından, yasal dayanaktan yoksun kararlardır. Yine, haklarında, potansiyel mükellefiyetin boyutlarını aştıkları ve başka faaliyetlerde buldukları yönünde herhangi bir rapor düzenlenmeden, potansiyel mükelleflerin takdir komisyonuna sevk edilmeleri de mevcut yasal düzenlemeler açısından hatalı işlem niteliğinde olduğu gibi Anayasaya da aykırılık teşkil etmektedir. İdare ile mükellefler arasında ihtilafların artmasına da sebep olan bu tür uygulamalara son verilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

- Sahte belge düzenleyerek sahte belge komisyonculuğu faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler açısından takdir komisyonuna sevk edilmeleri de takdir komisyonu toplantıları açısından temsil sorununu ortaya çıkılmaktadır. Bu nedenle, yapılacak yasal düzenlemeyle, takdir komisyonlarının konusu suç teşkil eden faaliyetlerde bulunan mükelleflerle ilgili karar vermeleri konusundaki tereddütler giderilmelidir.

- Takdir komisyonları sadece matrah takdiri yetkisine sahip olduklarından, takdir ettikleri matrahlara göre ortaya çıkan vergi zıyaının hangi fiilden kaynaklandığı yönünde bir tespit yapamamaktadırlar.

Bu nedenle, dayanağı takdir komisyonu kararları olan vergi tarhiyatları için ancak vergi ziyaının bir katı oranında vergi ziyayı cezası kesilebilmektedir. Dolayısıyla, dayanağı takdir komisyonu kararları olan vergi tarhiyatları üzerinden üç kat vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için yasal düzenlemelerde değişiklik yapılması gerekmektedir.

**KAYNAKÇA**

- ALKIŞ Serdar, "Takdir Komisyonları Hala Can Simidi", Vergi Dünyası Dergisi
- ÇAMLICA Mustafa, Ernest&Young ve Kuzey YMM A.Ş., Sirküler No:069 (04.08.2010), [www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)
- Danıştay Kararları
- DOĞRUSÖZ Bumin, "Takdir Komisyonu Kararına Dayalı Tarhiyatlar", Referans Gazetesi, 17.05.2010
- DOĞRUSÖZ Bumin, "Tarh Zamaşımında Son Durum", Referans Gazetesi, 05.08.2010
- KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları", Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1995, Sayı:161
- KÜÇÜK Şaban, "Takdir Komisyonu Vergi Zamaşımı Süresini En Fazla Bir Yıl Süreyle Durdurabilir", Yaklaşım Dergisi, 2010/Eylül, Sayı:213
- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yay., Nisan 2007.
- ÖZYER Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yay., 2001.
- SAKAL Mustafa, ALPASLAN Mustafa, "Zamaşımı Süresi Bitmek Üzere İken Takdire Sevk Olunan Vergi Mükellefi Hakkında Vergi İncelemesi" [www.mustafaalpasan.com](http://www.mustafaalpasan.com).
- Vergi Usul Kanunu ve Tebliği
- YÜCEL Mehmet, "Vergide Zamaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren" Mali Çözüm Dergisi, 2010 Sayı: 97