

TAKDİR KOMİSYONU KARARINA GÖRE DÜZENLENEN VERGİ İNCELEME RAPORLARININ HUKUKİ DURUMU

LEGAL STATUS OF TAX REVIEW REPORTS REGULATED
WITH VAUATION COMMISSION DECISION



Bilal SIRÇA*

ÖZ

Özellikle taşınmaz devirlerinde taşınmazın gerçek devir bedelinin belirlenmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesine göre takdir komisyonlarınca takdir edilen emsal bedellerinin resen takdir nedeni kabul edilerek vergi inceleme raporu düzenlenmesi uygulamada sıkça karşılaşılan bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum -taşınmazın emsal bedelinin tayinine yönelik olarak takdir komisyonlarından 267'nci maddeye göre emsal bedel tayini istenmesi ve takdir komisyonlarınca tayin edilen bedelin resen takdir nedeni olarak dikkate alınması -hukuki olarak birtakım sıkıntıları barındırmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının takdir komisyonlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesine göre emsal bedel tespiti talebinde bulunup bulunamayacağı, bulunması halinde takdir komisyonlarınca takdir edilen emsal bedelin tek başına resen takdir nedeni olarak

ABSTRACT

In order to determine the real transfer price of the immovable property, especially in the transfer of immovable property, issuing a tax inspection report by considering ex officio appraisal of the precedent values appreciated by the valuation commissions according to Article 267 of Tax Procedure Law No. 213 is a common situation in practice. This is the case-267 of the Tax Procedure Law from the valuation commissions for the determination of the precedent value of the real estate. The demand for the determination of a precedent price according to the article and the consideration of the price appointed by the valuation commissions as the reason for the ex officio appreciation-legally it has some difficulties. It has been examined whether tax reviewers could request the determination of a precedent price according to Article 267 of Tax Procedure Law No. 213 from the valuation commissions, and if so, whether it would be

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bilal.sirca@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-9242-9776.

Sırça, B. (Kasım 2019). Takdir Komisyonu Kararına Göre Düzenlenen Vergi İnceleme Raporlarının Hukuki Durumu, *Vergi Raporu*, 242, (199-209).

dikkate alınmasının kanuniliği –hukukiliği irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Takdir Komisyonu, Emsal Bedel

Jel Sınıflandırılması Kodları: K34, H20

GİRİŞ

Anayasamızın vergi ödevi başlıklı 73. maddesin 3. fıkrasında “vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir.” hükmü mevcuttur.

“Verginin yasallığı ilkesi” olarak ifade eden bu hükümden de anlaşılacağı üzere, vergisel yükümlülükler kanunla konulur ve idari uygulamalar ile mükellefe yeni ödevler yüklenemez. Bu ilke aynı zamanda belirlilik ilkesini de içinde barındırır. Mükellefler vergisel yükümlükleri hakkında sınırları kanunla çizilmiş bir çerçeveye sahiptir.

Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanununu 3’üncü maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği belirtilmiş olup, lafzın açık olduğu hallerde diğer yorum türlerine kapıyı kapatarak, tüm mükellefler açısından tek ve belirgin bir yöntem ortaya koymuştur. Lafzın açık olmadığı hallerde ise bu hükmün getirilişindeki maksat, kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Görüldüğü üzere Kanun uygulayıcıların madde uygulamalarına ilişkin yorumlarında yasal çerçeveyi aşmaları yine önlenmiştir. Bu durum vergi kanunlarının ve bu kanun uygulamalarının belirlilik ilkesine hizmet etmektedir.

Vergi incelemesi yapanlar vergi kanunları ile ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Burada incelemenin temel dayanağı Kanunlar olmakla birlikte ikincil mevzuatında dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

legal to consider the precedent price appreciated by the valuation commissions as the only reason for the ex officio appreciation.

Keywords: Tax Review, Valuation Commission, Precedent Price

Gel Classification Codes: K34, H20

Yukarıda belirtilen hususlar doğrultusunda vergi idaresi bazı hallerde matraha ilişkin takdir yetkisini haizdir. Söz konusu takdir yetkisinin hangi hallerde kullanacağı yine Kanunda belirtilmiştir. Ancak, idarenin takdir yetkisi de yargısal denetime tabidir. Takdir yetkisine belirli sınırlar içerisinde yargı denetimi uygulanmaktadır. İdarenin takdir yetkisini kullanarak yaptığı işlemlerde iki aşamalı denetim söz konusudur. İlk aşamada, tüm idari işlemlerde olduğu gibi, maddi ve hukuki olayların gerçeğe uygunluğu araştırılmaktadır. Denetimin ikinci aşamasında ise, gerçekliği saptanan ve idari işlemin dayandırıldığı maddi ve hukuki olayların işlemin yapılmasını gerektirecek nitelikte olup olmadığı araştırılır.¹

Dolayısıyla idarenin takdir yetkisinin yapılan araştırma ve inceleme sonrasında kullanılması, hukuki sınırlar içinde olması, hukuken izah edilebilir ve gerçeğe uygun olması gerekmektedir.

1- TAKDİR KOMİSYONLARININ KURULUŞU ve GÖREVLERİ

Normal şartlar altında vergi, vergilerin yasallığı ilkesi gereği takdiri değerler üzerinden salınamaz. Ancak uygulamada karşılaşılan özellikli bazı durumlarda vergilerin nasıl hesaplanacağının belirlenmesinde bu kuralın dışına çıkılmaktadır. Vergilendirme sürecinin tarh aşamasında karşılaşılan bu durumların neler olduğu ve böyle durumlarda vergilerin nasıl hesaplanacağı da yine vergilerin yasallığı ilkesi nedeniyle yasal düzenleme ile belirlenmiştir.²

¹ Gözübüyük, Şeref - , Tan, Turgut, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitapevi, Güncelleştirilmiş Altıncı Baskı, Ankara 2013, 505

² Sevil, Şin, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi • Yıl: 8 • Sayı: 16 • Nisan 2018, e-ISSN 2146-1406, ss. 161- 185

Takdir komisyonları vergi matrahının ve bu matrahı etkileyen iktisadi kıymetlerin bedellerinin tayininde ortaya çıkan sıkıntıları giderebilmek adına öngörülmüş kanuni bir müessesedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 72'nci maddesine göre, takdir komisyonu, illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (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 oluşur. Üyeler tüccarlar için ticaret odasınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir.

Yukarıda izah edildiği üzere takdir komisyonu memur ve dışardan üyelerle birlik 5 kişiden oluşmaktadır. Ayrıca komisyona yeteri kadar yedek üyede ayrılır. Komisyon üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve çoğunlukla karar verir.

Kanun'un 74'üncü maddesinde komisyonun görevleri belirtilmiş olup bu görevler aşağıda belirtilmiştir.

- a) Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak,
- b) Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret ve sair matrah ve kıymetleri takdir etmek.

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebeplerinin bulunup bulunmadığını inceleyemez. Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken gerektiğinde bilirkişiden yararlanır.

Takdir Komisyonunun üyeleri arasında vergi mahremiyeti kapsamında kalan üyenin bulunması Komisyonun toplanmasına/çalışmasına hukuki engel teşkil eder. Vergi Usul Kanunu 6. maddesinde belirtilen; kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış bile olsalar eşlerine; kan veya sıhri usul ve furuuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü de-

rece (dahil), sıhri hısımlıkta bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü dereceye kadar civar hısımlarına, kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Toplantıya böyle bir durumu olan üyenin yerine yedek üye katılır veya toplantı yeter sayısı üye sayısının çoğunluğu olduğundan söz konusu üye dışındaki üyelerle toplantı yapılır.³

2- TAKDİR KOMİSYONUNA BAŞVURMA NEDENLERİ

Takdir komisyonuna başvurma nedenlerinin başında, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan haller gelmektedir. Bu hallerin başlıcaları 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinde sayılmış olan verginin resen tarh edilmesini gerektiren nedenleridir. Bu nedenler daha çok vergi idaresi tarafından takdir komisyonuna başvurma nedenleri olarak söylenebilir.

Diğer bir başvurma nedeni ise, işletmeye ait iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine yönelik olarak emsal bedel tayinine ilişkindir. Değerleme mükellefler bakımından isteğe bağlı olmayıp, zorunlu bir yoldur. Emsal bedelle değerlemenin takdir komisyonu marifetiyle yapılması bazı hallerde (mükellef tarafından ihtiyari olarak talep edilmesi halinde) isteğe bağlı olabiliyorken, kanunda ve tali mevzuatta açıkça yazılı hallerde zorunludur.

Bilindiği üzere iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi vergi matrahının tayininde önemli bir yere sahiptir. Değerleme ölçüleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununda sayılmış olup, emsal bedel tayinin tespitine yönelik olarak takdir komisyonları devreye girebilmektedir. Hangi hallede emsal bedelin dikkate alınacağı anılan Kanun'un ilgili maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

³ Sevil, Şin, a.g.e., ss. 161- 185

Takdir komisyonları takdir nedenlerini incelemez. Kendisine gelen işleri çizilen sınır çerçevesinde sonuçlandırır. Dolayısıyla çalışması talebe bağlıdır. Kanun'da yazılı zorunlu haller dışında da mükelleflerin herhangi bir nedenle takdir komisyonuna başvurmalarında bir engel bulunmamaktadır. Başvuru sonucu alınan takdir komisyonu kararı vergi dairesince mükellefe tebliğ edilir.

3- TAKDİR KOMİSYONUNA BAŞVURMAYA YETKİLİLER

Takdir komisyonlarına inceleme raporlarına dayanmaksızın yapılacak matrah takdirlerine yönelik başvurulur. Dolayısıyla tarha yetkili vergi dairesi matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmaya yetkilidir.

Mükelleflerinde matrah tayini için takdir komisyonuna başvurmasında hukuki bir engel bulunmamaktadır. Diğer taraftan emsal bedel tespiti takdir komisyonuna başvurmaları Kanun'da ve diğer mevzuatta yazılı hallerde zorunludur.

Bu durumda takdir komisyonuna başvurma hakkı bulunduğu yönünde tartışmaya hacet kalmayan iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan biri tarha yetkili vergi dairesi, diğeri ilgili mükellef.

İnceleme yetkisi bulunanların takdir komisyonuna başvurmaya yetkili olup olmadıkları yönünde kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesine göre vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu yolun inceleme yetkililerince de yürütülebileceği düşünülmektedir.

Ancak inceleme elemanlarınca yürütülecek bu yolun yapılacak incelemeye esas oluşturması için kanuni nedenlerden kaynaklanması gerekmektedir. Matrah takdirine yönelik başvuruda kanuni nedenler 213 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinde açıkça sayılan hallerden biri olduğundan herhangi bir sorun görünmemektedir.

Ancak iktisadi kıymetlerin bedelinin tespitine yönelik taleplerin kanuni dayanakların yeterli olması hususu önem arz etmektedir. Kaldı takdir komisyonları takdir sebebini incelemeyebilir. Bu nedenle vergi inceleme yetkililerinin takdir komisyonuna başvurmalarının bağlı yetki olduğu söylenebilir.

4- TAŞINMAZLARDA DEĞERLEME ve EMSAL BEDEL TESPİTİ

Değerleme, vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti. Bu takdir ve tespit öncelikle mükellef tarafından yapılır. Ancak bu tespitin mükellef tarafından yapılmasının birtakım belirsizlikler dolayısıyla mümkün bulunmaması ya da yanıltıcı olabileceği göz önünde bulundurulmuş olacak ki, Kanun'da sayılan bazı hallerde takdir komisyonu tarafından yapılması zorunludur.

İktisadi işletmeye dahil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirir ve işletmeler tarafından edinilen veya inşa edilen gayrimenkuller maliyet bedeli üzerinden kayıtlara dahil edilir. Dolayısıyla, gayrimenkullerde maliyet bedeli ile değerlemenin genellikle edinim aşamasında (edinim tarihinden sonra yapılan değer artırıcı ödemelerde maliyete eklenir.) ortaya çıktığı söylenebilir.

Maliyet bedeli 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262'nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ile bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı ifade eder.

Bu aşamada gayrimenkullerin edinimlerinde katlanılan maliyet bedellerin tespiti hemen gayrimenkul için katlanılan tüm ödemeleri kapsadığından belgelendirme ile ilgili ödevlerini yerine getiren mükellefler açısından bir sorun ortaya çıkmayacaktır. Maliyet bedelini belirlemede takdir komisyonlarının 193 sayılı Gelir vergisi Kanununun 81'inci maddesinde yazılı haller dışında bir fonksiyonu bulunmamaktadır. Anılan Kanu-

nun 81'inci maddesinde değer artışında safi kazancın tespitinde mükelleflerce maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine takdir komisyonunca tespit edilecek bedelin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla, değer artış kazancının hesaplanmasına yönelik maliyet bedeli tespiti haricinde, ticari kazanç sahiplerinin işletmeye dahil gayrimenkullerin maliyet bedelinin tespitine yönelik takdir komisyonuna başvurulması ve takdir komisyonunca belirlenen bedelin dikkate alınması kanunilik unsuru açıdan isabetsizdir.

Piyasa koşullarında fiyat arz ve talebe göre belirlenmektedir. Dolayısıyla ülkemizde fiyat kontrolleri uygulaması bulunmamaktadır. Bu da gayrimenkul alım satımlarında fiyatın piyasa aktörleri tarafından serbestçe belirlendiği anlamına gelir. İnceleme elemanlarınca söz konusu alım-satım fiyatının belirlenmesinde emsal bedelin tespitine yönelik takdir komisyonlarına başvurusu klasik bir yöntem halini almıştır.

Emsal bedel uygulaması, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, "emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5,

perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

(Değişik: 23/6/1982-2686/35 md.) Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müraaati üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur."

Yukarıda kanun hükmünün işletilebilmesi için üç ana unsur gereklidir. Bunların aynı anda bulunması gerekmez. Herhangi birinin varlığı halinde emsal bedel uygulamasına gidilir. Bunlar:

- a) gerçek bedelin belli olmaması,
- b) gerçek bedelin bilinmemesi,
- c) gerçek bedelin doğru olarak tespit edilememesidir.

Bütün bu değerlendirme malın elden çıkarılması halinde (satış, bağış, trampa vs.) mükellef tarafından yapılır. İnceleme esnasında ise yapılan değerlendirmenin doğruluğu ve matrahına etkisi tartışılır.

Gerçek bedelin belli olmaması, alıcı ve satıcı arasında fiyat konusunda bir belirleme yapılmamasıdır. Trampa, bağış, bedelsiz teslim halleri örnek olarak verilebilir. Alıcı ve satıcı arasında

fiyat konusunda bir anlaşma yapılmış ise bu durumda bedel muvazaa halleri saklı kalmak kaydıyla belirlenmiş demektir. Bu bedelin gerçekliği ise VUK'un delil serbestisi ilkesi gereği her türlü bilgi belge ile tevsik edilebilir.

Gerçek bedelin bilinmemesi ise, ortaya çıkan malın piyasa koşulları altında kendine münhasır olması, oluşumun özel bir emek ve sermaye gerektirmemesi ya da üretim ve doğal şartlardan kaynaklı olarak oluşması sonucu bir bedel belirlenememesi olarak tanımlanabilir. Bu duruma örnek olarak doğal afet nedeniyle hasar alan mallar gösterilebilir.

Yine gerçek bedelin tespit edilememesi gerçek bedelin bilinmemesi unsuru ile iç içedir. Gerçek bedelin bilinmemesinin nedeni bunun doğru olarak tespit edilememesidir. Buna örnek olarak kaza sonucu pert olan aracın, üretimde ortaya çıkan hatalı mamulün gerçek bedelinin bilinemesi verilebilir.

Bu unsurlardan herhangi birinin varlığı ve mükellef tarafından malın elden çıkarılması halinde emsal bedel uygulamasına gidilmesi gerekmektedir. Emsal bedel uygulamasında VUK'un 267'nci maddesinde yazılı değerlendirme sırasına uyulur.

Emsal bedelle ilgili genel uygulamaya yönelik mevzuat bu yönde iken bazı hükümlerde kanun koyucu yapılacak işlemin emsal bedelle değerlendirme olduğunu doğrudan belirtmektedir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

- a) VUK'un 274'üncü maddesine göre, emtia ve mamullerin maliyet bedellerine nazaran satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiğinde mükellef 267'nci maddenin ikinci sırası hariç olmak üzere, emsal bedel ölçüsünü tatbik edebilir. Burada eğer mükellef şarta uygun emtia ve mamullerini yeniden değerlemek istiyorsa Kanun gereği uygulayacağı yöntem emsal bedel uygulamasıdır. Burada bir zorunluluk bulunmamakla birlikte istenilmesi halinde emsal bedel ile değerlendirme yapılabilecektir.

- b) VUK'un 277'nci maddesine göre zirai işletmelere dahil hayvanların maliyet bedeli tespiti mümkün olmayan hallerde maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınır.
- c) VUK'un 278'inci maddesine göre kıymeti düşen mallar emsal bedeli ile değerlendirilir.
- d) VUK'un 289'uncu maddesine göre, kendi ölçülerıyla değerlemesine imkan olmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri varsa borsa rayıcı yoksa mukayyet edeğerleri ile oda yoksa emsal bedeli ile değerlendirilir.
- e) GVK'nın 41'inci maddesine göre, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çıktıkları veya aldıkları aynı değerler emsal bedeli ile değerlendirilir.
- f) GVK'nın 56'ncı maddesine göre, zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır. Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır. İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır; bu hasılatın sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.
- g) GVK'nın 65'inci maddesine göre, Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.
- ğ) GVK'nın 72'nci maddesine göre, Ayın olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

- h) KVK'nin 20'nci maddesine göre, bu Kanun'un 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19'uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.
- i) KDV Kanununun 27'nci maddesine göre, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

Yukarıda izah edilen Kanun hükümlerinde Kanun koyucu emsal bedel ile değerlemeyi VUK'un 274'üncü maddesi hariç zorunlu bir değerlendirme yöntemi olarak belirtmiştir.

5- VERGİ İNCELEMESİ ESNASINDA EMSAL BEDEL UYGULAMASINA BAŞVURULMASI

Vergi incelemesi neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın resen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.

Vergi incelemesi esnasında özellikle devamlı veya arızı olarak gayrimenkul alım satımı ile uğraşan mükellefler açısından satılan gayrimen-

kulün emsal bedelinin tayini yöntemine sıklıkla başvurulduğu görülmektedir. Vergi inceleme elemanları bu yöndeki taleplerini genellikle VUK'un 267'nci maddesine dayandırmaktadır.

Yukarıda Kanun'da açıkça yürütülmesi zorunlu yol olarak belirtilen emsal bedel uygulamalarında bu yola başvurulmasında hukuki bir isabetsizlik yoktur. Kanunun emredici hükümleri gereği tespit olunan veya takdir komisyonunca takdir olunan bedelin dikkate alınması yine Kanun gereğidir. Nitekim 213 sayılı VUK'un 3'üncü kitap birinci kısım-birinci bölümünde emsal bedel ve emsal ücreti bir değerlendirme ölçütü olarak düzenlenmiş, hangi hallerde bu yola başvurulacağı Kanun'un 3'üncü kitap birinci kısım- ikinci bölümünde belirtilmiştir.

Vergi incelemesi esasen yasal defter ve belgeler üzerinden yapılmaktadır. Söz konusu defter ve belgelerin delil olma özelliğinin tartışılması halinde, VUK'un delil serbestisi ilkesi doğrultusunda vergi incelemesinde başkaca delillere başvurulabilir.

Vergi inceleme elemanı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek amacına yönelik olarak takdir komisyonuna bedel tespiti açısından elbette başvurabilir. Ancak elde edilen verilerin başkaca bir somut tespite dayanmadan salt olarak dikkate alınması gerektiği yönündeki değerlendirme varsayımsal bir yaklaşım olacaktır.

Şöyle ki, gayrimenkulün devrine yönelik alıcı ve satıcı arasında belirlenmiş bir bedel mevcut iken, bu bedelin salt olarak takdir komisyonunca belirlenen bedelden düşük olması sebebi ile kabul edilemeyeceği, dolayısıyla devir bedeli olarak takdir komisyonunca belirlenen bedelin dikkate alınarak resen matrah takdir edilmesinde hukuki birtakım sıkıntılar bulunmaktadır.

Öncelikle takdir komisyonu tarafından verilen karar emsal bedel tespitine yöneliktir. Yani gayrimenkulün gerçek devir bedelini değil, emsaline nazaran haiz olması gereken bedeli tespit eder. Dolayısıyla gerçek devir bedelinin takdir komis-

yonunca tespit edilen bedel olduğunun vergi inceleme elemanınca başkaca somut tespitlere dayandırılması gerekir.

Örneğin, A İnşaat Ltd. Şti.'nin 2015 hesap dönemine ilişkin vergi incelemesine tabi tutulduğu düşünelim. Söz konusu şirketin ilgili yılda 5 adet eşit büyüklükte mesken satışı bulunmaktadır. Vergi inceleme elemanı defter belgeler üzerinden yaptığı incelemede gayrimenkullerin satış fiyatlarının her birinin 100.000 TL olarak belirlendiğini, bu bedeller üzerinden faturaların düzenlendiği ve ödemelerin alındığını tespit etmiştir. Vergi inceleme elemanı söz konusu bedelin emsallerle karşılaştırılmasına yönelik olarak, 267'nci maddenin diğer sıralarının uygulanamayacağı kanaati ile üçüncü sıra olan takdir komisyonuna başvurmuştur. Takdir komisyonu ise söz konusu binaların konum vs. unsurları gözönüne alındığında toplam 600.000 TL olması gerektiği yönünde karar almış ve bu karar vergi inceleme elemanına gönderilmiştir.

Vergi inceleme elemanınca yürütülen bu yol ihtiyari bir yoldur. Çünkü alım satıma yönelik bedel bilinmektedir. Her ne kadar defter ve belgelerin varsayılım ki başkaca bir tespit ile ihticaca salih bulunmadığı belirtilse de (satış bedelinin takdir komisyonunu marifetiyle tespit edilen bedele uygun olmaması tek başına defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı göstergesi olarak kabul edilmesini hukuki olarak uygun görmüyoruz.) takdir talebi tespit bedelin bilinmemesine yönelik değil gerçekliğine yönelik şüphelerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla gerçek bedelin tespitine yönelik salt takdir komisyon kararının dikkate alınması 267'nci maddenin lafzına da aykırıdır. Çünkü bedel alıcı ve satıcı arasında serbestçe belirlenmiştir. Burada araştırılacak husus gerçek bedelin yasal defter ve belgelere tam ve doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığıdır. Bu araştırma ise doğrudan bedele yönelik veri (işlemle ilgilerin beyanı, banka verileri, diğer ispata müessir veriler) elde edilmesi ile olur.

Dolayısıyla vergi inceleme elemanı vergi inceleme raporunda defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığından bahisle takdir komisyonunca belirlenen bedel üzerinden resen matrah takdir etmesi bedele ilişkin başkaca bir somut tespiti bulunmadığı takdirde rastlantısal ve varsayımsal olacaktır.

Diğer bir husus ise defter ve belgelerin hukuki delil niteliğinin tartışıldığı bir ortamda satış bedellerinin takdir komisyonu tarafından takdir edilen bedeller olarak dikkate alınması halinde maliyetlerin ne olacağı hususudur. Defter ve belgeleri ihticaca salih bulunmuyor bu yüzden gayrimenkul satış bedellerini takdir komisyonu marifeti ile tespit ettim denilen bir mükellefin maliyetleri defter ve belgelerde yazılı tutar olacak mıdır? O zaman maliyetlerin de takdir komisyonu marifetiyle tespiti gerekir ki yapılan durumun vergi ayarlamasından başka bir anlamı kalmayacaktır. Bu durum vergilerin belirlilik ve kanunilik ilkesine aykırıdır.

Uygulamada takdir komisyonu tarafından bildirilen satış fiyatlarının yasal defterlerde yer alan maliyetler ile karşılaştırılması sonucu yüksek bir karlılık oranının çıktığı durumlarda yargı organları tarafından verilen karlılık oranlarının dikkate alınarak mükellefin belgelendiremediği giderleri olduğundan bahisle maliyetlerinin yükseltildiği hallerle de karşılaşılabilir. Bu halde her ne kadar itilaf halinde yargı organlarınca karar verilen karlılık oranının dikkate alındığı iddia edilse de yukarıda izah edilen nedenlerle matraha ilişki ayarlamasının hukuki açıdan uygun olmadığını düşünüyoruz. Bu ayarlama neticesinde mükellef adına hem gelir veya kurumlar vergisi hem de KDV beyanlarına göre KDV tarhiyatı önerilmektedir.

Vergi inceleme elemanlarınca incelemelerde takdir komisyon kararların doğrudan resen takdir nedeni olarak kullanılması hakkında yargı organları tarafından verilmiş bir karar araştırmamızda bulamadık ancak takdir komisyonları ta-

rafından matrah takdirine yönelik verilen kararların hukukiliğine yönelik bir kısım yargı kararları aşağıdaki gibidir.

“Danıştay 4. Dairesi’nin 03.06.2014 tarih ve 2014/865 E. , 2014/4085 K. sayılı kararında, Ancak, davacının sahip olduğu Özdilek Minibüs Hatlarının satış tutarının tespitine ilişkin olarak esas alınan tutarların Çavuşbaş ve Karşıyaka Minibüs Hatlarının satışlarına ait bedeller ile Termal ve Karşıyaka Minibüs Hatlarına ait satış ilanları olduğu, ihtilaflı dönemin 2008 yılı olmasına karşılık matrahın tespitinde dikkate alınan verilerin 2009 ile 2012 yıllarına ilişkin olduğu görülmüş olup görevleri dolayısıyla inceleme yetkisine haiz olan takdir komisyonunca davacıya ait hattın ve plakanın satışında farklı minibüs hatlarının farklı dönemlerdeki satışlarına ilişkin bilgilerin takdire dayanak olarak alınmasının 213 sayılı Kanunun 134’üncü maddesinde öngörülen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma ve tespit etme amacına aykırı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu bakımdan eksik incelemeye dayalı olarak yapılan dava konusu tarhiyatta ve davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne ve Denizli Vergi Mahkemesinin 28/11/2013 günlü ve E:2013/320, K:2013/980 sayılı kararının bozulmasına, 03/06/2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

“Danıştay 4. Dairesi 19.06.2001 tarih ve 2000/3452 esas- 2001/2934 karar sayılı ilamında; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 30/1 inci maddesine göre, vergi beyannamelerinin kanuni süre içinde verilmemesi hali re’sen takdir sebebi sayılmıştır. Anılan Kanunun 75 inci maddesinde takdir komisyonlarının inceleme yetkisine haiz oldukları, 31/8 inci maddesinde ise takdir kararlarında takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Dava konusu olayda, davacının faaliyetine 31.12.1990 tarih itibarıyla son verdiği, 6.9.1991

- 31.12.1991 tarihleri arasında ticari faaliyete eşi tarafından devam edildiği ve davacının aile reisi sıfatıyla gelir vergisi beyannamesini vererek, zarar olmasına karşın hayat standardı esası üzerinden kıst dönem için vergi ödediği, 6.9.1991 tarihli tutanağın davacının eşi nezdinde düzenlenerek eşin ticari faaliyetine ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan 1.12.1992 tarihli tutanaktaki tespitlere dayanılarak daha önceki dönem için tarhiyat yapılması mümkün olmadığı gibi takdir komisyonlarınca matrah takdir edilirken, yükümlülerin faaliyette bulunup bulunmadıkları, faaliyetleri var ise ne kadar gelir elde ettikleri gibi hususların araştırılarak, sonucuna göre matrah takdir edilmesi ve takdir kararında takdirin dayanağının gösterilmesi gerekmektedir. Dosyada mevcut tutanaklar vergileme için yeterli olmadığı gibi dayanağı bulunmayan takdir komisyonu kararı uyarınca salınan vergi ve kesilen cezayı değişiklikle onayan mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

“Danıştay 4. Dairesinin 28.02.2000 tarih ve 1999/1904 esas- 2000/779 karar sayılı ilamında; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 30/1 nci maddesine göre, vergi beyannamelerinin kanuni süresi içinde verilmemesi re’sen takdir nedeni olarak belirtilmiştir. Ancak re’sen vergi tarhi ile ulaşılmak istenen amaç, yükümlülerin vergiye tabi kazançlarının gerçeğe en yakın şekilde tespit edilmesidir. Aynı Kanun’un 75 inci maddesinde takdir komisyonlarının inceleme yetkisini haiz oldukları 31/8 inci maddesinde ise takdir komisyonu kararlarında takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat bulunması gerektiği ifade edilmiştir. Takdir komisyonlarınca matrah takdir edilirken yükümlülerin faaliyette bulunup bulunmadıkları, faaliyetleri var ise ne kadar gelir elde ettikleri gibi hususların araştırılarak sonucuna göre matrah takdir edilmesi ve takdir kararında takdirin dayanağının gösterilmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta, takdir komisyonunca hiçbir inceleme ve araştırma yapılmadan, genel ve so-

yut ifadelerle matrah takdir edildiği ve dayanağının gösterilmediği anlaşılmaktadır. Bu durumda mahkemece tarhiyatın tarhiyatın tamamen terkinin gerekirken kısmen kaldırılmasına karar verilmesinde isabet görülmemiştir.”

“Danıştay 11. dairesi 08.04.1996 tarih ve 1996/575 esas- 1996/1528 karar sayılı ilamında; dosyanın incelenmesinden, dörtüyl (hatay) vergi dairesi mükelleflerinden ...’in 1988 yılı defter ve belgelerinin incelenmesi neticesinde bu kişinin içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği sonucuna ulaşıldığı, 1988 yılında düzenlediği faturaların gerçek fatura olarak dikkate alınmaması için fatura düzenlenen firmaların bağlı olduğu vergi dairelerine yazı yazıldığı, bu firmaların 1988 yılı hesaplarının incelenmesinin istendiği, bu kişinin 1988 ağustos döneminde yükümlü şirkete toplam 86.505.637 lira mal bedeli ve 10.378.679 lira katma değer vergisi olmak üzere 4 adet fatura düzenlediği, İstanbul Defterdarlığına yükümlü şirketle ilgili inceleme için görevlendirilen vergi kontrol memurunun, iş yükünün yoğunluğunu, resen takdire konu verilerin belli ve kesin olması, iş akışının hızlandırılmasını gerekçe göstererek vergi matrahının takdir komisyonunca resen takdir edilmesinin uygun olacağını defterdarlığa bildirdiği bunun üzerine olayın takdire sevk edildiği ve takdir komisyonunca hiçbir araştırma ve inceleme yapılmadan, genel ifadelerle 13 milyon lira matrah takdir edildiği, bu matrah üzerinden kaçakçılık cezalı katma değer vergisi ve dahili tevkifat tarh edildiği anlaşılmaktadır.

Olayda 213 sayılı Yasanın yukarıda anılan maddeleri ile idareye tanınan geniş yetkiler kullanılmadan, yükümlünün defter ve belgeleri incelenmeden, emtia alım-satımına taraf olan kişilerin ifadelerine başvurulmadan düzenlenen faturaların gerçeği yansıtip yansıtmadığını tespit etmeye olanak yoktur. Kaldı ki tarhiyatın dayanağı olan takdir komisyonu kararında da yükümlünün içeriği itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı ve tarhiyatın indirimi kabul edilmeyen katma değer

vergisi ile ilgili olduğuna dair herhangi bir tespit ve bilgi bulunmamaktadır. Öte yandan ... tarafından yükümlü adına düzenlenen ve sahte olduğu ileri sürülen fatura tutarı ile (86.505.637.-) lira takdir komisyonunca takdir edilen matrah (13.000.000.-) lira arasındaki çelişkili miktarlar da tarhiyatın yeterli ve inandırıcı bir araştırma ve incelemeye dayanmadan yapıldığını açıkça göstermekte olup, 3065 sayılı yasanın 29. ve 34. maddelerine göre indirilecek katma değer vergisinin ve bunun sonucunda varsa ödenecek verginin tespit edilmesi ilgili dönem defter ve belgelerin incelenmesi ile mümkündür.

Bu durumda yükümlünün içeriği itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı hususunda takdir komisyonunca yeterli araştırma ve tespit yapılmadan yükümlünün defter ve belgeleri incelenmeden, takdirin hangi amaçla yapıldığı gözetilmeden genel ve soyut ifadelerle istinaden takdir edilen matrah üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın terkin edilmesi gerekirken, aksi yönde verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.”

Yargı tarafından alınan kararlar neticesinde yeterince araştırma ve inceleme yapılmadan genel ve soyut ifadelerle takdir edilen matrah üzerinden vergi salınmasında hukuki isabet görülmediği anlaşılmaktadır.

Sadece takdir komisyonu tarafından alınan bedel tespiti kararını dikkate alarak yazılan bir vergi inceleme raporuna istinaden takdir edilen matrahın takdir komisyonu tarafından yeterince araştırma ve inceleme yapılmadan genel ve soyut ifadelerle takdir edilen matrahtan farkı bulunmamaktadır. Gerek vergi inceleme elemanını gerekse takdir komisyonları takdir etmiş oldukları matraha ilişkin araştırma ve incelemeleri tamamlamaları, takdir edilen matrahi ispat ve tevsik etmeleri gerekmektedir.

SONUÇ

Vergi inceleme elemanlarınca inceleme esnasında Kanun’da açıkça yazılı haller dışında

VUK'un 267'nci maddesi uyarınca emsal bedel tespitine yönelik takdir komisyonuna başvurulmasında hukuki bir engel bulunmamaktadır.

Ancak, gerekli araştırma ve inceleme yapılmadan ve bu sonuçlar raporlanmadan yalnızca takdir komisyonları tarafından takdir edilen bedellerin dikkate alınarak matrah veya matrah farkı takdir edilmesi varsayımsal olacaktır. Bu durum verginin kanuniliği yönünden sıkıntılar içerebilecektir. Ancak bu konuda verilmiş bir yargı kararına rastlayamadığımız için salt takdir komisyonu tarafından tespit edilen bedeller dikkate alınarak matrahın takdir edildiği bir vergi inceleme raporuna karşı açılacak davanın sonuçlarını bilemiyoruz.

Bize göre, Kanunun emredici hükümleri olmaksızın ihtiyari olarak başvurulmuş bu yöntemle yazılmış bir vergi inceleme raporunun matrah

ayarlamasından öteye geçmeyeceği gibi verginin kanunilik ilkesine aykırı olacağı yönündedir.

Söz konusu durum incelemenin neticelerin mükellefe tam ve doğru izah edilmesi noktasında mükellef haklarına aykırı yanıltıcı bir durum ortaya çıkaracaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Gözübüyük, Ş., Tan, T. (2013). İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitapevi, Güncelleştirilmiş Altıncı Baskı, Ankara, 505.
- Şin, S. (2018). Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 16, Nisan, e-ISSN 2146-1406, ss. 161- 185.