

VERGİ İNCELEME ELEMANLARINA İBRAZ EDİLMEYEN DEFTER ve BELGELERİN, MAHKEMEYE İBRAZ EDİLMESİNDE BİLİRKİŞİLERİN ROLÜ

THE ROLE OF EXPERTS IN THE CASE OF LEGAL DOCUMENTS
THAT ARE NOT SUBMITTED TO THE TAX EXAMINATION ARE PRESENTED
TO THE COURT



Hüseyin KOCAMAN*

ÖZ

Vergi incelemesi yapılabilmesi için mükelleflerden ibrazı istenilen yasal defter ve belgelerin, inceleme süresi içerisinde inceleme elemanlarına ibraz edilmediği durumlarında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarının mükellefler tarafından dava konusu edilmesi durumu ile çok sık karşılaşılmaktadır. Mükellefler tarafından vergi müfettişlerine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin dava aşamasında mahkemelere ibraz edildiği ve mahkemeler tarafından da söz konusu defter ve belgelerin bilirkişi sıfatıyla vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmayan serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere inceletilmek suretiyle davaların karara bağlandığı görülmektedir. Makalede mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler tarafından bilirkişi sıfatıyla

ABSTRACT

Sometimes, legal books and documents are not submitted by taxpayers for tax examination. A tax inspection and tax crime report is issued for taxpayers who do not provide their legal books and documents. The reports issued are subject to a lawsuit at the tax court. These books and documents are examined by accountants and chartered accountant who are not authorized to examine them as experts. In this article, the decisions of the State Council regarding the issue will be mentioned.

Keywords: Tax Examination, Expert, Accountant. Chartered Accountant.

Jel Classification Codes: K10, K34, H29

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, kocaman_561989@hotmail.com, ORC-ID:0000-0003-0973-998X.

Kocaman, H. (Mayıs 2020). Vergi İnceleme Elemanlarına İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin, Mahkemeye İbraz Edilmesinde Bilirkişilerin Rolü, *Vergi Raporu*, 248, (147-154).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 03.03.2020 / M.K.T.: 20.04.2020

incelenmesi ve mahkemelerin bu bilirkişi raporlarına doğrultusunda verdikleri kararlara Danıştay tarafından verilen kararlar doğrultusunda değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Bilirkişi, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir

Jel Sınıflandırması Kodları: K10, K34, H29.

GİRİŞ

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi ile üzerine vergi borcu düşen mükelleflere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) bazı ödevler yüklemiştir. Bu ödevlerden biri de defterlerin tutulması, belgelerin düzenlenmesi ile defter ve belgelerin inceleme yapılmak üzere ibraz edilmesidir.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olayın maddi sonuçlarının gerçeğe uygun olarak defter kayıtlarına geçirilmesi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanda belgeye dayanması ile mümkündür. Çünkü yasal belgeler defter kayıtlarının dayanağını oluşturmaktadır.

Vergi matrahı mükellefin defter ve belgelerine göre tespit ve beyan edildiğinden, belge mükellef için kayıtların ve beyanın doğruluğunu gösteren bir delil, vergi idaresi için ise önemli bir vergi denetim aracıdır.

Vergi Usul Kanununa göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterler ile vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. (VUK Madde 253) Mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter ve belgeyi ise muhafaza süresi içerisinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların talebi üzerine ibraz etmek zorundadırlar. (VUK Madde 256) Danıştay 3. Dairesi 12.06.2008 tarihinde verdiği 2008/1984 sayılı kararında da Vergi Usul Ka-

nunun bu maddesine atf yaparak mükelleflerin kendilerinden istenilen yasal defter ve belgeleri ibraz etmekle yükümlü olduklarını belirtmiştir.¹

1- YASAL DEFTER ve BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİ HUSUSU

Vergi incelemeleri, esas itibarıyla hakkında inceleme yapılan mükellefin iş yerinde yapılır. İş yerinin inceleme yapılmak için uygun olmaması veya mükellefin talep etmesi durumunda inceleme müfettişlik adresinde yapılabilir. Bu takdirde hakkında inceleme yapılan mükelleften ihtiyaç duyulan defter ve belgelerini verilen süre içerisinde (en az 15 gün) inceleme adresine getirmesi yazılı (Defter Belge İsteme Yazısı) olarak istenilir.

Kendisinden yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmesi istenen mükellefler kimi zaman tanınan süre içerisinde, herhangi bir mücbir sebep olmaksızın yasal defter ve belgelerini ibraz etmeyerek gizleme yolunu tercih etmektedirler. Mükelleflerin ibraz etmeme yönündeki davranışları vergiye karşı gösterilen bir dirençtir. Vergiye karşı direnç gösterme ise verginin ödenmemesi ya da ödenmesi gereken vergiden daha az verginin ödenmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Mükellefler tarafından vergiye karşı gösterilen bu direnç üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar ise; vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığıdır.²

¹ Danıştay 3. Dairesinin 12.06.2008 Tarih ve 2008/1984 sayılı Kararı

² Ozan BİNGÖL. *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu*. Tekin Yayınevi. İstanbul. 2018. s.62.

Vergi Usul Kanunun 359/a maddesinde; tutulması gereken defterler ile düzenlenmesi gerekli olan belgelerin gizlenmesi vergi kaçakçılığı olarak tanımlanmış ve suç olarak kabul edilmiştir. Gizleme fiilinden kast edilenin ne olduğu ise; aynı kanun maddesinde varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi olduğu belirtilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde mükelleflerin elde ettikleri gelirlerinin kendileri tarafından beyan edilmesi esas geçerli olduğundan, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.³ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Vergi indirimli başlıklı 29. maddesinde; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV tutarından, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanıp, ödenen KDV tutarının indirilebilmesi için ilgili belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla deftere kaydedilmek suretiyle mümkün olabileceği düzenlenmiştir. Yine aynı kanunun indirimin belgelendirilmesi başlıklı 34. maddesinde de, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisinin, alış faturası veya benzeri belgeler ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği açıkça belirtilmiştir.

Mükellef tarafından yasal defter ve belgeler ibraz edilmediği zaman, yasal belgelerin gerek biçimsel gerekse içerik olarak kanuni uygunluğunun denetimi yapılamayacağından indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin de ger-

çekten yüklenilip yüklenilmediği ve faturalarda ayrıca gösterilip gösterilmediği de tespit edilemeyecektir.

Vergi Usul Kanununda öngörülen zorunluluğa karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklamak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Salt bu nedenle, haklı mazereti olmaksızın, yetkililere ibraz edilmeyen defter ve belgeler, ilgilisi lehine kanıt olma değerini yitirirler. Esasen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde, bu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de budur.

Yasal defter ve belgelerini inceleme yapmak üzere ibraz etmeyen mükellefler hakkında yapılan inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda, mükelleflerin ilgili dönem hesap ve işlemleri re'sen tarh edilmekte, katma değer vergisi indirimleri reddedilmektedir. Yine söz konusu mükellefler hakkında VUK 359/a maddesi gereğince vergi suçu raporu düzenlenmek suretiyle, yasal defter ve belgeleri ibraz etmeyen şahıslar Cumhuriyet Başsavcılığına sevk edilmektedir.

2- YASAL DEFTER ve BELGELERİN MAHKEMEYE İBRAZ EDİLMESİ HUSUSU

Anayasamızın⁴ 36. maddesiyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, bir te-

³ Hüseyin KOCAMAN. *Türk Vergi Yargısı ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Kesilen Cezalara İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi*. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2020. S.121.

⁴ 09.11.1982 Tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 1982 Anayasası.

mel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birini oluşturmaktadır.⁵

Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir.⁶

Vergi davası, idarenin vergi hukuku ilişkisi çerçevesinde tesis ettiği her türlü işlemlerine karşı menfaat veya hak ihlaline uğrayan vergi ödevlilerinin ilgili idari işlemin iptali ya da haklarının tazmini amacıyla idari yargı koluna başvurarak hukuki himaye istemeleridir.⁷

Yasal defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili dolayısıyla hakkında vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporu düzenlenen mükellefler, söz konusu raporları dava açma hakları kapsamında dava etmektedirler. Düzenlenen raporlara karşı dava açan mükelleflerin, inceleme sırasında kendilerinden ibrazı istenen defter ve belgeleri dava aşamasında mahkemeye ibraz etmeleri oldukça sık karşılaşılan bir durumdur.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 gün ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı Kararını esas alarak aşağıda kararı vermiştir.⁸

“Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi

halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, bu konuda oluşan içtihat aykırılığının, Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine, karar verilmiştir.”

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu defter ve belgelerini kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile mücbir sebep dolayısıyla incelemeye ibraz etmeyen mükellefler adına yapılan cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan davalarda Danıştay Vergi Dava Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen kararlar arasında var olan içtihat aykırılığının giderilmesine ilişkin olarak 08.02.2019 tarihinde 2019/1 sayılı karar verilmiştir. Söz konusu kararda; mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defter ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgelerin davacıdan istenilip, defterdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirilmeye göre karar verilmesi gerektiğine karar verilmiştir.⁹

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu yukarıda bahsi geçen kararında, incelemeye ibraz

⁵ Hüseyin KOCAMAN. *a.g.m.* s.77.

⁶ Şükrü KIZILOĞ. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara. 2012. s.298.

⁷ Mehmet YÜCE. *Türk Vergi Yargısı*. Ekin Yayınları. Bursa. 2012. s.121.

⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 Tarih ve 2017/623 sayılı Kararı.

⁹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 08.02.2019 Tarih ve 2019/1 sayılı Kararı.

edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilebileceğinin ileri sürülmesi durumunda; mahkemelerin bu defter ve belgeleri davacıdan istemesi ve defterlerde yer alan kayıtları inceleyerek karşı taraf olan vergi idaresinin de görüşü ile inceleme sonucunda tespit edilen saptamaları da dikkate almak suretiyle kararını vermesi gerektiği belirtilmiştir. Uygulamada ise mahkemeler tarafından kendilerine ibraz edilen defter ve belgelerin 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunun kapsamında bilirkişi sıfatıyla serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere inceletildiği ve vergi idaresinin görüşüne başvurulmadan kararların verildiği görülmektedir.

3- SERBEST MUHASEBECİ ve MALİ MÜŞAVİRLER ile YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BİLİRKİŞİ OLMALARI HUSUSU

Bilirkişi mahkemelerde ortaya çıkan hukuki anlaşmazlık konusunda, uzmanlaşmış ve bu uzmanlıktan kaynaklanan görüşüne saygı duyulan kişidir. 6754¹⁰ sayılı Bilirkişilik Kanununda da bilirkişi; çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulacak gerçek veya özel hukuk tüzel kişi olarak tanımlanmıştır.

Çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin görüşüne başvurulabilir. Genel bilgi veya tecrübeyle ya da hâkimlik mesleğinin gerektirdiği hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulması mümkün değildir. Bilirkişi görevlendirmeyi yapan merci tarafından verilen süre içerisinde raporunu hazırlayarak teslim

eder. Düzenlenen bilirkişi raporu görevlendirmeyi yapan merci tarafından diğer delillerle beraber değerlendirilerek bir karara varılmaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2/A. maddesinde muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusunun gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- “a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.*
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak olduğu belirtilmiştir. Yine aynı madde de bu işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlarında serbest muhasebeci malî müşavirler olduğu belirtilmiştir.”*

Aynı kanunun 2/B maddesinde de yeminli mali müşavirlerinde bilirkişi olarak görev yapabileceklerine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

3568¹¹ sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen maddesinden de görüleceği üzere serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere, uzmanlık alanları ile ilgili konularda bilirkişilik yapmalarına izin verilmiştir.

¹⁰ Yayın Tarihi: 24.11.2016 Tarih ve 29898 sayılı Resmi Gazete

¹¹ Yayın Tarihi: 13.6.1989 Tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

4- MAHKEMEYE İBRAZ EDİLEN DEFTER ve BELGELERİN BİLİRKİŞİ SIFATIYLA SERBEST MUHASEBECİ ve MALİ MÜŞAVİRLER ile YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERCE İNCELENMESİNE İLİŞKİN DANIŞTAY KARARLARI

Vergi mahkemesi kendisine ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden inceleme yapılması mali uzmanlık gerektirdiğinden, bilirkişilik kanunu gereğince serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirleri bilirkişi olarak görevlendirmektedir. Bilirkişi olarak görevlendirilen serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler tarafından mükelleflerin ibraz ettiği yasal defter ve belgeler üzerinden yapılan inceleme neticesinde düzenlenen rapora istinaden vergi mahkemeleri karar vermekte ve verilen kararlarda da çoğunlukla mükelleflerin lehine kararlar ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi ise vergi incelemelerinden beklenen amaçlara aykırı olduğundan vergi mahkemeleri tarafından verilen bu kararları Danıştay da temyize götürmektedir. Danıştay ile Danıştay Vergi Daireleri Kurulu tarafından verilen ve aşağıda bahsi geçen kararlarda ise defter ve belgelerin inceleme yetkisine sahip olmayan serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerce incelenmek suretiyle bilirkişi raporu doğrultusuna verilen kararların hukuka uygun olmayacağını belirtilmiştir.

Danıştay 3. Dairesi bu olaya ilişkin 12.06.2008 tarihinde verdiği 2008/1984 sayılı kararında; “Mükellefler Vergi Usul Kanunun 256’ncı maddesi gereğince kendilerinden istenen yasal defter ve belgelerini inceleme elamanlarına ibraz etmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunun 135’inci maddesinde vergi incelemesinin Vergi Müfettişleri,

Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılabileceği, bu sebepten bilirkişilerin inceleme yapma yetkilerinin bulunmamaktadır. Bundan dolayı mükellef tarafından yasal defter ve belgelerin inceleme elamanına inceleme sırasında ibraz edilmeyip, mahkemeye ibraz edilmesi mükellefin Vergi Usul Kanununda yer alan gizleme fiilini işlediğini göstermektedir. İnceleme yetkisi bulunmayan bilirkişinin raporuna göre vergi ve cezaların kaldırılmasına ilişkin karar verilemeyeceğinden bahisle vergi idaresinin uygulaması hukuka uygundur.” şeklinde karar vermiştir. Vergi Mahkemesinin ısrar kararı sonucunda dava Vergi Dava Daireleri Kuruluna gitmiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulu ise 17.04.2009 tarihinde vermiş olduğu 2009/178 sayılı kararı ile 3.Dairenin vermiş olduğu kararı uygun bulmuştur.¹²

Danıştay 4. Dairesi 22.06.2012 tarihinde vermiş olduğu 2012/3655 sayılı Kararında, “Mükellefe iş yerinde usulüne uygun olarak tebliğ yapılmasına rağmen mükellef tarafından yasal defter ve belgelerin bilinçli olarak inceleme elamanına ibraz edilmediğinden gizleme fiili işlenmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunun 2’nci maddesi gereğince idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır, vergi mahkemeleri yerindelik denetimi yaparak idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler. Vergi mahkemesi inceleme yetkisi bulunmayan bilirkişiye defter ve belgeleri inceletip, bilirkişinin hazırladığı rapor doğrultusunda idarenin kararına ilişkin hukuka aykırı olarak yerindelik denetimi yapmıştır. Bu sebeplerden dolayı gizleme fiilini işleyen mükellef adına vergi idaresi tarafından kesilen cezalar hukuka uygundur.” şeklinde karar vermiştir.¹³

¹² Danıştay 3. Dairesinin 12.06.2008 Tarih ve 2008/1984 sayılı Kararı.

¹³ Danıştay 4. Dairesinin 22.06.2012 Tarih ve 2012/3655 sayılı Kararı.

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.12.2012 tarihinde oybirliği ile aldığı 2012/618 sayılı kararında; *"Hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının (mükellef) daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz etmesi, vergi incelemesinden amaçlanan sonuçları ortadan kaldırmaya yönelik bir eylemdir. Yine defter ve belgelerin mahkeme tarafından inceleme yetkisi bulunmayan bilirkişiye inceletilmesi ve bilirkişinin raporuna göre karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir."* şeklinde karar vermiştir.¹⁴

Yukarıda bahsi geçen Danıştay kararlarında özetle herhangi bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz edilmeyen yasal defter ve belgelerin, mahkemelere ibraz edilmesi durumunda söz konusu defter ve belgelerin mahkemeler tarafından bilirkişi sıfatıyla vergi inceleme yetkisi bulunmayan muhasebecilere ve yeminli mali müşavirlere inceletilmek suretiyle karara varılmasının hukuka uygun bir karar olmayacağı, davanın karşı tarafı olan vergi idaresinin de görüşü alınmak suretiyle ibraz edilen defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olan kişilere inceletilmek suretiyle tespit edilecek hususlar doğrultusunda verilecek kararların daha hukuki olacağı belirtilmiştir.

SONUÇ

Vergi incelemesi yapma yetkisi 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 135. maddesinde de belirtildiği üzere vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri veya Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından yerine getirilmektedir. Bu sayılanların dışında kimsenin vergi incelemesi yapmaya yetkisi bulunmamaktadır. Vergi incelemesi ise mükelleflerin yasal defter ve belgeleri

üzerinden yapılmak suretiyle mümkün olabilmektedir. İnceleme süresi içerisinde vergi inceleme elamanlarına ibraz edilmeyen yasal defter ve belgelerin, dava aşamasında mahkemeye ibraz edilmesi durumlarıyla karşı karşıya kalınmaktadır. Danıştay tarafından verilen kararlara bakıldığında, mükellefler tarafından vergi inceleme elamanlarına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, dava aşamasında mahkemeye ibraz edilmiş olsalar bile Vergi Usul Kanununda geçen gizleme fiili gerçekleşmektedir.

Kendilerine ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden yapılacak araştırma ve incelemelerin mali uzmanlık gerektirmesinden dolayı mahkemeler 6754 sayılı kanun kapsamında serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirleri bilirkişi olarak görevlendirmek suretiyle mükelleflerin yasal defter ve belgelerini inceletmekte ve ortaya konan bilirkişi raporuna istinaden de vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporlarlar sonucunda tarh edilen vergileri ve kesilen cezaları kaldırmaktadırlar. Ancak 3568 sayılı Kanun her ne kadar serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirleri bilirkişi olarak görevlendirilmelerine izin vermiş olsa da mükelleflerin yasal defter ve belgeleri üzerinden vergi incelemesi yapmalarına izin vermediği açıktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 135. Maddesinde ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2.maddesinde yer alan düzenlemeler ile Danıştay Daireleri ve Danıştay Vergi Dava Dairelerinin vermiş olduğu kararlar dikkate alındığında, mahkemelerin kendilerine ibraz edilen yasal defter ve belgeleri bilirkişi sıfatıyla serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlere inceletmek suretiyle vergi idaresinin aleyhine karar vermelerinden ziyade söz konusu defter

¹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 26.12.2012 Tarih ve 2012/618 sayılı Kararı.

ve belgeleri vergi incelemesi ile görevli olan vergi inceleme elamanlarına göndermek suretiyle mükelleflerin hesap ve işlemlerinin incelenmesinin sağlanmasının hukuki anlamda daha doğru davranış biçimi olacağı aşikârdır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- BİNGÖL O. (2018). *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu*. Tekin Yayınevi. İstanbul.
- KIZILOĞLU Ş. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- KOCAMAN H. (2020). *Türk Vergi Yargısı ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Kesilen Cezalara İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.*
- YÜCE M. (2012). *Türk Vergi Yargısı*. Ekin Yayınları. Bursa.