

Emsal Bedel ve Dava Konusu Edilmesi

Kerem ÖNCÜ*

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK – ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

* Dr. Öğr. Üyesi, Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı. keremnc@hotmail.com. **ORCID:** 0000-0003-1045-2273.

Makale geliş tarihi: 2 Kasım 2022 **Makale kabul tarihi:** 21 Aralık 2022

Atıf önerisi: Atıf önerisi: Öncü, Kerem. "Emsal Bedel ve Dava Konusu Edilmesi." *Ankara Barosu Dergisi* 81, no. 1 (Ocak 2023): 213-241. **DOI:** 10.30915/abd.1198216.

EMSAL BEDEL VE DAVA KONUSU EDİLMESİ

ÖZ

Bu çalışmada emsal bedel ve dava konusu edilmesi ile ilgili tartışmalı konuların değerlendirilmesi ve uygulamada ortaya çıkabilecek sorunlara çözüm getirilmesi amaçlanmıştır. Emsal bedel, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde düzenlenmiştir. Emsal bedel aracılığıyla, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değeri belirlenmektedir. Kanun'da buna ilişkin birçok yöntem düzenlenmiştir. Bunlardan biri de takdir komisyonunca emsal bedelin takdiridir. Kanun'a göre mükellefin bu işleme karşı dava açması mümkündür. Ancak, bu konuda birçok tartışma bulunmaktadır. Takdir edilen emsal bedele karşı vergi dairesinin dava açıp açamayacağı tartışmalı konulardan biridir. Bir diğer tartışma ise, vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurduğu durumlarda, mükellefin takdir edilen emsal bedele dava açıp açamayacağıdır. Kanun'da bunu engelleyen bir madde yer almamaktadır. Ancak vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurduğu durumlarda mükellefin dava açabileceği kabul edildiğinde, usul ekonomisi ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gereken başka sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu konuda olması gereken hukuk yönünden çözüm, Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılmasıdır. Takdir komisyonuna vergi dairesinin başvurması durumunda mükellef emsal bedeli değil vergiyi dava konusu etmelidir. Vergi dairesi ise emsal bedele karşı dava açabilmelidir.

HAKEMLİ

Anahtar kelimeler:

değerleme

emsal bedel

takdir komisyonu

karine

dava

THE IMPUTED VALUE AND LITIGATION

ABSTRACT

In this study, it is aimed to evaluate the controversial issues related to the imputed price and litigation and to solve the problems that may arise in practice. The imputed value is regulated in Article 267 of the Tax Procedure Law No. 213. Through imputed value, the value of a property that has no real value or that is unknown or cannot be determined accurately is determined. Many methods are regulated in the Law regarding this. One of them is the appraisal of the imputed value by the assessment commission. According to the law, it is possible for the taxpayer to file a lawsuit against this transaction. However, there is a lot of controversy about this. It is one of the controversial issues whether the tax office can file a lawsuit against the appraised imputed value. Another discussion is whether the taxpayer can file a lawsuit against the appraised imputed value in cases where the tax office applies to the assessment commission. There is no article in the law that prevents this. However, when it is accepted that the taxpayer can file a lawsuit in cases where the tax office applies to the assessment commission, other problems arise that should be evaluated within the scope of the principle of procedural economy. The legal solution to this issue is the amendment of the Tax Procedure Law. If the tax office applies to the assessment commission, the taxpayer should file a lawsuit against the tax, not the imputed value. The tax office should be able to file a lawsuit against the imputed value.

Keywords:

valuation

imputed value

assessment commission

presumption

case

GİRİŞ

“Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.”^[1] Söz konusu yetki aracılığıyla devlet, kamu giderlerinin finansmanını sağlamaktadır.

Kişilerle devlet arasındaki vergilendirme ilişkisi, günümüzde demokratik ilkelere uygun şekilde yürütülmeye çalışılmaktadır. Kural olarak kişiler, matrahı beyanname yoluyla kendileri bildirmektedirler. Vergi idaresi ise, beyan edilen matrahın doğru olup olmadığını kontrol etmektedir. Bu kapsamda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) yer alan emsal bedel müessesesi, matrahı oluşturan iktisadi kıymetlerin değerinin tespitini sağlamakta ve matrahın doğru şekilde belirlenebilmesine katkı sağlamaktadır.

Emsal bedelin tespitine ilişkin yöntemlerden biri, takdir komisyonu tarafından emsal bedelin takdiridir. Kanun’a göre takdir komisyonu tarafından emsal bedelin belirlenmesi, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemdir. Mükelleflerin söz konusu işleme karşı dava açabilmesi mümkündür. Ancak konu doktrinde tartışmalıdır. Davanın vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurması durumunda açılıp açılmayacağı söz konusu tartışmalardan biridir. Kanun’da herhangi bir sınırlama olmaksızın mükellefin dava açabileceği düzenlenmektedir. Ancak bu şekilde bir değerlendirme yapılması durumunda, söz konusu davanın açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmayacağından, mükellefin tarh edilen verginin iptali için ikinci bir dava açması gerekecektir. Bu durumda konu usul ekonomisi ilkesi çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bunun dışında, vergi dairesinin takdir edilen emsal bedelin iptali için dava açıp açamayacağı da başka bir tartışmalı konudur. Bu çalışmada, emsal bedel ve dava konusu edilmesi ile ilgili tartışmalı hususlar değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Bu doğrultuda öncelikle emsal bedel müessesesinin pozitif hukukta düzenlenişi, önemi ve emsal bedel müessesesine ilişkin temel hususlar ele alınacaktır. Sonrasında takdir edilen emsal bedele karşı dava açılmasına ilişkin ilgili kanun maddeleri değerlendirilecektir. Söz konusu davanın şartları, davanın açılmasının sonuçları, uygulamada karşılaşılabilecek problemler irdelenecektir. Çalışmanın sonunda ise, tartışılan konular göz önüne alınarak olması gereken hukuk yönünden bazı önerilerde bulunulacaktır.

[1] Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, (İstanbul: Kazancı Yayınları, 1982), 3-4.

I. EMSAL BEDEL

A. POZİTİF HUKUKTA DÜZENLENİŞİ

Emsal bedel müessesesi, VUK'ta "Değerleme" başlıklı üçüncü kitapta, aynı başlıklı birinci kısımda ve "İktisadi Kıymet Değerleri" başlıklı birinci bölümde düzenlenmektedir. Kanun'un 258. maddesi uyarınca değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." Aynı Kanun'un 261. maddesinde sayılan değerlendirme yöntemlerinden biri de emsal bedeldir. Söz konusu müessese, anılan Kanun'un "Emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 267. maddesinde düzenlenmiştir.^[2]

[2] **213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emsal bedeli ve emsal ücreti, madde 267:** Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen 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.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı 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 esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

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

Maddenin ilk fıkrasında emsal bedel, “gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer” şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasında ise emsal bedelin yine aynı maddede yer alan yöntemler sırası ile uygulanmak suretiyle tespit edileceği düzenlenmiştir. Bu yöntemler; ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasıdır. Kanun’daki bu sıraya uyulması zorunlu olup,^[3] aksi halde yapılan değerlendirme hukuka aykırı hale gelecektir.^[4] Bununla birlikte VUK’un 267. maddesinin 7. fıkrası uyarınca mahkemelerin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlar, söz konusu sıraya bağlı kalmaksızın emsal bedel yerine geçmektedir.

Emsal bedelin tespitinde üçüncü sırada yer alan yöntem takdir esasıdır. VUK’un 267. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, emsal bedelin birinci ve ikinci sıradaki yöntemlere göre belirlenememesi durumunda uygulanmaktadır. Bu durumda emsal bedel, ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belirlenmektedir. Konunun daha net anlaşılabilmesi için sonraki başlık altında emsal bedel müessesesinin vergilendirme süreci bakımından önemi üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda nasıl bir işlev yerine getirdiği, temel hak ve hürriyetlerle ilişkisi gibi konulara yer verilecektir.

B) VERGİLENDİRME SÜRECİ AÇISINDAN ÖNEMİ

Emsal, kelime anlamı itibariyle benzer, eş, denk anlamına gelmektedir.^[5] Emsal bedel, VUK’un 267. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.” Tanıma göre söz konusu müessese, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir mal söz konusu olduğunda uygulanmaktadır. Söz konusu malın değerlendirme gününde satılması durumunda, emsaline göre değeri tespit edilmektedir. Görüleceği üzere,

[3] Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (İstanbul: Feryal Matbaası, 1988), 614.

[4] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 30. baskı (Ankara: Turhan Kitabevi, 2021), 284.

[5] <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 01.05.2022.

burada bir kontrol ve güvenlik mekanizmasından söz etmek mümkündür.^[6] Zira matrahı oluşturan iktisadi kıymetlerin değerinin tespiti, matrahın doğru şekilde belirlenebilmesi açısından önemlidir.^[7]

Emsal bedel, bilinen bir durumdan bilinmeyene ulaşma imkânı sağlandığından, söz konusu müessese doktrinde karine olarak nitelenmektedir.^[8] Bununla birlikte aksi ispatlanabilir olduğundan, başka bir deyişle mükellefin takdir edilen emsal bedeli dava konusu edebilmesi mümkün olduğundan, bunun bir adi karine olduğu vurgulanmaktadır.^[9] Nitekim VUK'un 267. maddesinin 4. fıkrasında, mükelleflerin takdir edilen emsal bedele karşı dava açabilecekleri düzenlenmek suretiyle, aksinin ispatı mümkün kılınmıştır.

VUK'un 3. maddesinin B bendi uyarınca "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." Söz konusu madde, vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın yasal dayanağı olarak ele alınmaktadır.^[10] Madde ile kastedilen, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, gerçek mahiyetin esas alınmasıdır.^[11] Bununla birlikte, gerçeğin tespiti her durumda mümkün olamamaktadır. Bu durumda çözüme takdir komisyonu aracılığıyla ulaşılmaya çalışılmaktadır.^[12] Komisyon, emsal bedeli takdir etmektedir. Burada gerçek bedelin tam olarak saptanmasından söz

-
- [6] Zübeyir Bakmaz, *Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel*, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019), 6.
- [7] Selim Kaneti, *Vergi Hukuku* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1986/1987), 171.
- [8] Eda Özdiler Küçük, *Vergi Hukukunda Karineler*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2011), 106.
- [9] Özdiler, *Vergi Hukukunda Karineler*, 110.
- [10] Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002), 18.
- [11] Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2002), 80-81.
- [12] Cenker Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021), 1.

edebilmek mümkün değildir.^[13] Ancak mümkün olduğunca gerçeğe ulaşmak amaçlanmaktadır.^[14]

Konu, temel hak ve hürriyetleri de ilgilendirmektedir. Bedel, bir sözleşmenin temel unsurlarından biridir. Emsal bedel müessesesi ile gerçek bedelin yerine başka bir bedel ikame edilmektedir. Konu bu haliyle Anayasa'nın 48. maddesinde düzenlenen sözleşme hürriyetine bir müdahale teşkil etmektedir.^[15] Bunun dışında takdir komisyonunca belirlenen emsal bedel ikmalen veya re'sen tarha esas alınacağından, söz konusu vergi ve cezaları malvarlığından ödemek mecburiyetinde kalan mükellef açısından konu mülkiyet hakkını da ilgilendirmektedir. Ancak diğer taraftan bakıldığında ise, bedelin oldukça düşük takdir edilmesi vergi kaybına neden olacaktır. Bu durum, Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğuna ilişkin kurala da aykırılık teşkil edecektir. Takdir komisyonu temel hak ve hürriyetler ile vergi ödevi arasındaki dengeyi sağlamak durumundadır.^[16] Bu ise, gerçek mahiyete en yakın bedelin takdiri ile ancak mümkündür. Bu doğrultuda kanun koyucu VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasının 2. cümlesinde, "Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır." düzenlemesi ile söz konusu yetkiyi sınırlandırılmıştır. Bu durumda takdir komisyonu tamamen varsayımsal bir değerlendirme yapmaktan kaçınmalı,^[17] VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasının 2. cümlesini göz önünde tutarak gerçek mahiyetten uzaklaşmamalıdır.

Vergi idaresi gerçek mahiyeti araştırırken, kural olarak delil serbestisinden yararlanmaktadır. VUK'un 3. maddesinin B bendinin 2. fıkrası uyarınca "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak

[13] Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), 183.

[14] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 12. baskı (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021), 193.

[15] Bakmaz, *Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel*, 24.

[16] Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, 66.

[17] Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, 61.

kullanılamaz.” Görüldüğü üzere yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık şahit ifadesi dışında, delil serbestisi söz konusudur. Ancak buna rağmen gerçek bedele ulaşabilmek bazı durumlarda mümkün olamamaktadır. İşte bu noktada emsal bedel, gerçek mahiyete ulaşabilmek için delil serbestisi yeterli olmadığında destekleyici bir rol üstlenmektedir.^[18]

C) EMSAL BEDEL TAKDİRİNE İLİŞKİN TEMEL HUSUSLAR

VUK’un 267. maddesi uyarınca emsal bedelin tespitinde üçüncü yöntem olan takdir esasında yetki takdir komisyonundadır. Komisyon, anılan madde uyarınca ilgililerin başvurusu üzerine harekete geçmektedir. Bu noktada, vergi idaresinin yanı sıra mükelleflerin de komisyona başvurabilmesi mümkündür.^[19] Devredilen bir malın bedeli konusunda belirsizliği gidermek isteyen mükellef de emsal bedelin takdir edilmesini talep edebilir.^[20] Bu durumda takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedelin ilgili beyannameye yansıtılması gerekir.^[21]

Bunun dışında vergi dairesi de emsal bedelin takdiri için takdir komisyonuna başvurabilir. “İkmalen vergi tarhi” başlıklı VUK’un 29. maddesinin 1. fıkrası şu şekildedir: “*İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.*” Kanuni ölçü, matrahın tespiti için vergi kanunlarında yer alan ölçü ve esaslardır. VUK’un 267. maddesinde yer alan emsal bedel de kanuni ölçü kavramına dahil olup, takdir komisyonu tarafından belirlenen emsal

[18] Bakmaz, *Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel*, 47-48

[19] Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 18. baskı (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010), 314.

[20] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: 11395140-105[VUK-1-22116]-477156, Tarih: 18.06.2021: “Buna göre, mahkeme kararına istinaden herhangi bir bedel ödemediğiniz tapu tescili yapılan bahse konu 11 adet taşınmazın, ilgili dönem gelir hesaplarına kaydedilmek suretiyle emsal bedel üzerinden aktifinize/kayıtlarınıza intikal ettirilmesi gerekmekte olup, emsal bedelin tespiti için bağlı olduğunuz vergi dairesi müdürlüğüne müracaat etmeniz halinde takdir komisyonunca emsal bedelin takdir edilebileceği tabiidir.” www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 23.3.2022.

[21] Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 901.

bedel ikmalen tarh için esas alınmaktadır.^[22] Bununla birlikte uygulamada vergi idaresi re'sen tarh kapsamında da emsal bedelin takdiri için takdir komisyonuna başvurabilmektedir.^[23]

Yargı organının re'sen biçtiği değer de emsal bedel yerine geçmektedir. Malın değerini tespit eden bir mahkeme kararının bulunması durumunda, mükelleflerin takdir komisyonuna başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.^[24]

Takdir komisyonu ve yargı organı dışında, inceleme elemanının da emsal bedeli takdir edebileceği belirtilmektedir.^[25] Danıştay 7. Dairenin kararına konu bir olayda, ilk derece mahkemesi, VUK'un 267. maddesinde, 3. sırada yer alan takdir esasına göre emsal bedele ilişkin tespitin takdir komisyonunca yapılması gerektiğine; olayda ise, dayanağının vergi inceleme raporu olması nedeniyle tarh ve ceza kesme işleminde hukuka uyarlık bulunmadığına karar vermiştir. Karar, Danıştay 7. Daire tarafından bozulmuştur. Danıştay

[22] Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. baskı (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006), 52; Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 315; Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 200-201.

[23] İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2019/1286, K. 2020/136, 11.2.2020: "İncelenen dosyadan, mobilya imalatı faaliyetinde bulunan davacı şirketin mükellefiyetinin 31.12.2015 tarihi itibarıyla 2016/2 sayılı Uygulama İç Genelgesi gereğince kapatıldığı ancak, internet ortamında süresinde verilen 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesi eki bilanço ve gelir tablosunda yer alan demirbaş ve emtianın emsal bedelle çıkışının yapılmadığının tespiti üzerine, stokların ve demirbaş çıkışlarının değerlendirilmesi amacıyla takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir komisyonunca, bilançoda stoklar hesabının alt hesabı olan «İlk Madde ve Malzeme» hesabında yer alan emtianın maliyet tutarı üzerinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesi gereği toptan satış için 5% ilave edilmek suretiyle emsal bedel ve karın hesaplandığı, 2015 yılı beyannamesinde beyan edilen zarar da dikkate alınarak matrahın belirlendiği ve bu matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır." Benzer başka bir karar: Konya Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2020/960, K. 2020/1214, 12.11.2020, www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 22.04.2022.

[24] Metin Aytulun ve Vefa Toroslu, *TMS ve VUK Kapsamında Stoklar*, (İstanbul: Legal Yayıncılık, 2014), 111.

[25] Abdullah Ok, "Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhında Matrahın Saptanmasına İlişkin İlkeler," *Legal Mali Hukuk Dergisi* 5, no: 7 (2009): 1838.

7. Dairenin E. 2000/7232, K. 2003/436 sayılı ve 18.2.2003 tarihli kararı şu şekildedir:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 27. maddesinin 1. fıkrasında, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre, emsal bedeli ve emsal ücretinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı belirtilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde, her ne kadar, emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlandıktan sonra, hangi sıra ve esaslara göre tesis olunacağı üç sıra halinde yer almış üçüncü sırada getirilen takdir esasının önceki sırada belirtilen esaslara göre belli edilmeyen emsal bedellerinin ilgililerin başvurusu üzerine takdir komisyonunca maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle takdir yolu ile belli edileceği hükmü yer almışsa da, aynı Kanunun 30. maddesinin, ilk fıkrasında inceleme raporlarında bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilmiş sayılacağı öngörülmüş bulunduğu; bu düzenleme ile inceleme elemanlarına verilen takdir yetkisinin emsal bedel takdirini de kapsadığının kabulü gerekir. Bu bakımdan; davada, inceleme elemanınca yapılan emsal bedel takdirinin aracın gerçek satış değerini yansıtmadığının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, Mahkemece dava konusu işlemin yukarıda yazılı gerekçeyle iptalinde isabet görülmemiştir.^[26]

Danıştay kararında belirtilen hususa katılmak mümkündür. Zira emsal bedelden daha kapsamlı olan matrahı takdir etme yetkisine sahip inceleme elemanının, emsal bedeli takdir etme yetkisine de sahip olduğu kabul edilmelidir.

VUK'un 267. maddesinde en dikkat çeken noktalardan biri ise, mükellefin takdir edilen bedele karşı dava açabilmesidir. Bu düzenleme, takdir komisyonu kararlarının hukuki niteliği ve dava konusu edilip edilemeyeceği noktasında; ilgili yasal düzenlemeler, doktrindeki tartışmalar ve yargı kararları açısından konuyu daha tartışmalı bir noktaya getirmektedir. Bu kapsamda öncelikle emsal bedel takdirinin idari işlem teorisi bakımından hukuki mahiyetinin ele alınması gerekmektedir.

[26] Danıştay 7. Daire, E. 2000/7232, K. 2003/436, 18.2.2003, www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 22.04.2022.

D) EMSAL BEDEL TAKDİRİNİN HUKUKİ MAHIYETİ

Takdir komisyonunun subjektif olarak matrah saptama işlemleri, vergi hukuku açısından hazırlık işlemi veya ön işlem olarak nitelendirilmektedir.^[27] Bu kapsamda, takdir komisyonlarının VUK'un 30. maddesi uyarınca matrah takdiri işlemleri, kesin ve yürütülebilir işlem sayılmamaktadır.^[28] Matrah takdir edildikten sonra tarh edilen verginin dava konusu edilmesi gerektiği belirtilmektedir.^[29] Matrah takdirinde hukuka aykırılıklar söz konusu ise, tarh işlemi dava konusu edildiğinde, matrah takdirindeki hukuka aykırılıkların da ileri sürülebilmesi mümkündür.^[30] Doktrinde bunu zincir işlemler teorisi çerçevesinde açıklayan görüşler de bulunmaktadır. Buna göre, zinciri oluşturan halka işlemlerin amacı nihai işlem olup, bu işlemler ayrı bir dava konusu edilmesi mümkün değildir. Bu noktada tarh işlemi zincir işlem, matrahın takdiri ise halka işlem olarak nitelenmektedir.^[31]

Takdir komisyonunun bir başka yetkisi ise, emlak vergisi kapsamında asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerlerinin takdiridir. VUK'un mükerrer 49. maddesinin 5. fıkrasında şu şekilde bir cümle yer almaktaydı: "Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler." Anayasa Mahkemesi; 2011/38, K. 2012/89 sayılı ve 31.05.2012 tarihli kararı ile ilgili kısmı hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ile bağdaşmadığı gerekçesi ile iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin gerekçesi şu şekildedir:

Kanun koyucu itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkânı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin

[27] Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 110-112.

[28] Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, 20; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 7. baskı (İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2015), 168.

[29] Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 111.

[30] Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, 56-57.

[31] Saban, *Vergi Hukuku*, 168-169.

hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.^[32]

Karar sonrası, komisyonun bu madde kapsamında belirlediği birim değerleri, mükellefler tarafından da dava konusu edilebilmektedir.

Komisyonun dava konusu edilmesi mümkün bir diğer işlemi ise emsal bedel takdiridir. Kanun koyucu, zinciri oluşturan halka işlemlerden biri olan emsal bedelin takdirini diğerlerinden farklı bir statüye koymakta, hukuksal sonuç doğurduğunu kabul etmektedir.^[33] Emsal bedelin takdiri, VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası uyarınca icrai işlemdir. Emsal bedel takdiri, bu bakımdan VUK'un mükerrer 49. maddesi uyarınca emlak vergisi kapsamında asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerlerinin takdirine benzemektedir.

II. EMSAL BEDELİN DAVA KONUSU EDİLEBİLMESİ

A) POZİTİF HUKUKTA DÜZENLENİŞİ

VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasının 3. ve 4. cümlelerinde takdir edilen emsal bedele karşı dava açılması hususu şu şekilde düzenlenmiştir: "Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz." Bunun dışında yine VUK'un "Vergi davaları" başlıklı 377. maddesinin 2. fıkrasında "Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir." düzenlemesi yer almaktadır. Ancak anılan maddede matrah ifadesine yer verilmiş olup, emsal bedel yer almamaktadır. Aynı Kanun'un "Dava konusu" başlıklı 378. maddesinin 1. fıkrasında ise, "Vergi mahkemesinde dava açabilmek için ... tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması ... lazımdır." hükmü yer almaktadır.

[32] AYM, E. 2011/38, K. 2012/89, Kt. 31.05.2012, www.anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi: 02.05.2022.

[33] Saban, *Vergi Hukuku*, 169.

B) DAVAYA İLİŞKİN ŞARTLAR

1- Takdir Komisyonuna Kimin Başvurduğu Konusunun Davaya Etkisi

Doktrinde, takdir komisyonuna vergi dairesinin başvurması durumunda, takdir edilen emsal bedelin mükellef tarafından dava konusu edilemeyeceği görüşü ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre, vergi dairesinin başvurması durumunda takdir edilen emsal bedel ikmalen tarhiyata esas alınacağından, mükellef ancak ikmalen tarhiyata karşı dava açabilir.^[34] Doktrindeki diğer görüşe göre ise, takdir komisyonuna başvuranın kim olduğunun önemi olmaksızın mükellef takdir edilen emsal bedele karşı dava açabilir.^[35]

Mükellefin başvurusu üzerine takdir edilen emsal bedelin dava konusu edilmesi ile ilgili bir tartışma söz konusu değildir.^[36] Asıl üzerinde durulması

[34] Kızılot ve Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 315; Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 901. Ancak Özbacı aynı kitabında, “İster mükellef, isterse vergi idaresinin talebine istinaden yapılsın, takdir olunan emsal bedele mükelleflerin dava açma hakkı mahfuzdur.” şeklinde farklı bir değerlendirmede daha bulunmaktadır. Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 618.

[35] Bakmaz, *Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel*, 115; Burhan Sargın ve Erkan Özkan, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Değerleme Esasları,” *Vergi Raporu Dergisi* 111 (2008): 20.

[36] Danıştay 4. Daire, E. 1987/240, K. 1989/1561, 30.3.1989: “Vergi Usul Kanunu’nun ‘iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme’ başlıklı bölümünde yer alan 278 inci maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, dese ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiş, anılan Yasanın 74 üncü maddesinde, takdir komisyonlarının vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir ederek takdir kararına bağlamakla görevli oldukları ve bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyeceklerine değinilmiş, ‘emsal bedeli ve emsal ücreti’ başlıklı 267 inci maddesinde de, emsal bedelleri ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esasına göre tesbit edilemeyen malların emsal bedellerinin ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edileceği ve takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma haklarının mahfuz olduğu hükmüne yer verilmiştir.

İçerikleri açıklanan ve hükümlerden de anlaşılacağı üzere, işyerinde çıkan yangın sonucunda veya başka bir nedenle iktisadi işletmeye dahil emtiaların değerlerinde önemli bir azalış meydana gelmesi halinde, mükelleflerin söz konusu emtiaların emsal

gereken, vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurması durumunda mükellefin dava açıp açamayacağıdır. Vergi dairesinin başvurusu üzerine takdir edilen emsal bedele karşı doğrudan dava açılmayacağı, davanın ikmalen tarh edilen vergiye karşı açılması gerektiği görüşü, re'sen tarh kapsamında takdir komisyonu tarafından matrah takdirinin dava konusu edilemeyeceği görüşü ile paraleldir. Ancak, re'sen tarh kapsamında yapılan matrah takdirinde, VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasındaki gibi bir düzenleme yer almamaktadır. Aynı fıkra da yer alan "Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur." düzenlemesi, takdir komisyonunca belirlenen emsal bedele karşı açılacak davayı mükellefin başvurusu ile sınırlandırmamaktadır. Kanımızca mükellefin her iki durumda da dava açılabilmesi gerekir.^[37]

2- Taraflar

VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasında takdir edilen bedellere karşı mükelleflerin dava açabileceği düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 8. maddesinin 4. fıkrası uyarınca "Bu Kanun'da geçen 'mükellef' tabiri vergi sorumlularını da kapsamaktadır." Buradan hareketle vergi sorumlusunun da dava açabilmesi mümkün olmalıdır.^[38]

Vergi dairesinin takdir edilen emsal bedele karşı dava açıp açamayacağı konusu ise doktrinde tartışmalıdır. Bu konudaki görüşlerden birine göre, takdir edilen emsal bedele karşı mükellef ile birlikte vergi dairesi de dava açabilecektir.^[39] Aksi görüşe göre ise, VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasında

bedellerinin ve dolayısıyla bu tür emtiaların değerlerinde meydana gelen eksilmenin belirlenmesi için takdir komisyonlarına ve bu komisyonların kararlarına karşı vergi mahkemelerine başvurmaları mümkün bulunmaktadır." www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 25.05.2022.

[37] Bakmaz, *Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel*, 115; Sargın ve Özkan, "Vergi," 20.

[38] Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu," *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1, no:0, (1997): 205-207.

[39] Serkan Açar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 62 (2006): 275; Yılmaz Özbacı, *Vergi Davaları*, (Ankara: Oluş Yayıncılık. 2006), 68.

takdir edilen emsal bedele karşı sadece mükelleflere dava açma hakkı tanındığından, vergi dairesi dava açamayacaktır.^[40]

VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasında takdir edilen bedele karşı vergi dairesinin dava açabileceği ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK'ta "Vergi davası açmaya yetkili olanlar" başlıklı 377. maddenin 2. fıkrası uyarınca, "Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar karşı vergi mahkemesinde dava açabilir." Anılan fıkrada, vergi dairesinin takdir komisyonunca alınan tüm kararlara karşı dava açabileceği yönünde bir ifade yer almamaktadır. Bilakis "tahmin ve takdir olunan matrahlar" ifadesine yer verilmiştir. Emsal bedel takdiri ile matrah takdiri birbirinden farklı işlemler olup, anılan fıkrada belirtilen dava "tahmin ve takdir olunan matrah" ile sınırlıdır. Bu durumda, VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası uyarınca takdir edilen emsal bedele karşı sadece mükellefler tarafından dava açılabileceği düşünülmektedir.

3- Görev

VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasında davanın vergi mahkemesinde açılacağı açıkça düzenlenmek suretiyle görevli mahkeme belirlenmiştir. Bu sebeple vergi mahkemelerinin görev alanını düzenleyen genel norm niteliğindeki 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi burada uygulanmamaktadır. VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası burada özel normdur.

4- Yetki

Vergi mahkemelerinde yetki, İYUK'un 37. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

Bu Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

- a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- b) Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

[40] Bakmaz, *Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel*, 116.

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Takdir komisyonunca emsal bedelin takdiri; a, b ve c bentleri kapsamına girmemektedir. O sebeple, İYUK'un 37. maddesinin d bendi uyarınca takdir komisyonunun bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili sayılmalıdır.^[41]

5- Süre

VUK'un 267. maddesinde dava açma süresi ile ilgili bir belirleme söz konusu değildir. Bununla birlikte aynı Kanun'un "Dava konusu" başlıklı 378. maddesinde "Vergi mahkemesinde dava açabilmek için tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması ... lazımdır." düzenlemesi söz konusudur. Bu cümle uyarınca, dava açma süresinin takdir komisyonu kararının tebliği üzerine başlayacağı belirtilebilir. Dava açma süresi, İYUK'un 7. maddesinin 1. fıkrası uyarınca komisyon kararının tebliğini izleyen günden itibaren otuz gündür.^[42] Emsal bedel takdiri mükellefe tebliğ edilmediği takdirde, dava açma süresinin mükellefin ıttıla tarihinden itibaren başlaması gerekir.^[43]

C) DAVANIN AÇILMASININ VE AÇILMAMASININ SONUÇLARI

VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası uyarınca takdir edilen emsal bedele karşı dava açılması, verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmamaktadır. Vergilendirme süreci devam edeceğinden, yürütmenin durdurulmasına karar verilmediği takdirde vergi tarh edilecektir.

VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasında mükellefin dava açma hakkının mahfuz olduğu düzenlenmiştir. Bununla birlikte, kanun koyucu burada davanın açılmamış olmasına hukuki bir sonuç bağlamamıştır. Başka bir deyişle, söz konusu davanın açılmaması, mükellef açısından hak kaybına

[41] Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 157.

[42] Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 157.

[43] Metin Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2022), 279.

sebebiyet vermemektedir. Örnek vermek gerekirse, tarh işlemi dava konusu edilmediğinde, vergi ve cezalar tahakkuk etmektedir. Burada böyle bir durum söz konusu değildir. Bunun dışında, ödeme emri tebliği üzerine dava açıldığında, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinde itiraz sebepleri sınırlı olduğundan, diğer hukuka aykırılık iddialarının tarhiyat aşamasında ileri sürülmesi gerekir.^[44] Burada ise emsal bedel takdirli dava konusu edilmediğinde, tarh işlemine karşı açılan davada emsal bedel takdirindeki hukuka aykırılıkların ileri sürülememesi gibi bir kısıtlama da bulunmamaktadır.

Yargı organı, emsal bedel takdirli üzerine tarh edilen vergi ve cezalara karşı açılan davalarda, emsal bedel takdirinin hukuka uygun olup olmadığını değerlendirmektedir. Örnek vermek gerekirse, gayrimenkul satışlarından elde edilen ticari kazancın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı gerekçesiyle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarh edilen bir kat vergi ziyai cezalı gelir geçici vergisine karşı açılan davada, Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin; E. 2020/960, K. 2020/1214 sayılı ve 12.11.2020 tarihli kararı şu şekildedir:

Bu durumda, öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesi hükmü uyarınca alıcılarında beyanlarına başvurulmak ve bu yolla elde edilen verilerin davacı ve alıcılara ait banka hesap ve kredi hareketleriyle desteklenmesi suretiyle somut verilere dayanan kapsamlı bir vergi incelemesi yapılarak gerçek satış bedellerinin tespiti yolunun denenmesi, ancak bu yolla gerçek satış bedellerinin tespit edilememesi halinde ise gerçeğe en yakın değer bulunması yönünden gerçek bedeli tespit edilemeyen bağımsız bölümlerin emsal bedelinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde emsal bedelin sırası ile ortalama fiyat, maliyet bedeli ve son olarak takdir esasına göre tayin olunacağı kurala bağlandığından ve emsal bedelin saptanmasında bu sıralamaya uyulması zorunlu olduğundan önceki sıradaki yöntemin uygulanamama sebebi de somut olarak ortaya konulmak suretiyle satış bedelinin belirlenmesi gerekirken bu sıra atlanarak 267. maddenin üçüncü sırasında yer alan takdir esasının esas alınması suretiyle hesaplanan matrah üzerinden davacı adına geçici vergiye bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezalarında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.^[45]

[44] Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 177.

[45] Konya Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2020/960, K. 2020/1214, 12.11.2020, www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 02.04.2022.

Davanın açılması ve açılmaması durumlarında ortaya çıkacak sonuçların bu şekilde olacağı değerlendirilmektedir. Bununla birlikte davanın açılması durumunda uygulamada bazı sorunların ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Sonraki başlıkta bu sorunlar, davanın işlevi ve mükellef açısından önemi *üzerinde durulacaktır.*

D) EMSAL BEDELİN DAVA KONUSU EDİLMESİ DURUMUNDA UYGULAMADA ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR

Takdir komisyonuna vergi dairesinin başvurusu durumunda, VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası uyarınca mükellef açısından yargı yolunun açık olduğu düşünülmektedir. Ancak takdir edilen emsal bedele dava açılabilmesi için mükellefe tebliğ edilmesi veya mükellefin ittila etmesi gerekmektedir. Takdir komisyonu kararının, vergi tarh edildikten sonra ihbarnamenin tebliği ile öğrenilmesi durumunda, tarh edilen vergi dururken takdir edilen emsal bedelin dava konusu edilmesi ise mükellef için mantıklı bir adım olmayacaktır. Zira İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrası uyarınca "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur." Bununla birlikte takdir komisyonunca belirlenen emsal bedel mükellefe tebliğ edildiğinde veya mükellef ittila ettiğinde dava açması mümkündür. Ancak takdir edilen emsal bedelin dava konusu edilmesi VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası uyarınca verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaktadır. Yargılama sürelerinin uzunluğu ve takdir komisyonu kararı ile tarh işlemi arasında geçen sürenin genellikle kısa olması dikkate alındığında, mahkeme yürütmenin durdurulması veya iptal kararı vermediği müddetçe, vergi ve cezalar tarh edilecektir. Müvekkil vergi/ceza ihbarnamesini tebliğ aldıktan sonra ise bu sefer tarh edilen verginin iptali için ikinci bir dava açmak durumunda kalacaktır. Aksi halde vergi ve cezalar tahakkuk edecek ve tahsil aşamasına geçilecektir. Tarh işleminin iptali için dava açılmasıyla birlikte, birbiri ile bağlantılı olabilecek derdest iki dava olacaktır.

Bu noktada, iki davanın nasıl görüleceği sorunu ortaya çıkacaktır. İYUK'un 38. maddesi ve devamı maddelerde düzenlenen bağlantılı dava müessesesi bu konuda çözüm olabilir. Anılan maddenin ilk fıkrası uyarınca "aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır." Bu noktada, emsal

bedelin takdiri ile tarh işleminin bağlantılı olduğu düşünülebilir. Zira emsal bedel takdir edilmek suretiyle matraha ulaşılmakta, vergi ve cezalar da buna göre tarh edilmektedir. Birbirine ters düşen kararların verilmesini engelleyen bağlantılı dava müessesesi ile davalar birleştirilmemekte ancak birlikte karara bağlanmaktadır.^[46] Ancak bu müessesenin işlemleri, İYUK'taki şartların sağlanmasına ve talep üzerine veya re'sen mahkemenin bu yönde karar vermesine bağlıdır. Bu sebeple bağlantılı dava müessesesinin her durumda çözüm olabilmesi mümkün gözükmemektedir.

Her iki davanın ayrı şekilde görülüp, mahkemelerin farklı karar vermesi de mümkündür. Takdir edilen emsal bedele karşı açılan dava reddedilip, tarh edilen vergiler mahkemece iptal edildiğinde, mükellef açısından vergi borcu sona erecektir. Ancak tarh edilen vergilere karşı açılan dava reddedilip, emsal bedel takdiri iptal edildiğinde ne yapılacağını belirlemek kolay değildir.

Bunun dışında, sürecin daha da karmaşıklaştığı durumlar da söz konusu olabilir. İlk derece mahkemesinin tarh işlemine ilişkin açılan davayı reddetmesi durumunda, vergi ve cezalar tahakkuk edeceğinden mükellefe ödeme emri tebliğ edilecektir. Mükellef ödeme emrinin tebliği üzerine dava açtığında ise, bu sefer bağlantılı sayılabilecek ya da en azından aynı işlem dosyasını içeren dava sayısı üçe çıkacaktır.

Emsal bedelin takdir komisyonu yerine inceleme elemanı tarafından takdir edilmesi durumunda ise, mükellefin VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası uyarınca dava açabilmesi mümkün olmamalıdır. Benzer bir sonuç, re'sen tarh kapsamında takdir edilen emsal bedel için de kabul edilmelidir. Takdir komisyonu veya inceleme elemanı matrah takdiri kapsamında emsal bedeli takdir ettiğinde, işlem re'sen tarh kapsamında matrah takdiri olduğundan dava konusu edilememesi gerekir.

Mükellefin takdir komisyonuna başvurması durumunda ise, takdir komisyonunun belirlediği bedel mükellef açısından bağlayıcıdır. Mükellefin takdir komisyonu tarafından belirlenen emsal bedeli dikkate almaması durumunda cezalı şekilde vergi tarh edilecektir. Bu sebeple mükellefin takdir edilen emsal bedele karşı dava açması gerekmektedir. Ancak bu yeterli değildir. Mahkeme yürütmenin durdurulması veya iptal kararı vermediği müddetçe, beyannameye dayanan tarh yoluyla vergi tarh ve tahakkuk edecek, mükellef vadesinde veya vadesi geçtikten sonra vergiyi ödeyecektir. Mahkeme,

[46] Günay, *İdari Yargılama Hukuku*, 379.

yürütmenin durdurulması veya iptal kararı vermesi üzerine, başlangıçta tahsil edilen vergide gerekli düzeltmeler yapılacaktır.^[47] Bu noktada, beyannamede ihtirazi kayıt olması durumunda, takdir edilen emsal bedele karşı açılan dava sürerken, tarh edilen verginin iptali için ayrıca dava açılması yine mümkün olabilir. Ancak, İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, "ihtirazi kayıtle verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz." hükmü gereği, bu davanın açılması tahsil işlemlerini durdurmayacaktır. Bu durumda mükellef açısından söz konusu davanın açılmasının önemli olmadığı düşünülmektedir.

Görüldüğü üzere, vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurması ihtimalinde, emsal bedel takdirine karşı dava açılması, bağlantılı sayılabilecek dava sayısının artmasına ve vergilendirme süreci açısından durumun daha da karmaşık hale gelmesine neden olabilecektir. Bu durum usul ekonomisi ilkesi ile bağdaşmadığı gibi, mükellef açısından da her dava ayrı bir masraf anlamına gelmektedir. Usul ekonomisi, 1982 Anayasası'nın 141. maddesinin 4. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir: "Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir." Söz konusu ilke, idari yargı bakımından da bağlayıcı olan bir anayasal ilkedir.^[48] Usul ekonomisinin unsurlarından biri olan basitlik ilkesi uyarınca, davacının ikinci bir dava açmak zorunda kalması, usul ekonomisi ilkesine aykırıdır.^[49] Bu konuda verilen örnekler bakıldığında, ikinci davanın açılmak durumunda kalınması, somut bir uyuşmazlıkta verilen hatalı bir yargı kararından veya doğrudan kanun koyucudan da kaynaklanabilmektedir.^[50]

Usul ekonomisine ilişkin söz konusu ilke ve kuralların, idari yargılama hukuku ile örtüştüğü müddetçe uygulanmaması için bir sebep bulunmamaktadır. Emsal bedel uygulaması açısından söz konusu ilkeye baktığımızda, vergi dairesinin başvurusu üzerine takdir edilen emsal bedelin iptali için

[47] Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 618.

[48] Dilşat Yılmaz, "Usul Ekonomisi İlkesi' Çerçevesinde Türk İdari Yargılama Usulünde Sözlülük İlkesine İlişkin Bazı Değerlendirmeler," *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23 No: 2 (2019): 270.

[49] Ejder Yılmaz, "Usul Ekonomisi," *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 57, no. 1 (2008): 254.

[50] Yılmaz, "Usul Ekonomisi," 254-257.

dava açılması, mükellef açısından ikinci bir davanın açılmasına neden olabilecek bir durumdur. Bu sebeple, emsal bedel takdirinin dava konusu edilebilmesine ilişkin yasal düzenlemenin usul ekonomisi ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Bunun dışında konunun hukuki güvenlik ilkesi bakımından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Hukuk devleti ilkesinin bileşenlerinden biri olan bu ilke, “herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır.^[51] Söz konusu ilkenin alt unsurlarından belirlilik ilkesi ise; “kişilerin hangi hak ve ödevlere sahip olduğunun bilinebilir olması; vatandaşların kanunun emrini anlayabilmesi ve uygulayabilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır.^[52] Bu kapsamda yürürlükteki kurallar, kişilerin hukuki durumlarını anlayabilmelerini ve buna göre davranabilmelerini sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.^[53]

Anayasa Mahkemesi, belirlilik ilkesini şu şekilde tanımlamaktadır:

Hukuk devletinin temel unsurlarından birisi de ‘belirlilik’tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesidir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.^[54]

[51] Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 52.

[52] Yıldırım Taylar, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt ve Emine Sevcan Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020), 11.

[53] Taylar, Gök, Demirbaş Aksüt ve Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*, 14.

[54] AYM, E.2004/10, K.2009/68, Kt. 02.06.2009; www.anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi: 10.09.2022.

VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası, belirlilik ilkesi bakımından, tereddüde mahal bırakmayacak açıklıkta bir düzenleme sayılamaz. Nitekim takdir komisyonuna vergi dairesinin başvurması durumunda takdir edilen emsal bedele karşı mükellefin dava açıp açamayacağı, mükellef tarafından net olarak anlaşılabilir bir düzenleme değildir. Bunun dışında, vergi dairesinin takdir edilen emsal bedele dava açıp açamayacağı da belirsizdir. Nitekim bu iki konu doktrinde de tartışmalıdır. Bu sebeple konunun, belirlilik ilkesine uygun şekilde kanun koyucu tarafından düzenlenmediği düşünülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, belirlilik ilkesini sadece yasa çerçevesinde değerlendirmemektedir. Anayasa Mahkemesine göre;

Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel gereklilikleri karşılama koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.^[55]

Konu ile ilgili yeterli uygulama bilgisine rastlamak mümkün olmamıştır. Tartışılan noktalardaki tereddütlerin uygulama ile giderildiği de söylenemez.

E) OLMASI GEREKEN HUKUK YÖNÜNDEN ÖNERİLER

VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasının mükellefe her hâlükârda takdir edilen emsal bedele karşı dava açma imkânı sağladığı düşünülmektedir. Davanın mükellef başvurusu ile sınırlı olarak uygulanması mümkün gözükmemektedir. Ancak Yasa, takdir edilen emsal bedel yanında ayrıca tarh edilen verginin iptali için de dava açılmasını gerektirebilmektedir.

Bu durumda, vergi dairesinin başvurusu üzerine takdir komisyonu tarafından emsal bedel takdirinin, tıpkı matrah takdiri gibi mükellef tarafından dava konusu edilmemesi gerektiği önerilmektedir. Ancak mevcut madde bu yoruma izin vermediği için bir yasa değişikliğine ihtiyaç olduğu düşünülmektedir. Bu doğrultuda, VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasının 3. cümlesinin, "Mükelleflerin başvurusu üzerine takdir edilen bedellere, mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur." şeklinde değiştirilmesi

[55] AYM, E. 2014/183, K. 2015/122, Kt. 30.12.2015; www.anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi: 10.09.2022.

önerilmektedir. Böylece konu belirlilik ilkesi kapsamında açık ve anlaşılır biçimde düzenlenmiş olacaktır.

Söz konusu öneri doğrultusunda yasa değişikliği yapılması durumunda, vergi dairesinin başvurusu üzerine komisyonunun emsal bedeli takdir etmesi, re'sen tarh kapsamında matrah takdiri gibi idari işlem teorisi açısından hazırlık işlemi teşkil edecektir. Bu durumda mükellefler takdir edilen emsal bedele karşı değil, tarh edilen vergiye karşı dava açacaklardır. Bu durum, mükellefler açısından daha avantajlı olacaktır. Zira İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrası gereği tarh edilen vergi ve cezalara karşı dava açılması durumunda tahsil işlemleri kendiliğinden duracaktır.

Bunun dışında mükellefler tarh edilen vergiye karşı dava açtıklarında, takdir edilen emsal bedeldeki hukuka aykırılıkları da ileri sürebileceklerdir. Ayrıca İYUK'un 20. maddesinde düzenlenen re'sen araştırma yetkisi uyarınca mahkeme de emsal bedel takdirindeki hukuka aykırılıklara dayanarak vergi ve cezaları iptal edebilecektir. Nitekim yargı organı takdir edilen emsal bedeldeki eksik ve hatalar nedeniyle tarh işlemini hukuka aykırı bulabilmektedir.^[56]

[56] Konya Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesinin E. 2020/1123, K. 2020/1289 sayılı ve 26.11.2020 tarihli kararına konu olayda, gayrimenkul satışlarından elde edilen ticari kazancın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sebebiyle tarh edilen bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Olayda re'sen tarh kapsamında gayrimenkullerin emsal bedeli takdir komisyonunca belirlenmiştir. Bölge İdare Mahkemesi şu şekilde karar vermiştir: "Vergi incelemesinden maksadın, mükelleflerin ödemesi gerekli olan vergilerinin araştırılması ve tespit edilmesi olduğu, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin her türlü araştırma ve inceleme yapılarak somut verilerle ortaya konulması gerektiği, vergi idaresinin de, 213 sayılı Kanun'un 134. maddesinde tanımlanan vergi incelemesinin amacı doğrultusunda, gerçek ya da gerçeğe en yakın vergiye ulaşmakla yükümlü bulunduğu, uyuşmazlıkta ise söz konusu bağımsız bölümlerin iktisabına ilişkin tapu senetlerinde gösterilen bedellerin kabul edilip vergilendirme hesabında dikkate alındığı, ancak söz konusu taşınmazların tapu kayıtlarındaki satış bedellerinin, gerekçe gösterilmeden, emsal bedellerine göre düşük olduğu sonucuna varılarak, gerçek satış bedelleri bilinmediğinden ve doğru olarak tespiti mümkün olmadığından bahisle, emsal bedellerinin takdir esasına göre belirlenmesi yoluna gidildiği görülmüş olup, taşınmazların satış bedellerinin belirlenmesinde kimlikleri belli alıcıların ifadeleri alınıp, söz konusu kişilerin varsa bu alım satıma ilişkin kredi hareketleri gibi hususlarda tespit yapılmak, gerektiğinde emsal teşkil edebilecek başka gayrimenkul değerlerinin de incelemeye dahil edilmek, satılan gayrimenkullerin özelliklerinin/durumlarının araştırılıp farklı satış rakamlarına konu

Önceki başlık altında, matrah takdiri kapsamında emsal bedel takdiri veya inceleme elemanı tarafından emsal bedelin takdiri gibi durumlarda, mükellefin dava açma imkanına sahip olmadığı değerlendirilmiştir. Bahsedilen öneri ile mükelleflerin dava açıp açamayacaklarına ilişkin tereddütler de giderilmiş olacaktır.

Takdir komisyonuna başvuranın mükellef olması durumunda ise, mükellefin emsal bedel takdirine karşı dava açabilmesi gerekir. Zira mükellefin başvurusu üzerine komisyon tarafından takdir edilen emsal bedel, ilgili beyannamelere yansıtılmak durumunda kalacaktır.

Son öneri ise, vergi dairesinin takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedele karşı dava açabilmesidir. VUK'un 377. maddesinin 2. fıkrası uyarınca vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar karşı dava açabilmektedir. Ancak, takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedel de vergi dairesi açısından bağlayıcı olup, takdir komisyonunun hatalı bir tespiti, vergi kaybına yol açabilir. Bu nedenle, VUK'un 377. maddesinin 2. fıkrasına "tahmin ve takdir olunan matrahlar" kısmından sonra gelmek üzere, "ve emsal bedellere" ifadesinin eklenmesi önerilmektedir. Böylece matrah takdiri gibi emsal bedel takdiri de vergi dairesi tarafından dava konusu edilebilecektir.

olup olamayacağının değerlendirilmek suretiyle gerçek satış bedellerinin tespiti yolu denenmeksizin, eksik inceleme ve araştırmaya dayalı olarak yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmemiştir." www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 24.04.2022.

SONUÇ

Bu çalışmada, takdir komisyonu tarafından emsal bedelin belirlenmesi ve dava konusu edilmesi ele alınmıştır. İlgili kanun maddeleri değerlendirildiğinde, takdir komisyonuna hangi tarafın başvurduğunun önemi olmaksızın, takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedelin mükellef tarafından dava konusu edilebileceği değerlendirilmiştir. Bunun dışında, uygulamada matrah takdir etme yetkisine sahip inceleme elemanının emsal bedel takdir ettiği ve takdir komisyonunun matrah takdiri kapsamında emsal bedeli takdir ettiği görülmüştür. Bu işlemlerin VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrası kapsamında dava konusu edilemeyeceği görüşü savunulmuştur. Sonrasında, vergi dairesinin de takdir edilen emsal bedele karşı dava açıp açamayacağı konusu ele alınmıştır. Ancak bu konuda VUK'ta vergi dairesine dava açabilme yetkisi sağlayan bir madde yer almadığından, matrah takdirinden farklı olarak emsal bedel takdirinin vergi dairesi tarafından dava konusu edilemeyeceği sonucuna ulaşılmıştır. Ancak bu durumun vergi kaybına neden olabileceği ileri sürülmüştür.

Takdir komisyonuna başvuranın vergi dairesi olması durumunda, mükellefin takdir edilen emsal bedelin iptali için dava açmasının bazı sorunlara yol açacağı ifade edilmiştir. Emsal bedele karşı dava açılması, verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmayacağından, tarh edilen vergiye karşı ayrıca dava açılması gerekecektir. Bu durumda ise ortada birbiri ile bağlantılı iki dava söz konusu olacaktır. Bağlantılı dava müessesesinin, bu davaların nasıl görüleceği konusunda kesin bir çözüm olamayacağı ifade edilmiştir. Kanun'dan kaynaklanan bu durumun bağlantılı dava sayısını artırmaktan başka bir anlamı olmadığı eleştirisi getirilmiştir. Böylelikle VUK'un 267. maddesinin 5. fıkrasında yer alan mükellefe dava açma imkânı tanıyan düzenlemenin usul ekonomisine aykırı olabileceği sonucuna varılmıştır. Ayrıca birçok görüş ayrılığına sebep olması nedeniyle hukuki güvenlik ilkesi kapsamında da eleştirilmiştir.

Çalışmada son olarak olması gereken hukuk yönünden birtakım önerilerde bulunulmuştur. Mükellefin takdir edilen emsal bedele dava açmasına ilişkin düzenlemenin madde metninden çıkarılması, yerine mükellefin başvurması durumunda emsal bedel takdirinin dava konusu edilebilmesine ilişkin bir cümle eklenmesi önerilmiştir. Böylelikle vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurması durumunda, mükellef takdir edilen emsal bedele değil, tarh edilen vergiye karşı dava açabilecektir. Ancak bu mükellef açısından

bir sorun teşkil etmeyecektir. Zira tarh edilen vergi dava konusu edildiğinde emsal bedel takdirindeki hukuka aykırılıklar ileri sürülebileceği gibi, mahkeme de re'sen inceleyebilecektir. Takdir edilen emsal bedelin dava konusu edilmesi ise, mükellefin başvurusu ile sınırlı olacaktır. Bu sayede, söz konusu müessese ile ilgili eleştiriler giderilmiş olacaktır. Bunun dışında ayrıca takdir edilen emsal bedele karşı vergi dairesinin de dava açabilmesi için Kanun'da değişiklik yapılması önerilmiştir. Bu sayede takdir komisyonun hatalı bir karar vermesi durumunda oluşabilecek vergi kaybının önüne geçilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan. “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, no. 62 (2006): 262-298.
- Akkaya, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, no. 46 (1,0) (1997): 185-208.
- Akkaya, Mustafa. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.
- Aytulun, Metin ve Vefa Toroslu. *TMS ve VUK Kapsamında Stoklar*. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2014.
- Bakmaz, Zübeyir. *Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- Candan, Turgut. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Yayınları, 1982.
- Göker, Cenker. *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- Günday, Metin. *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2022.
- Kaneti, Selim. *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayın: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın: 698, 1986/1987.
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. 18. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- Ok, Abdullah. “Danıştay Kararları Işığında Re’sen Vergi Tarhında Matrahın Saptanmasına İlişkin İlkeler.” *Legal Mali Hukuk Dergisi* 5, no. 7. (2009).
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker. *Vergi Hukuku*. 30. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.
- Özbalcı, Yılmaz. *Vergi Davaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2006.

- Özbalcı, Yılmaz. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. İstanbul: Feryal Matbaası, 1988.
- Özdiler Küçük, Eda. *Vergi Hukukunda Karineler*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2011.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. 7. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım: 2015.
- Sargın, Burhan ve Erkan Özkan. “Vergi Usul Kanunu’na Göre Değerleme Esasları.” *Vergi Raporu Dergisi*, No: 111. (2008): 13-21.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. *Vergi Hukuku*. 12. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.
- Taylar, Yıldırım, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt ve Emine Sevcan Artun. *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.
- Yılmaz, Dilşat. “Usul Ekonomisi İlkesi’ Çerçevesinde Türk İdari Yargılama Usulünde Sözlülük İlkesine İlişkin Bazı Değerlendirmeler.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, No: 23 (2) (2019): 267-320.
- Yılmaz, Ejder. “Usul Ekonomisi.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 57, no. 1 (2008): 243-274.
- <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 01.05.2022.
- www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 23.3.2022.
- www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 25.05.2022.
- www.anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi: 02.05.2022.