

## Derdest Vergi Davasında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?

Av. Ömer Gören\*

Bir vergi uyuşmazlığı çoğunlukla vergi incelemesi ve bunun sonuçlarını içeren vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan vergi ceza tarhiyatlarına, mükelleflerin itirazı ile oluşur ve vergi ceza tarhiyatlarının terkin (davanın kabulü) veya onanması, (davanın reddi) ile sonuçlanır.

Eğer Vergi Mahkemesi kararı özünde eksik ve yetersiz vergi incelemesi gerekçesine dayanıyor ise, veya karar bu gerekçe ile Danıştay tarafından temyiz aşamasında bozulmuş ise, vergi idaresi tarafından Mahkeme kararlarında belirtilen eksiklik veya yetersizliklerin düzeltilmesi veya tamamlanması yönünde ve amacıyla yeni bir vergi incelemesi yapılabilir mi?

2 örnek karar ile bu konuyu değerlendirmeye çalışalım.

### **1) Vergi Mahkemesinin Terkin (davanın kabulü) Kararına**

Göre Durum Değerlendirmesi (Denizli Vergi Mahk. Kararı)

*“...Olayda, nezdinde yapılan aramalarda ele geçirilen bilgisayar, flash bellek, cd gibi manyetik ortamda bilgi kaydedilen unsurların imaj kopyaları üzerinde yapılan incelemede, ilgili kurumun kanuni defter ve belgelerine vergi ile ilgili işlem ve faaliyetlerinin tamamını kaydetmediği, çok sayıda kayıtdışı alış ve satışlarının bulunduğu hususunun kullanılmış olan ETA muhasebe programı, resmi amaçlı kayıtlar dışındaki gizli ikinci kayıtlardan belirlendiği ve davacı mükellefin de bu kayıtlara göre belgesiz mal alışlarının bulunduğu düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarıyla*

*tespit edildiğinden bahisle, takdir komisyonunca matrah takdirine gidilerek dava konusu tarhiyat yapılmışsa da, davacının defter ve belgeleri incelenerek kayıt dışı alışın bulunduğu yolunda herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmadan, sadece Ltd. Şti. ne ait gayri resmi kayıtlarda yer alan bilgilere dayanılarak kayıtdışı alınan malın kayıtdışı olarak satıldığı gerekçesiyle matrah farkı bulunmuş olması nedeniyle anılan kanunun 134. üncü maddesinde uygun bir vergi incelemesi yapıldığından söz etmeye olanak yoktur.*

*Bu durumda faturasız satışlar nedeniyle hasılatın kayıt dışı bırakıldığını iddia edebilmek için davacının yasal defter ve belgeleri üzerinde mal mevcutları, emtia giriş ve çıkışları dikkate alınmak suretiyle bir vergi incelemesi yapılarak matrah farkının gerçek veya gerçeğe en yakın bir şekilde somut olarak ortaya konulması gerektiği ve dava konusu olayda faturasız emtia alındığı ve satıldığı yolunda söz konusu kayıtlardan başka herhangi bir bilgi ve belge bulunmadığı göz önüne alındığında, yasal dayanaktan yoksun bulunan takdir komisyonu kararı esas alınmak suretiyle yapılan tarhiyatta ve kesilen cezalarda yasal isabet görülmemiştir...”*

Şimdi; bu karar karşısında vergi idaresi davacının defter ve belgeleri üzerinde yeni bir vergi incelemesi yapabilir mi?

Burada iki durumu ayırarak bir analiz yapmak gerekmektedir.

Eğer tarh zamanaşımı dolmuş ise; VUK 138. maddesinin ikinci bendine göre “... inceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh

\* Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Görevlisi

zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabılır...”

Bu hükmün lafzından anlaşılan, inceleme süresi bakımından tarh zamanaşımı süresi esastır. VUK 114. maddesine göre de “...vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar...”

O halde, Vergi Mahkemesi kararının taraflara tebliğinden itibaren tarh zamanaşımı süresi dolmuş ise, öncelikle VUK 114 ve 113 son bend dikkate alındığında, yeni bir vergi incelemesi yapılması söz konusu olamaz ve bu durum vergi idaresi tarafından re’sen dikkate alınır. (VUK 113 zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder)

Bu noktada tarh zamanaşımı süresi dolmamış ise; vergi idaresinin 2 seçeneğinden bahsedilebilir;

- Vergi idaresi, Vergi Mahkemesi kararını temyiz eder, ve sonucu bekler, bu takdirde zamanaşımı sorunu, temyiz kararının tarihine göre yukarıdaki hükümlere göre değerlendirilir.
- Vergi İdaresi, Vergi Mahkemesi kararını temyiz etmez ve kararı kesinleştirdikten sonra, VUK 138. maddesindeki inceleme yetkisi hakkını kullanabilir mi?
- İşte önemli sorun budur?

Burada çözümlenmesi gereken (2) önemli hukuki durum vardır.

a) Ortada bir kesin hüküm var mıdır?

Bu konu yine VUK 138. maddesinin son bendine göre çözümlenebilir. Bu hükme göre; “... ***Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir...***”

Şimdi; bu hükme göre öncelikle vergi idaresinin daha önce herhangi bir inceleme yapılmış olması halinde, vergi inceleme yetkisini ortadan kaldırmadığı anlamına gelmektedir. Kanun bu konuda herhangi bir sınırlama getirmiş değildir, bir başka anlatımla daha önce yapılmış bir vergi incelemesine ilişkin olarak yapılmış tarhiyatlara yönelik Mahkeme kararları ol-

ması halinden söz etmemiştir, yani bu halde (kesin hüküm) itirazı söz konusu olacak mıdır?

Bu konuda da İYUK’da açık bir hüküm yoktur. (İYUK 28/5 ) maddesi kararların sonuçları adı altında düzenlenmiş olup, (vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir...”

Bu maddenin ne anlama geldiği ve hukuki yapısının ne olduğu belirli değildir. Vergi Mahkemesi kararları taraflara tebliğ edildiğine göre, vergi idaresi bu karar üzerine mükellefe (miktar) bildirim yapmak durumundadır. Bunun yargılama işlevi ile bir ilgisi yoktur. Bu bildirim kararın temyizi ile de bir bağlantısı bulunmamaktadır.

Bunun dışında İYUK da kesinleşen hükümlere ilişkinde bir hüküm bulunmamaktadır.

Ancak; İYUK 31. madde ile HUMK’na atıfta bulunmaktadır. Buna göre;

“... Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır...”

Görüldüğü gibi İYUK’da hüküm bulunmayan hususlarda; HUMK’nun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Ancak bu konuda atıf yapılan HUMK hükümleri içinde HUMK 237. maddesi, yani kesin hükme ilişkin madde bulunmamaktadır.

Kesin hüküm, HUMK’da da tanımlanmış değildir. Ancak HUMK 237 de maddi anlamdaki kesin hüküm şartları sayılmış ve genelde konu içtihatlar ile oluşmuştur.

Buna göre de kesin hüküm ile ilgili 237. madde kamu düzeninden sayılır, düzenlediği hak ve çıkar ilişkileri yönünden de yasal gerçeklik sayılarak tarafları bağlar. Bunun içinde tarafların, dava konusunun (müdde-

abihin) ve sebeplerinden aynı olması gerekir.

Yukarıdaki örnek kararda olduğu gibi tarhiyat eksik incelemeden dolayı terkin edilmiş ve dava kabul edilmiş ise, eksik incelemenin özellikle hüküm yönünde tamamlanarak yeni bir tarhiyat yapılması olasıdır.

Diğer yandan yine İYUK 31/2 maddesine göre "... Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır..." Dolayısıyla maddi kesin hükme yönelik olarak eğer koşulları var ise, VUK 138. maddesine göre yeniden inceleme ve tarhiyat yapılması olasıdır.

Ancak burada da aynı hükmün bir başka cümlesi ikincil bir koşul getirmektedir. Buna göre (Evvelce inceleme yapılmış, veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.) düzenlemesini getirmektedir. Bir başka anlatımla yeni inceleme, (ikincil inceleme) daha önce yapılmış vergi incelemesinde eksik kalmış veya atlanmış vergiyi doğuran olay veya olaylar var ise veya muhasebe tekniği bakımından matraha ilaveyi gerektiren hesap durumları söz konusu ise ancak o zaman yapılabilir anlamında da yorumlanabilir. Bu yorum sonucunda da, yeni vergi incelemesinin, dava konusu vergi incelemesindeki vergiyi doğuran olay ve hesap durumlarından kaynaklanmaması gerekir ki, ( tarhiyatın ikmal) koşulu oluşabilsin. Genelde bu hüküm uygulamada da bu şekilde algılanmaktadır.

Bir mükellefin herhangi bir yıl hesapları, herhangi bir vergi inceleme elemanı tarafından incelendikten bir süre sonra veya aynı anda, bir başka vergi inceleme elemanı tarafından veya bir başka zamanda incelenebilir ve eğer ilk incelemede tespit edilen konular dışında başka gerekçeler ile vergi inceleme raporu düzenlenir ise, buna dayanılarak da mükellef adına ek tarhiyat yapılabilir.

Vergi davası sonucunda tarhiyatın terkinini gerekiyor ise, artık bunda sonra yapılacak inceleme de, önceki tarhiyata ek, onu tamamlar, ikmal eden bir tarhiyat değil, ancak yeni bir tarhiyattan söz edileceğinden, bu durumda ikinci koşulun gerçekleşmediği sonucuna varılabilir.

Özetlersek;

- Vergi Mahkemesi veya Danıştay kararı ile eksik ve yetersiz inceleme gerekçesi ile terkin edilen vergi – ceza tarhiyatlarına ilişkin olarak (maddi kesin hüküm ) söz konusu olmayabilir.
- Mahkeme Kararları yönünde yeniden yapılacak bir vergi incelemesi ancak bir önceki tarhiyatı tamamlayıcı, ona ek bir tarhiyat oluşturuyor ise yapılabilir aksi hal VUK 138. maddesinin son bendine aykırı bir hukuki sonuç doğurur.

## **2)Danıştay Bozma Kararına Göre Durum Değerlendirmesi :**

***“İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafından daha önce vergi idaresine ibrazdan kaçınılmış faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığı ya da aksi yönde bir belge olduğu konusundaki saptamaya bağlı olduğu gibi böyle bir saptama ancak vergi idaresi tarafından yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması da gereklidir.***

***Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabileceği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanununun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağı kuşku yoktur. Vergi mahkemesi tarafından, yukarıdaki saptamalardan sonra durum gerektirdiği takdirde diğer kanıtların, 2577 sayılı Yasanın 31'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca elde edilmesi olanaklıdır. Belirtilen hukuksal nedenlerle, davacının vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterleri ve belgelerinin dosyaya sunulması istenip, defterlerdeki kayıtlar incelenmeden ve bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları alınmaksızın verilen ısrar hükmünün bozulması gerekmiştir.”***

Görüldüğü gibi Danıştay, Vergi Mahkemesinin, davacı mükellefin vergilendirme dönemine ilişkin yasal defter ve belgelerinin dosyaya sunulmasının istenmesine, ve defterdeki kayıt ve belgeler hakkında Vergi İdaresinin görüşü ve saptamalarının alınmasından

sonra karar verilmesine, karar vermiştir. İlgili Mahkeme bu bozma kararına uyararak, mükelleften dava konusu defter ve belgelerin davalı Vergi Dairesince incelenmek üzere mahkemeye ibrazına karar vermiştir.

Bu durumda, mükellefin Vergi Mahkemesine ibraz ettiği defter ve belgelerin, vergi dairesine gönderilerek bir inceleme yapılması ne anlama gelmektedir?

Vergi Usul Kanunumuzda ve İYUK'da Vergi İdaresinin, VUK 134. vd. maddelerinde düzenlenen ( vergi incelemesi )nden başka bir yöntemle ve gerekçe ile mükellef defter ve belgelerini incelemesine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Nitekim yukarıdaki gerekçede;

( ... Vergi İdaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabileceği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerinin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanununun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağından kuşku yoktur.”denmektedir. Vergi Usul Kanunundaki yetki ve tekniklerde yalnızca VUK 134.vd. maddelerine göre ( vergi incelemesi) dir.

Bu durumda Danıştay, Vergi Mahkemesi kararını bozmakta, ancak yeni bir vergi incelemesi yaptırılmasına yol açmaktadır. Bir başka anlatımla, devam eden bir vergi uyuşmazlığı içinde, VUK 138. maddesinin son bendine göre, yeniden vergi incelemesi yapılmasına kapı açmaktadır.

Yüce Danıştay İYUK 31/1 maddesinin uygulanmasını ise, bu incelemeni ardına atmakta, yani özellikle bilirkişi incelemesini sonraya koymaktadır.

Bu yorum eksik ve yetersiz vergi incelemesinin tespiti halinde davanın yürümesi sırasında Vergi İdaresine bu eksiklik ve yetersizliklerin tamamlanması için mükellef defter ve belgelerinin ibrazı ile ikincil ve yeniden bir vergi incelemesi yaptırıldıktan sonra karar verilmesine de olanak sağlar. Bir başka anlatımla (1) deki karar yerine (davanın kabulü), Vergi Mahkemesi bir ara karar ile, defter ve belgelerin tekrar Vergi İdaresine ibrazı ile Vergi idaresine yeniden inceleme yaptıktan sonra hüküm kurulabilir.

Bu yöndeki olası bir karar ile (2) deki karar arasında hukuki bakımdan hiçbir fark oluşmayacaktır.

## SONUÇLAR ;

1)Yürüyen bir Vergi Davasında hangi nedenle olursa olsun, Vergi İdaresine mükellef kanuni defter ve belgelerinin ibrazı ve bunların incelenbilmesine olanak sağlamak yönündeki Danıştay Vergi Dava Daireleri kararı, Vergi Mahkemelerinin bu yönde hüküm kurmalarına da kapı açabilir.

2) Bu yöndeki olası gelişme VUK 138. maddesinin son bendinin amacı dışında ve mükellefin hukuki güvenliğini sarsıcı, Vergi Davalarını bitmez tükenmez yeni sorunlarla karşı kaşıya bırakma sonucunu doğurur.

3) Dolayısıyla İYUK 31/1. maddesine göre açıkça; bilirkişi incelemesi yaptırılmasına olanak varken yürüyen bir Vergi Davasında Vergi İdaresinin Vergi Usul Kanunundaki yetki ve teknikleri kullanma yönünde başka bir tanımlamaya girmeyen ikincil bir vergi incelemesi yapmasına kapı açmak, kendi içinde hukuki çelişkiler ile dolu, mükellef haklarını zedeleyen sonuçlar doğurabilir.