

Araştırma Makalesi

Vergi Takdir Komisyonları¹

Sevil Şin²

Özet

Kamu hukuku çalışma alanı açısından komisyonlar, kuruluş yetkilerini, yetki ve görev tanımlamalarını ve bunların kapsam ve sınırlarını Anayasa veya yasadan alan, daimi veya geçici niteliğe sahip çalışma birimleridir. Komisyonların kuruluşu, amacı, çalışma konusu ve kapsamı ülkenin içinde bulunduğu siyasi, ekonomik, sosyal şartlara göre belirlenir. Vergilendirme sürecinde aktif olarak önemli katkıları bulunan komisyonlardan Takdir Komisyonları, vergi idaresi- mükellef ilişkilerinin sürdürülmesindeki önemleri dolayısıyla bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmamızda Takdir Komisyonlarının subjektif nitelikteki matrah tespitlerine yönelik olarak alınan kararlarının özellikleri, çalışma usul ve esasları, sevk süreci, karar talebinde bulunabilecekler, başvuruda bulunmayı gerektiren durumlar çalışma kapsamında incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Hukuku, Takdir, Takdir Komisyonları.

Assessment Commissions

Abstract/

In terms of the field of public law, commissions are working units with permanent and temporary qualifications, which are entrusted with authority of establishment, powers and duties and their scope and limits from Constitution or law. The organization, purpose, nature and scope of the commissions are determined by the political, economic and social conditions within the country. The Assessment Commissions which have actively contributed in the taxation process, are the subject of this article because of their importance in the settlement of the problems in the taxation process maintaining the tax administration and taxpayer relations. In this part of our study, we examined the characteristics of the decisions taken by the Assessment Commissions for determining the subjective basis of tax assessment, the working procedures and principles of the commissions, the referral process to the commission, the persons having the right to request for commission decision and the cases that need to be lodge/make an application to the commission.

Keywords: Tax, Tax Law, Assessment, Assessment Commissions.

¹ Makale Gönderim Tarihi: 28.03.2018

Makale Kabul Tarihi: 06.07.2018

² Dr. Yalova Üniversitesi, Çınarcık MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, sevil.sin@yalova.edu.tr

Giriş

Komisyon, belirli bir görevi yerine getirmek, bir araştırma veya soruşturmayı yürütmek üzere yetkili kişilerden oluşan grup, komite olarak tanımlanmaktadır³ (Seyidoğlu, 1992:488). Genel olarak Komisyonlar, gelecekte yapılacak yasal bir uygulamanın zeminini hazırlamak/oluşturmak, uygulama usul ve esaslarını ve bunların doğuracağı muhtemel sonuçları araştırıp-tespit etmek, hukuk düzleminde bu yasal düzenlemenin alacağı görünümü belirlemek gibi amaç ve düşüncelerle oluşturulurlar. Bazen de belirli konuların veya durumların araştırılıp tespit edilmesi amacıyla kurulabilirler. Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda ise (Takdir Komisyonları itibarıyla) yasayla verilen görev/leri yerine getirerek vergilendirme sürecinin işleyişindeki aksaklıkların çözümlenmesine uğraşmaktadır. Vergi hukukunda Takdir Komisyonlarının hem vergi idaresi hem de vergi mükellefi bakımından apayrı bir yeri ve önemi bulunmaktadır.

Kelime anlamı ile takdir “değer biçme” anlamını taşımaktadır (www.tdk.gov.tr). Normal şartlar altında vergi, vergilerin yasallığı ilkesi gereği takdiri değerler üzerinden salınmaz. Ancak uygulamada karşılaşılan özellikli bazı durumlarda vergilerin nasıl hesaplanacağına belirlenmesinde bu kuralın dışına çıkılmaktadır. Vergilendirme sürecinin tarh aşamasında karşılaşılan bu durumların neler olduğu ve böyle durumlarda vergilerin nasıl hesaplanacağı da yine vergilerin yasallığı ilkesi nedeniyle yasal düzenleme ile belirlenmiştir.

Değer takdir etme/değer biçme Takdir Komisyonlarına tanınan takdir yetkisinin kullanımı ile söz konusu olur. Genel anlamıyla takdir yetkisinin⁴ herkes tarafından kabul görmüş bir tanımı bulunmamasıyla birlikte, bir hukuki durumla ilgili olarak kanunla, İdareye serbestçe faaliyette bulunabileceği bir hareket alanı tanınması, İdarenin bu hukuki durumla ilgili olarak çeşitli davranış şekillerinden birisini seçebilme imkanına sahip olması olarak tanımlanabilir (Akyılmaz, 2000:165). İdareye tanınan takdir yetkisi sınırsız bir yetki olmayıp çeşitli ilkelerle sınırlandırılmıştır. Bu ilkeler hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi, eşitlik ilkesi, kararın gerekçeli olması ilkesi, kamu yararı amacı doğrultusunda ve hizmet gereklerine uygun olarak ve özel koşullar öngörülmüşse İdarenin bunu dikkate alarak, kamu görevinin gereklerini dikkate almak suretiyle yasal çerçevede kullanma yükümlülüğünü kapsar (Akyılmaz, 2000: 176-182; Gözübüyük-Tan, 2016:500). İdareye tanınan takdir yetkisi idari işlemin ancak neden ve konu unsurunda olabilir, idari işlemin yetki, amaç, şekil unsurlarında olamaz (Gözübüyük-Tan, 2016:512). Takdir Komisyonlarına tanınan matrah/değer takdir etme yetkisi bağlı yetki niteliğine sahiptir. Bağlı yetkide İdareye işlemin konu

³ Kavram olarak Komisyon alt kurul olarak ifade edilmiştir. Kurul, bir işi yapmak, yönetmek veya bir kurum ve kuruluşu temsil etmek için görevlendirilmiş kişilerden oluşmuş topluluk, heyet, konseydir. Alt kurul ise, belli bir konuyu ele almak amacıyla bir kurul içinden birkaç kişi seçilerek oluşturulan kurul, encümen, komisyon, komite olarak belirtilmiştir. Bu açıklamalara bakılacak olursa vergi hukukunda yer alan Komisyonların yapılan görev tanımlamaları gereği alt kurul niteliğinden çok kurul niteliğine sahip olduğu belirtilebilir. TDK Sözlük, www.tdk.gov.tr

⁴ İdari işlem niteliğine sahip olan vergi tarh etme yetkisi vergi dairesine tanınmış bir yetkidir. Takdir Komisyonlarına tanınan yetki vergi tarh etme değil, matrah takdir etme hakkıdır. Komisyonların vergilendirme sürecinde yaptıkları değer/matrah takdirleri vergi tarh yöntemlerinden ya vergi dairesinin veya mükellef beyanına dayanak teşkil etme niteliğine sahiptir.

unsuruna ilişkin seçme hakkı tanınmazken, takdir yetkisinde İdareye konu unsurunda bir seçme hakkı tanınır (Şenyüz vd., 2016:163).

Her ne kadar Takdir Komisyonları doğrudan vergi idaresi hiyerarşisi içerisinde yer almıyor olsalar da, kamu hizmetinin yerine getirilmesi amacıyla, yetki ve görev tanımlamaları, kuruluş şekli ve esasları Kanunla belirlenmiş olan Komisyonlar olduklarından bu çerçevede alacakları kararlar da kamu düzeniyle doğrudan ilgilidir. Takdir Komisyonlarının matrah ve değer takdirine ilişkin görev tanımlamaları Vergi Usul Kanunundaki düzenlemelerle yasal olarak belirlenmiştir.

Takdir Komisyonlarına ilişkin esaslar Vergi Usul Kanununun birinci kitap, dördüncü kısım, birinci bölümünde düzenlenmiştir. Daimî veya geçici olarak kurulabilen Takdir Komisyonlarının (VUK/72) matrah saptamaları, bireysel-sübjektif nitelikteki matrah saptamaları, genel-objektif nitelikteki matrah saptamaları olarak iki noktada toplanır (Öncel vd., 2006:102). Bizim çalışma konumuz Takdir Komisyonlarının sübjektif nitelikteki matrah saptamalarıyla ilgili kısım olan yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymet takdirlerinin (VUK, 74/a-1-2) yapılmasıyla sınırlandırılmıştır.

1. Takdir Komisyonlarının Çalışma Usul Ve Esasları

1.1. Takdir Komisyonlarının Toplanmasına İlişkin Esaslar

Matrah takdir etmek için kurulan Takdir Komisyonlarının toplantıları Komisyon Başkanının başkanlığında gerçekleşir. Bu Komisyonlar (VUK, 72) Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan İllerde Vergi Dairesi Başkanının, Başkanlık bulunmayan yerlerde Defterdarın, İlçelerde Malmüdürünün (Bağımsız Vergi Dairesi Olan İlçelerde ilgili Vergi Dairesi Müdürünün) veya bunların görevlendireceği memurların başkanlığında, Vergi Dairesinden iki üye, Ticaret Odasından bir üye, mensup olunan mesleki teşekkülden bir üyeden oluşur. Toplantıya katılması gereken mesleki kuruluş üyesi, hakkında takdir kararı alınacak mükellefin mensubu olduğu -tacirse Ticaret Odası, serbest meslek erbabıysa kayıtlı bulunduğu Oda olmalıdır⁵. Aksi durumda Komisyon kararının usule uygun olarak doğması mümkün olmaz. Servet takdiri işlerinde ise yalnızca yalnız Ticaret Odasından seçilen üye katılır (VUK, 73). Komisyon üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır (VUK, 89). Yani beş kişiden oluşan Komisyon üç kişinin hazır bulunması ile toplanabilir. Bu durumda Komisyon özellikle Ticaret Odası ve mesleki kuruluş temsilcisinin katılmaması durumunda sadece vergi idaresinin temsilcileriyle toplanabilir ve karar alabilir.

Takdir Komisyonları toplantılarına devam esastır. Ancak, her ne sebeple olursa olsun Komisyon toplantısına katılmayacak üyenin yerine yedek üye davet olunur. Üye tam sayısının çoğunluğunun sağlanması ile de Komisyon toplantısını gerçekleştirir. Toplantılarda asil üyelere mücbir sebep veya geçerli bir mazereti olan üyenin yerine yedek üye vekalet eder. Seçilmiş üyelere mücbir sebep olmaksızın arka arkaya üç Komisyon toplantısına katılmayan üye istifa etmiş sayılır ve bunların yerlerine yedek üye asil üye olarak atanır (VUK, 90).

⁵ Takdir Komisyonunun yükümlünün faaliyeti itibarıyla Şoförler ve Otomobilciler Odası tarafından seçilen üyelerin katılımı ile oluşması gerekirken Ticaret Odasından seçilen üyelerin katılımı ile oluşan Takdir Komisyonu kararının usule uygun olarak toplandığından bahsedilemeyeceğine ilişkin karar hakkında D9D,1997/ 4679E, 1992/244K.

Komisyon çalışmaları yangın, deprem, sel vb. doğal afetler gibi fiili bir engelin söz konusu olması durumunda, bu durum mücbir sebep hali çerçevesinde doğal afetin kapsam ve şekline göre (ulusal-yerel vb.) görevlerin belli bir süreliğine ertelenmesi veya Komisyona başka bir mekan tahsisi gibi tedbirlerle komisyonun çalışması temin edilir.

Takdir Komisyonunun üyeleri arasında vergi mahremiyeti kapsamında kalan üyenin bulunması Komisyonun toplanmasına/çalışmasına hukuki engel teşkil eder. Vergi Usul Kanunu 6. maddesinde belirtilen; kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış bile olsalar eşlerine; kan veya sıhri usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü derece (dahil), sıhri hısımlıkta bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü dereceye kadar civar hısımlarına, kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Toplantıya böyle bir durumu olan üyenin yerine yedek üye katılır veya toplantı yeter sayısı üye sayısının çoğunluğu olduğundan söz konusu üye dışındaki üyelerle toplantı yapılır.

1.2. Takdir Komisyonlarının Karar Almalarına İlişkin Esaslar

1.2.1. Takdir Komisyonlarının çalışma ve karar alma usulünün ne olduğu veya nasıl karar alacaklarına ilişkin esaslara ilgili yasal düzenlemede yer verilmemiştir.

Takdir kararına ilişkin talebi alan Komisyon, Komisyon kararının oluşması için gerekli araştırma ve incelemeleri yapmakla yükümlü kılınmıştır. Takdir Komisyonlarının karar alma sürecinde vergi inceleme yetkileri bulunmaktadır (VUK, 75). Karar talebi, vergi dairesince bir mükellefe ilişkin vergi tarhına esas alınacak matrah takdir hakkında ise, Komisyon varsa mükellef defter, kayıt ve belgeleri yoksa takdire dayanak oluşturacak konu/lar hakkında gerekli somut araştırma ve incelemeleri resen araştırma ilkesi çerçevesinde yapmakla yükümlüdür.

Takdir Komisyonlarının alacakları takdir kararları, mükellefin defter, kayıt ve belgelerine ulaşılmasının mümkün olamaması durumunda net bir sonuca dayanmaz. Ancak bu durum hukuk devleti ilkesi gereği alınacak kararın varsayım dayalı olmasını da gerektirmez. Dolayısıyla Komisyonlar yapacakları matrah takdirlerini yeterli tespit ve incelemeye dayandırmak durumundadırlar⁶. Bu nedenle Komisyonlar matrah takdirine ilişkin karar aşamasında mükellefin faaliyette bulunup-bulunmadığı, mükellefin faaliyette bulunduğu sektörün sahip olduğu özellikler, üretim işletmelerinde randıman hesapları vb. hususların araştırılmasıyla yükümlüdürler. Bu araştırmalar kapsamında mükellefin daha önceki beyanlarını, mükellef hakkında düzenlenmiş vergi inceleme raporlarını dikkate alabilirler, Komisyonlar VUK/148 kapsamında mükelleften veya mükellefle ilişkide bulunan kişi veya kurumlardan (özel veya kamu) bilgi talebinde de bulunabilirler. Ancak vergi inceleme yetkisi olmayan birimlerce/kişilerce hazırlanmış yazıları/raporları dayanak olarak matrah takdirinde bulunamazlar⁷. Komisyonca alınan kararlar uyumsuzluk konusu haline getirilerek kararın aksinin mükellef tarafından

⁶ Takdir Komisyonu kararının yeterli tespit ve incelemeye dayanması zorunluluğu hakkında. VDDGK, E.2003/ 252, K.2003/369.

⁷ D7D,E.2008/6101,K.2010/2000

ispatlanması mümkündür. Ancak bunun mümkün olmaması durumunda ise mükellefler komisyon karar sonucuna katlanmak durumuyla karşı karşıya kalırlar.

Takdir Komisyonları vergi beyannamesini kanuni veya ek süreler içinde vermekle birlikte beyannamesinde vergi matrahına ilişkin bilgilere yer vermemiş bulunan mükellefe on beş günden az olmamak üzere bir süre vererek⁸ vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet eder. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve belgeler ihticaca salih bulunmak şartıyla, komisyon tarafından takdir olunacak matrah mükellef defter kayıt ve belgelerine göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz (VUK, 30/). Takdir Komisyonu yasal süresinde verdiği beyannamesinde vergi matrahına ilişkin bilgilere yer vermemiş olan mükellefe on beş günden az olmamak üzere süre vererek defter ve belgelerini ibraz etmeden mükellef hakkında resen matrah takdirinde bulunamaz.

Karar talep konusu servet, sınai hak ve telif hakkı, imtiyaz, maden, mücevherat, eski eser ve sanat eseri değerlemesine ilişkin özellikli bir konu olması durumunda Komisyon bilirkişiye başvurma yetkisine sahiptir (VUK,75/2). Bilirkişilerin vereceği kararın hukuki açıdan bir bağlayıcılığı bulunmamasıyla birlikte, değer-matrah takdiri yapılacak ekonomik unsurun sahip olduğu özellikler bilirkişiye müracaatı zorunlu kılabilir. Bu takdirde Komisyon bilirkişi incelemesine dayanılarak düzenlenen rapora dayanarak kararını verir. Takdir Komisyonlarınca yapılan takdir ve tahmin görevi ile bilirkişilerce yapılan takdir ve tahmin görevi aynı niteliktedir (Karakoç, Ocak-2005).

Takdir Komisyonlarınca bilirkişi talebinde bulunma hakkı ancak takdir olunacak ekonomik unsurun özel ve teknik bilgi gerektirmesi durumuna özgüdür. Yoksa Komisyon bu niteliğe sahip olmayan herhangi bir hukuki uyumsuzluk konusu hakkında bilirkişi talebinde bulunamaz⁹. Takdir Komisyonu bilirkişi talebinde bulunması durumunda Komisyon kararı bilirkişi tarafından düzenlenecek rapor dikkate alınacağından takdir konusu olayda görevlendirilecek bilirkişinin doğru meslek grubundan seçilmiş olmasına özen gösterilmesi gerekecektir. Buna dikkat edilmemesi durumunda bilirkişi raporuna göre ortaya çıkacak Komisyon kararına dayanarak yapılacak vergi tarhi hukuki uyumsuzluk konusu haline getirilerek kararın iptal edilmesi sonucuna neden olabilecektir.

Bilirkişi talebinde bulunulması durumunda hazırlanan bilirkişi raporunun bağlayıcılığı bulunmamasıyla birlikte, Komisyon kararını bu rapora dayanarak verir. Karar için bilirkişiye başvuruda bulunan Komisyon bilirkişi raporunu beklemeden karar veremeyeceği gibi bilirkişi raporunu görmezden gelerek/ dikkate almadan da karar veremez¹⁰. Bilirkişi raporunda noksanlık varsa tamamlattırılabilir, çelişki varsa yeni bir bilirkişi incelemesi talebinde bulunulabilir. Ancak bilirkişi raporunun kabul edilmemesi veya kısmen kabul edilmesi durumunda buna ilişkin gerekçenin belirtilmesi gerekir¹¹.

⁸ Ancak beyannamenin kanuni süresi geçtiği halde verilememesi durumunda böyle bir zorunluluk bulunmadığı hakkında (Kızılot, 200:707)

⁹ VDDGK, E.2000/249, K.2000/441

¹⁰ D7D,E.1999/868,K.1999/3418

¹¹ D4D,E.1990/4255,K.1992/4873

1.2.2. Takdir Komisyonlarının karar alabilmeleri mükelleflerin/vergi dairesinin yazılı karar talebinde bulunmalarıyla mümkündür. İlgili yasal düzenlemede takdir talebi için başvuruda bulunma süresine ilişkin bir süre belirtilmemiş olmakla birlikte bunu vergi tarh edebilme yetki süresi içinde düşünmek gerekir ki bu da tarh zamanaşımı süresi içinde mümkündür. Takdir Komisyonuna başvuruda bulunulması işleyen zamanaşımı süresini durdurur (VUK,114/2). Komisyonun kararını göndermesi ile süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak, işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz. Takdir Komisyonu karar alma süresi bir yılı aşsa dahi duran zamanaşımı süresi bir yıl olarak dikkate alınır¹². Zamanaşımını durdurma süresinin aynı zamanda Komisyonunun matrah takdiri için kullanabileceği azami süre” olarak kabul edilmesi gerekir (Doğrusöz¹³,11.5.2017).

1.2.3. Takdir Komisyonu kararlarının belirli bilgileri içermesi zorunludur. Komisyon kararlarında; kararın sıra numarası, tarihi, mükellefin adı-soyadı/ ünvanı¹⁴ ,mükellefin açık adresi, takdirin ilgili bulunduğu vergi, takdirin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi, takdir edilen matrah, takdirin dayanağı ve takdir hakkında açıklama bilgilerin bulunması zorunludur (VUK, 31).

1.2.4. Takdir kararı talebinin yetki bakımından doğru Komisyona iletilmesi gerekir. Vergi dairesince yapılacak takdir taleplerinde bu konuda tereddüde neden olacak durumla karşılaşmak ihtimali pek bulunmamakla birlikte doğrudan mükelleflerce yapılacak başvurularda bu konu önem taşır. Özellikle karar talebinde bulunan mükelleflerin mükellefiyet türü ve işyerlerinin bulunduğu yer itibarıyla yetkili¹⁵ Takdir Komisyonuna müracaat etmesi önemlidir. Yetkili Takdir Komisyonu ilgili mükellefin bağlı olduğu yer vergi dairesinin bulunduğu bölgedeki Komisyondur. Yetkili Komisyonunun belirlenmesinde mükelleflere, mükelleflerin hukuki statüsüne, mükelleflerin iş durumuna, mükellefiyet şekline göre özellik arz eden hususların dikkate alınması gerekir¹⁶.

1.2.5. Takdir Komisyonlarının kararları, Komisyonların mahkeme niteliğine sahip bulunmaması nedeniyle, organik bakımdan yargısal işlem olmadığı gibi, işlevsel bakımdan da uyuşmazlık ve kesin hüküm unsurları taşımamaktadırlar (Öncel vd., 2006:102).

1.2.6. Komisyon üyelerinin imzalamasından sonra karar alma süreci tamamlanır. Takdir Komisyonu kararları çoğunlukla alınır, oyların eşitliği durumunda Başkanın bulunduğu tarafın çoğunlukta olduğu kabul edilir (VUK, 89). Karar alma sürecinde Takdir Komisyonu yasayla verilen matrah takdirine ilişkin görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını inceleyemez. Yalnız

¹² 400 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

¹³ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi E. 2016/1029, K. 2017/448 Sayılı Kararı

¹⁴ Bu idari işlemin hukuki sonuçlarını doğurabilmesi için ilgisine tebliğ edilmesi gerektiği yolundaki ilkenin de zorunlu sonucudur(Akyılmaz,2000:199).

¹⁵ Tarhiyata konu gayrimenkul sermaye iradının takdiri, gayrimenkulün bulunduğu mahalde yer alan Takdir Komisyonunca yapılması gerekir(Kızılot,1998:858).

¹⁶ Şube ve merkezi farklı illerde bulunan bir mükellef açısından yetkili takdir komisyonunun belirlenmesinde işin niteliği, tarh edilmesi gereken verginin türü gibi unsurların dikkate alınarak karar verilmesi gerekir. Merkez ve şubeleri farklı illerde bulunan ve beyanname vermediği tespit olunan bir gelir vergisi mükellefinin şube gelirinin bulunduğu yer Takdir Komisyonunca takdir ve tayinini gerektirmeyip, işin niteliği itibarıyla merkezin bulunduğu il Takdir Komisyonunca takdir edilmesi mümkündür. D4D.1989/1092E.1992/802K.

hatalı gördüğü işlemlerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmekle yükümlüdür (VUK, 74/a).

1.2.7. Takdir Komisyonu aldığı kararı, başvuruda bulunan mükellef ise mükellefin bildirdiği adrese, vergi dairesi ise vergi dairesine gönderir.

Komisyonla doğrudan başvuruda bulunarak karar talebinde bulunan mükellef ise, mükellef takdir kararını tebellüğ ettiğinde, bu kararı kabul edip beyanına esas alabilir veya kararı uyuşmazlık haline getirip dava konusu da yapabilir. Komisyondan karar talebinde bulunan vergi dairesi ise, Komisyon kararının vergi dairesine ulaşması üzerine yapacağı işlem Komisyon kararının içeriğinin; takdir edilecek matrahı belirlemiş olması, kararın matrah takdirine yer olmadığı yönünde olması veya kararın mükellef beyanından düşük olması durumuna göre değişir¹⁷. Eğer, Takdir Komisyonu kararı matrah takdiri yönünde ise, vergi dairesi mükellefe vergi tarh etme sürecini başlatır. Ancak, takdir işlemi mükellefin daha önce beyan ettiği bir matraha ilişkin ise Takdir Komisyonu kararı mükellef beyanından düşük olamaz (VUK, 76). Takdir Komisyonu kararı matrah takdirine yer olmadığı yönünde ise, vergi dairesi bu kararı inceleyerek dava konusu yapıp yapılmayacağına karar verir. Yapılacak işlem verilecek bu karara göre ya dava açma veya mükellefin dosyasına kaldırılması yönünde olur. Ancak, vergi dairesinin Takdir Komisyonu kararına karşı dava açma hakkını kullanarak dava açması 2365 sayılı kanunla yapılan düzenleme sonrası Komisyonların kuruluşunda vergi dairesi temsilcilerinin çoğunlukta olmasının da etkisiyle fiilen kalmamıştır (Özbalcı, 1998:262).

Mükelleflerin değer takdirine ilişkin taleplerinin vergi dairesi aracılığıyla yapılmış olması durumunda, Takdir Komisyonu kararını alan vergi dairesi, en geç bir hafta içinde kararı mükellefe tebliğ eder¹⁸.

1.2.8. Takdir Komisyonu kararında VUK, 116-117-118. maddelerinde belirtilen vergi hatası olduğu tespit olunmuşsa Takdir Komisyonundan alınacak yeni karara göre düzeltme yapılır (düzeltme zamanaşımı süresi içinde kalmak şartıyla). Takdir Komisyonu tarafından verilen kararda ısrar edilmesi durumunda vergi dairesi Takdir Komisyonu kararının iptali için dava açmak durumundadır¹⁹. Takdir Komisyonu kararına vergi hatası bulunduğu nedeniyle yapılabilecek eleştirilerin düzeltilmesi için Kanunda tanımlanan vergilendirme hatası veya hesap hatası niteliğinde olması ve bu talebin düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekmektedir (Kızılot, 853/3). Hakkında vergi inceleme raporu düzenlenen konu ve dönemlerin yanlışlıkla ayrıca Takdir Komisyonuna da sevk edilmiş olması durumunda vergi inceleme raporu dikkate alınır²⁰.

¹⁷ Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 56

¹⁸ Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 56/4

¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tamimleri, Seri: A, Sıra No:284,2.8.2012, Bölüm 6

²⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tamimleri, Seri: A, Sıra No:284,2.8.2012, Bölüm 5

1.3 Takdir Komisyonu Kararlarının Özellikleri

1.3.1. Takdir Komisyonu Kararlarının İdari İşlem Niteliği

İdari işlem, İdarenin idare hukuku alanında yaptığı tek yanlı hukuksal işlemdir (Gözübüyük-Tan, 2016:267). Bir işlem ya da kararın bir kamu kurumunca ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makam²¹(Akyılmaz, 2000:18) tarafından yapılması ve kamusal nitelikli, etkili, tek yanlı irade açıklamaları niteliğine sahip bulunması gerekmektedir (Karakoç, 1995:130; Akyılmaz,2000: 18). Vergileme süreciyle ilgili olarak Danıştay idari işlemi, vergi dairesinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuki statülerinde hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları olarak tanımlamıştır (Akyılmaz, 2000:18).

İdari işlemin tek yanlı niteliği açısından, Takdir Komisyonu kararının, kararın alınmasında kamu düzeni adına yasal bir görevin yerine getirilmesi sürecinde ve sadece Komisyonun görüşü doğrultusunda alınan bir karar olmasını ifade etmektedir. Komisyon kararında talepte bulunan vergi dairesi veya mükellefin görüş ve düşüncelerine yer verilmez. Komisyon yasayla verilen yetki çerçevesinde karar alır ve bunu talep edene tebliğ eder. Ancak, idari makamı temsil ediyor olması Komisyonun karar almada bağımsız olabileceği anlamını taşımaz. Burada Komisyon bağlı yetkiyle donatıldığından yasayla belirlenen yetki sınırlamalarına tabidir. Bu özelliği itibarıyla Komisyon kararlarının idari işlemin tek yanlı olma unsuruna sahip olduğu ifade edilebilir.

Mükellef hukukunu etkileme/değiştirme niteliğine sahip bir karar olması idari işlemin icraîlik özelliğini belirtir²². Komisyon tarafından alınan kararların mükellef hukukunu doğrudan etkileme gücü olmadığından icraî niteliği bulunmaz. Bu kararlardan sadece mükelleflerin talebi üzerine alınan kararlar icraî niteliğe sahiptir. Komisyon kararının vergi dairesinin talebi üzerine alınması durumunda, söz konusu Komisyon kararı idari işlem sürecini henüz tamamlamadığından (bu süreç vergi dairesince takdir kararını dayanak alınarak vergi tarh edilmesi üzerine tamamlanacağından) icraî niteliğe sahip bulunmaz.

İdari işlemin doğrudan uygulanabilir olması, idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu olma özelliği ile ilgilidir (Gözübüyük-Tan, 2016:313). İdari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu olmasından anlaşılması gereken şey, hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli prosedürün son aşamasını geçirmiş olmasına, tamamlanması için başka bir idari makamın onayına veya başka bir aşamaya ihtiyaç bulunmamasını ifade eder.

Komisyon kararları açısından baktığımızda, mükelleflerin talebi üzerine alınan Komisyon kararları bu niteliğe sahipken, vergi dairesi tarafından talep edilen Takdir Komisyonu kararı hukuk düzlemindeki işlem sürecini henüz tamamlamadıklarından kesin ve doğrudan uygulanabilir olma niteliğine sahip bulunmazlar. Bu nitelikteki kararlar ancak vergi dairesinin bu karara dayanarak vergi tarh etmesi ile hukuk düzeninde varlık kazanabilirler. Tüm bu açıklamaların ışığında mükellef tarafından yapılan başvurular üzerine alınan Takdir Komisyonu

²¹ İdari makam, kamu idareleri, kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile idare nam ve hesabına hareket eden özel hukuk kişileri bkz. Akyılmaz,2000:18

²² İcraî kavramı yerine etkili karar kavramı hakkında bkz. Gözübüyük- Tan, 2016:290

kararları idari işlem niteliğine sahiptirler ve bu nedenle de idari işlemlerin denetimi çerçevesinde idari yargı kapsamında idari dava konusu yapılabilme özelliğine sahiptirler. Vergi dairesinin talebi üzerine Komisyonun alacağı karar (beyanname vermeyen mükelleflerin matrah takdirini Komisyondan talep etmesinde olduğu gibi) vergi dairesinin yapacağı tarhiyat işlemine ön işlem/ hazırlık işlemi niteliğine sahip olacaktır²³. Her ne kadar Komisyon tarafından alınan kararların tamamı idari işlem niteliğine sahip bulunmasa da, Komisyon kararı dayanak alınarak meydana çıkacak işlem idari işlem niteliğine sahip ve mükellef hukukunu doğrudan etkileyecek sonuçlar doğmasına yol açacak olması nedeniyle önemlidir.

1.3.2. Takdir Komisyonu Kararının Talebe Bağlı Olması

Takdir Komisyonlarının karar almaları talep üzerine gerçekleşir. Takdir Komisyonları talep olmaksızın kendiliğinden karar alamayacakları gibi, karar taleplerini de karara bağlamadan cevapsız bırakamazlar. Belirli bazı şartların varlığı durumunda mükellefin matrah veya değer takdiri için Takdir Komisyonuna başvurması “vergilendirme sürecinde mükellefiyete ilişkin yasal bir ödevin yerine getirilmesi sürecinin zorunlu bir unsuru” niteliğine sahip olur. Bu özellik, mükellef tarafından Komisyondan karar talebine yönelik olarak yapılan başvuruyu Anayasa’da düzenlenmiş bulunan hak arama hürriyeti²⁴, dilekçe ile bilgi edinme²⁵ hakkından ayırmaktadır.

1.3.3 Yazılılık Esası

İdari işlemin özünü oluşturan irade açıklaması yazılı, sözlü, işaretle olabilir. Bunlar işlemin şekli ile ilgili konulardır. İdari işlemler kural olarak yazılı işlemlerdir (Gözübüyük-Tan, 2016:438). Danıştay’ın bir kararında idari işlemler yönünden, bilinen ve aranan tek şekil şartının yazılılık olduğu ifade edilmektedir (Akyılmaz, 2000:189). Buradaki temel amaç ilgilileri işlemde haberdar etmek ve dava haklarını kullanmalarına imkan sağlamaktır²⁶.

İdari uyumsuzluklarda dava açma süresinin işlemeye başlamasının yazılı bildirim yapıldığı tarihi izleyen güne bağlanmış olması ile idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlaması²⁷ yazılılık esasını zorunlu kılmaktadır.

Vergilendirme sürecinde de, sürecin hemen her aşamasında asıl olan, yazılılık ilkesinin uygulanmasıdır. Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın doğumundan verginin tahsil edilmesine kadar olan tüm süreçte yazılılık ilkesi asli, sözlü beyan ise istisnai durumlar için kabul edilmiştir. Bunda vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olması nedeniyle kamu düzenini ilgilendirmesinin yanı sıra, mükellef vergi dairesi arasındaki ilişkide, taraflardan birisi için alacağı temsil eden ekonomik unsurun, diğer taraf için borcu temsil etmesinin de rolü bulunmaktadır.

²³ Henüz tamamlanmamış, idari usul sürecinde devam eden, kendi başına hukuki sonuç doğurma yeteneğine sahip (bağımsız) olmayan usuli işlemler, düzenleyicilik unsuru gerçekleşmediğinden icrai işlem olarak kabul edilemez, Akyılmaz, 2000: 44

²⁴ Hak arama hürriyeti, yasal araç ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkını açıklar (T.C.1982 Anayasası, 36).

²⁵ Bilgi edinme hakkı, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında yetkili makamlardan bilgi isteme hakkı veren hak(T.C.1982Anayasası,74).

²⁶ D4D.1991/104E,1993/1682K.

²⁷ İYUK, 7/2, TC 1982Anayasası,125/son

İdari işlem ve tasarruflarla kişilerin hukukunda haricen değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip olan İdarenin bu yetkisini kullanırken öncelikle yetkinin kullanılmasına ilişkin şekil ve koşulların belirlendiği usul kanunlarının kendi üzerine yüklediği görevler çerçevesinde hareket etmesi önemlidir (DD, 2014:434). Komisyon kararı yazılı olarak düzenlenir ve Komisyon Başkan ve üyelerince imzalanır (VUK, 31). İmza, idari işlemin şekil unsuruyla değil, yetki unsuruyla ilgili bir konudur. Kararı imzalaması gereken kişi dışında, bir başka kişinin imzasıyla oluşturulan idari işlem şekil bakımından değil, yetki bakımından hukuka aykırı sakat bir işlemdir (Akyılmaz, 2000:197). Burada imza, işlemin varlığının bir şartı ve işlemi yapanın iradesinin gösterilmesi aracıdır. İmzalanmamış bir karar hukuki bir varlığa sahip değildir (Akyılmaz, 2000:197).

1.3.4. Takdir Komisyonu Kararının İçeriği, Dayanağı ve Karara Bağlama Yükümlülüğü

İdari makamın kararın içeriğini objektif, açık, kesin ve eksiksiz olarak belirlemesi hukuk devletinin gereğidir (Akyılmaz, 2000:194).

Komisyon karar içeriğinin objektif olabilmesi komisyonun tarafsız bir şekilde talep edilen konu hakkında karar almasını ifade eder. Bu nedenle karar alma aşamasında komisyon, bir yandan kamu düzenini sağlamaya çalışırken, aynı zamanda karar talep konusuna ilişkin ilgili yasal mevzuat ve maddi bulgular üzerinden gerekli incelemeleri yapmakla yükümlüdür. Komisyon karar içeriğinin tarafsız olması gerekir.

Kararın tarafsızlığının sağlanabilmesi alınacak kararın içeriğinin soyut nitelermelerden ve varsayımlardan uzak durulmasını gerektirir. Takdir Komisyonunun kararlarını alırken yapabileceği araştırmalar arasında yükümlünün faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespit edilmesi, ne kadar gelir elde ettikleri, emsal araştırmasının yapılması, genel ifadelerle matrah takdirinden kaçınılması, takdir kararında kararın dayanağı ve takdir hakkında bilgi ve açıklamaya yer verilmesi, kararın yasada öngörülen açıklamaları içermesi örnek olarak verilebilir²⁸.

Komisyon karar içeriğinin kapsam itibarıyla, talep konusunun sınırlarını doğru bir şekilde belirlemesi ve konunun tümünü kapsar niteliğe sahip bulunması gerekir. Karar talep konusunu kapsamayan veya talep sınırlarını aşan bir Komisyon kararı hukuki açıdan eleştiriye açık bir karar olarak meydana çıkacaktır.

²⁸ Kızılot, 2000:722-28; Takdir Komisyonunca bir araştırma ve inceleme yapılmadan (olayda ilgili dönemler için muhtasar beyanname verilmemesi nedeniyle takdire gidilmesinin yerinde olduğu, ancak davacının tevkifata tabi bir ödeme yaptığı yönünde herhangi bir tespit bulunmadığı ve takdirin dayanağının gösterilmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. DD,S.109:152) harici karinelere dayanılarak matrah takdir edilemeyeceği, üretimde meydana çıkabilecek firelerin incelenmesi gereği, bildirildiği adreste faaliyetinin bulunmadığı tespit edilen, başka bir adreste de ticari faaliyetini sürdürdüğü tespit olunamayan mükellef hakkında incelemeye ibraz etmediği faturanın kullanıldığı yönünde somut verilere dayanan bir araştırma yapılmadan tarhiyat yapılamayacağı gibi hususların somut araştırmaya dayanması şartları aranılmaktadır. İşini terk eden mükellefin, bu durumunu birkaç yıl sonra vergi dairesine bildirmesi halinde, mükellefin arada geçen yıllarda, ne miktarda kazanç elde ettiği konusunda, vergi dairesince veya Takdir Komisyonunca herhangi bir araştırma yapılmadan matrah takdir olunamayacağı hakkında, Kızılot, 2002:812

Kararın alınmasına dayanak alınacak esaslar gerek Vergi Usul Kanunu gerekse vergi dairesinin ve yargı organlarının²⁹ yaklaşımı ile yönlendirilerek bu alanda Komisyona tanınan bağlı yetkinin doğru kullanılmasına çalışılmaktadır. Takdir Komisyon kararı her ne kadar takdiri nitelikte olsa da varsayım dayalı olamaz³⁰. Bu esas hem karar talebinde bulunan vergi dairesi hem de Takdir Komisyonu için geçerli bir ilkedir. Takdir Komisyonundan karar talebinde bulunan vergi dairesinin matrah takdirine dayanak oluşturacak nitelikteki rapor, fiş, beyanname, bildirim vb. nitelikteki belgeleri karar talebiyle birlikte Komisyona iletmesi gerekmektedir. Takdir Komisyonları da kararın varsayım dayalı olmaması için gerekli araştırma ve incelemeleri yapmakla yetkili ve görevlidirler. Resen takdir mükellefin defter, kayıt ve belgelerine göre matrahın tespitinin mümkün olmadığı durumlar için söz konusu olduğundan Komisyon tarafından takdir edilecek matrah yaklaşık bir değeri ifade eder. Ancak Komisyon matrah-değer takdirinde bulunurken hukuk devleti ilkesi gereği olarak bununla ilgili gerekli araştırmaları yapmakla yükümlüdür.

İdari usul, idari makam tarafından tamamlanmalı ve idari usulün sonunda, idari işlem yapılmalıdır (Akyılmaz, 2000:163). Vergi dairesinin, Takdir Komisyonunca gönderilen kararı dayanak alıp işlem yaparak idari usul sürecini tamamlama yükümlülüğü bulunmaktadır. Vergi dairesinin buradaki yükümlülüğü, hakkında resen vergi tarh nedeni bulunan mükellefin, vergi tarhına esas alınacak matrah takdirinin yapılmasının temin edilmesidir. Bu da önce Takdir Komisyonundan karar talebinde bulunup, sonrasında Komisyon kararına dayanarak vergi tarhiyatının yapılmasıyla mümkün olacaktır. Burada vergi dairesinin Takdir Komisyonu kararını değiştirme veya işlem yapmama gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, vergi dairesi Takdir Komisyonu kararını eleştirerek hukuki uyumsuzluk konusu yaparak dava açabilir. Her ne kadar ilgili yasal düzenlemede süre tayin edilmemiş olsa da, Takdir Komisyonlarının yapılan karar taleplerini mümkün olan en kısa zaman diliminde sonuçlandırarak karara bağlama yükümlülükleri bulunmaktadır. Bunun için gerek duyulması halinde Komisyona bilirkişiden yararlanma, vergi incelemesi yapma gibi hak ve yetkiler tanınmıştır (VUK, 75).

1.3.5. Takdir Komisyonu Kararlarının Gereğe Dayanması Gerekliliği

İdari işlemin gerekçeli olması ilkesi, işlemi yapan idareyi idari işlemin dayandığı maddi veya hukuki nedenleri açıklamaya, uyguladığı yasayı kavramaya, doğru ve anlamlı olgular ortaya koymaya ve denetim yapmaya zorlar. İşlemden gösterilen gerekçe işlemin yasaya uygunluğunu değerlendirme, itiraz edip etmeme ve yargı yoluna gidip gitmeme konusunda işlemin ilgisine yardımcı olur. Bütün bu düzenlemeler idari işlemin gerekçeli olmasını bir şekil şartı olarak öngörmektedir (Akyılmaz, 2000:202).

²⁹ Takdir Komisyonu kararında dayanak bulunmadığı gerekçesiyle vergilendirmenin kaldırılması yerine komisyon kararının hukuka uygunluğunun saptanması esastır. VDDGK, 2011/521E, 2013/211K

³⁰ Takdir Komisyonunca bir araştırma ve inceleme yapılmadan harici karinelere dayanılarak matrah takdir edilmesi yasal olmadığı hakkındaki karar. Kızılot, 1998:844

Kararın gerekçeli düzenlenmesi yükümlülüğü³¹, bir amaç olmayıp, idari makamı doğru karara götüren bir araçtır (Akyılmaz, 2000:203). Gerekçe ile işlemde etkilenen kişiye, işlemin dayandığı sebepler hakkında bilgi verilmektedir. Hukuki sebepleri açıklayıcı ve kapsamlı bir gerekçe, bireyler için bu kararın hazırlanmasında İdarenin dikkatli davrandığı, özen gösterdiği konusunda önemli bir gösterge olmaktadır (Akyılmaz, 2000:203). Takdir kararının gerekçeli olması ile, Komisyonun kararını oluşturma aşamasında hukuki ve maddi delilleri ne ölçüde göz önünde bulundurduğu konusunda açıklamada bulunmaktadır. Sağlam hukuki ve maddi delilleri dayanak alarak oluşturulmuş /alınmış bir kararın mükellef tarafından kabul edilmesi /benimsenmesi daha kolay olacaktır. Ayrıca, karşılaştığı idari işlemin maddi ve hukuki dayanaklarını bilmek, her yurttaşın hakkıdır (Akyılmaz, 2000:203-204). Mükellefler Takdir Komisyonu kararının maddi ve hukuki dayanaklarını bilmek suretiyle, bu kararı hukuki uyumsuzluk konusu haline getirip getirmeyeceklerine, uyumsuzluk konusu yapacaklarsa savunma hakkını kullanmalarında gerekçelerini temellendirebilmelerine imkan tanınmış olur. İster doğrudan, isterse dolaylı yoldan olsun takdir kararları mükellef hukukunu etkileme özelliğine sahip kararlardır. Üstelik yapılacak değer takdirinin veya bunun sonucunda yapılacak vergi tarhının somut verilere dayandırılması her zaman mümkün olamamaktadır (mükellefin defter, kayıt ve belgelerine ulaşamadığı durumlarda olduğu gibi). Bu özellikler Komisyon kararının gerekçeli olması zorunluluğu sonucunu doğurmaktadır.

Komisyon kararının gerekçeli düzenlenmiş olması tek başına yasal hakların kullanılmasının temini için yeterli olmayıp bunun mükellefe yasanın öngördüğü şekilde tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bunun için de Komisyon kararıyla birlikte resen takdiri gerektiren vergi inceleme raporu ve vergi/ceza ihbarnamesinin birlikte mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Vergi/ceza ihbarnamesine Komisyon kararının eklenmemesi vergi dairesince yapılacak vergi tarh işlemini meydana getireceği hukuki sonuçlar bakımından sakatlar. Bu şekilde Takdir Komisyonu kararı eklenmeden yapılan tebligat tarhiyatın maddi ve hukuki sebepleri mükelleflerce bilinmeyeceğinden yasal haklarını kullanmasında sınırlayıcı etki doğuracaktır. Mükellefin bunu dava konusu yapması durumunda mahkeme mükellefin savunma hakkını kullanmasını engellemesi gerekçesiyle³² kararı iptal etmesine neden olur.

1.3.6. Takdir Komisyonu Kararının Dava Niteliği

Vergi dairesinin, idari işlevleriyle ilgili olarak tesis ettikleri uygulanabilir nitelikte yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ve yenilik yaratan irade açıklamaları idari davaya konu teşkil eder³³. Vergilendirme sürecindeki bir işlemin dava konusu edilebilmesi için idari işlem niteliğine sahip bulunması gerekir. Vergilendirme sürecinde

³¹ VUK,31/8'de Takdir Komisyonu kararının gerekçeli olması ve Takdir Komisyonunca yapılacak inceleme ve araştırma ile saptanacak matrahın gerçeğe en yakın biçimde tespiti zorunlu olduğu halde Takdir Komisyonunca takdir edilen matrahın etraflı bir araştırmaya dayanmadığından bu karara göre yapılan cezalı tarhiyatta isabet bulunmadığı hakkında, Kızılot, 1998:857

³² VDDGK.E.2001/220,K.2001//390

³³ D3D,2014/8130E,2015//7010K.

meydana çıkıp da idari işlem niteliğine sahip bulunmayan işlemler dava konusu edilemezler³⁴.

Dava açma hakkına sahip olanlar mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerdir. Vergi dairesinin de Takdir Komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu durumda vergi dairesi davacı, Takdir Komisyonu davalı tarafı temsil eder (VUK, 377). Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, Takdir Komisyonu kararının tebliğ³⁵ edilmiş olması gerekmektedir (VUK, 378).

Takdir Komisyonu kararları vergilendirme sürecinin tarh işlemi öncesi aşamasıyla ilgili yapılan saptama ve değerlendirmelerdir (Öncel vd., 2006:205).

Takdir Komisyonunun mükellef talebi üzerine aldıkları kararlara karşı dava doğrudan Komisyon kararına karşı açılır. Vergilendirme sürecinde hakkında resen takdir nedeni bulunan mükellef hakkında vergi dairesi tarafından Takdir Komisyonundan karar talebinde bulunulmuş olması durumunda ise dava Komisyon kararına karşı değil, Komisyon kararını esas alarak vergi tarh eden vergi dairesinin tarhiyat kararına yönelik olarak açılabilir. Bu aşamadaki Takdir Komisyonu kararı vergi dairesince yapılacak tarh işlemine hazırlayıcı (ön) işlem³⁶ niteliğine sahip olacağından (idari işlemin icrailik, kesin ve doğrudan uygulanabilme özelliği bulunmadığından) hukuki düzlemde varlık kazanması ancak vergi dairesinin vergi/ceza tarh etmesi ve bu tarhiyatı ihbarname ile tebliğ etmesi ile mümkün olur. Ancak bu durumda mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ile birlikte Komisyon kararı ile resen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi zorunludur (VUK, 35/son).

Vergilendirme süreciyle ilgili idari işlemlerde davalı genellikle vergi dairesidir. Takdir Komisyonu kararlarının vergi dairesi aracılığıyla talep edildiği durumlarda dava takdir kararını dayanak alarak tarhiyat yapan, vergi ve ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesi adına açılır. Vergi dairesinin karar talebini Komisyonun matrah takdirine yer olmadığına dair karar vermesi durumunda vergi dairesi bu kararı uyuşmazlık konusu haline getirip dava açabilir.

Takdir Komisyonu kararlarına karşı görevli mahkeme vergi mahkemeleridir. Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu

³⁴ Takdir Komisyonlarınca Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne gönderilen uyarı niteliğinde yazılan yazı idari işlem niteliğine sahip bulunmadığından idari davaya konu yapılamaz. Karakoç, 1995:126

³⁵ Vergilendirme ile ilgili işlemlerde tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine (Limited şirket adına düzenlenen ihbarnameye karşı dava açma hakkı şirkete aittir. Bu durumda ortak kendi adına dava açamaz/ Şirketin temsile yetkili olmayan ortağı, ödeme emrine karşı dava açamaz. Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi olması durumunda tebliğ bunlardan birine yapılabilir (VUK,94) (ancak, iki imza ile temsil edilen şirket adına bir imza ile dava açılması halinde diğer imzanın tamamlattırılması gerekir. Tasfiye ve iflas halindeki işletmelerde dava açma yetkisi tasfiye memurları ile iflas idaresine aittir (Yetkili iflas dairesi yerine, müflis şirket müdürü tarafından açılan davanın, ehliyet yönünden reddi gerekir. Kızılot, 1996:1220-1224-1228-1229.

³⁶ Takdir Komisyonu kararındaki hata nedeniyle sadece tarhiyat hakkında karar verilmesi gerekirken, ön idari işlem niteliğinde olan ve tek başına mükellef tarafından dava konusu yapılması mümkün bulunmayan Takdir Komisyonu kararının iptaline karar verilmesinde yasal isabet bulunmamaktadır. Karakoç, 1995:128

vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine davanın açılması gerekir (İYUK/37). Takdir Komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda yetkili mahkemenin belirlenmesinde mükellefe ilişkin özellikli hususlara dikkat edilmesi gerekir- adi şirket ortaklıkları veya kolektif şirket ortaklarıyla ilgili özellikli durumlar veya karar talebinde bulunan mükellefin işyeri merkezi ile şubelerinin farklı yerlerde olması/birden fazla yerde işyeri bulunan mükellefin hangi yer vergi mahkemesinde dava açması gerektiği gibi hususlarda olduğu gibi-.

Dava açma süresi vergi mahkemesinde otuz gündür. Dava açma süresi tarhiyatın ilgilisine tebliğ edildiği günü izleyen günden itibaren işlemeye başlar. İdarenin dava açması gereken konularda Takdir Komisyonu kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar (İYUK, 7/2-a-b).

Vergi mahkemeleri vergi dairesince yapılan tarhiyat³⁷ ve kesilen cezalarla Takdir Komisyonu kararlarında yer alan matrahları değiştirme yetkisine sahiptirler ve hüküm fıkrasında matrah belirleyebilirler (Kızılot, 2000:441). Takdir Komisyonu kararlarına karşı vergi dairesince açılan davalar vergi dairesi lehine sonuçlanırsa Takdir Komisyonu kararları geçersiz hale gelir (Kırbaş, 1998:222).

1.3.7 Takdir Komisyonlarının Delil Olma Niteliği

Vergi Usul Kanunu 3/B'de ispat için, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin yasal şekle uygun olmasına yeterlilik tanımamış ve olayın gerçek mahiyetinin kavranmasını³⁸ esas almıştır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin tespit edilebilmesinde, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık bulunmayan şahit ifadesi dışındaki tüm ilgili olabilecek unsurların delil olarak kabul edilmesi esastır. Yani delil serbestisi ilkesini benimsemiştir. Vergi idaresinin vergiyi doğuran olaya taraf olmaması biçimsel/şekli delil esasında tedbir alınmasına imkan tanımadığından şekli delil anlayışından delil serbestisi ilkesine geçilmiştir (Karakoç, 1995:104). Delil serbestisi ilkesine göre ispat edilmesi gereken uyuşmazlık, mahiyetine uygun her türlü delille ispatlanabilir. Delillerin belirli bir konuyla veya sayıyla sınırlandırılması söz konusu değildir (Karakoç, 1995,96). Vergi Usul Kanunu, olayların gerçek mahiyetinin ortaya çıkartılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller, tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğrudan ve açık bulunan tanık ifadesi, işlemin taraflarının ekonomik ve ticari konuları, işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına ilişkin tespitler olabilir (Kızılot, 1996:569).

Mükellefin yasal defter ve belgelerinin teminine imkan olmayan durumlarda matrah-değer takdirinde bulunmaları zorunluluğu takdir edilecek değer itibarıyla sübjektiflik unsurunu bünyesinde barındırır. Takdir Komisyonlarına

³⁷ Bir vergilendirmenin matrahı yönünden hukuka uygunluğunun denetimi sırasında, matrahın belirlenmesine veri oluşturan ölçütün yüksek bulunmasının, tarhiyatın kaldırılmasını değil, tarh matrahının yargı yerince öngörülen ölçüte göre değiştirilmesini gerektireceği hakkında, Kızılot, 200:720

³⁸ Vergilendirme işlemi yapılırken, kanuna uygun olarak biçimlendirilen işlemlerin biçimselliğinin ötesine geçilerek, işlemin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerekir. Kızılot, 1996:571

tanınan matrah değer takdir yetkisi mutlak yetki olmadığından Komisyonlar aldıkları kararların dayanaklarını ve açıklamalarını belirtmekle yükümlüdürler³⁹. Komisyonların, kendilerine tanınan takdir yetkisinin kullanımında matrahı gerçeğe en yakın değeriyle tespit edebilmeleri amacıyla vergi incelemesi yapma, bilirkişiden yararlanma gibi yetkileri ile diğer gerekli somut maddi araştırmaları yapma görevleri bulunmaktadır. Komisyon kararları ancak yasanın aradığı şartları bünyesinde barındırıyorsa delil olma niteliğine sahip olurlar. Aksi takdirde Komisyon tarafından alınacak kararlar vergi yargısında delil olma niteliğini kaybederler. Komisyon kararları mahkemeyi bağlayıcı niteliğe sahip değildirler (Karakoç, 2005:Ocak).

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir (VUK, 3/B-2). Komisyon kararının alınmasında mükellef defter, kayıt ve belgelerinin temin edildiği ve yasal şartlara sahip bulunduğu durumlarda mükellefler Komisyon kararının aksini ispat edebilirler. Ancak, mükellefin yasal defter ve belgelerinin teminine imkan olmayan nedenlerle alınan Komisyon kararlarını ispat yükü mükellefe düşmektedir.

2. Takdir Komisyonuna Sevk Süreci

Mükelleflerce doğrudan Komisyona yapılan başvurular açısından ayrıca bir sevk süreci söz konusu olmamaktadır. Takdire sevk süreci ancak mükelleflerin takdir talebini vergi daireleri aracılığıyla yapmaları durumunda söz konusudur. Vergi dairesi mükelleften gelen değer takdir talebine ilişkin başvurusunu müteakip Komisyona sevk sürecini başlatır. Vergi dairesinin, vergilendirme süreciyle ilgili vergi tarh işlemine ilişkin görevi kapsamında yaptığı denetim ve kontroller sonucunda da karar için Komisyona başvuruda bulunması gerekebilir, beyanname vermeyen mükelleflerin tespit edilmesinde olduğu gibi⁴⁰. Mükellefin takdire sevk edilme nedeni yokken yanlışlıkla takdire sevk işleminin yapıldığının tespiti durumunda tarh zamanaşımı süresi içinde kalmak şartıyla Vergi Usul Kanununun vergi hatalarının düzeltilmesi hükmü çerçevesinde vergi dairesince düzeltme işlemi

³⁹ KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Açısından Takdir Kararlarının Hukuki Niteliği, Vergi Dünyası,2005

⁴⁰ Vergi dairesi, yıllık beyan esasına dayanan vergilerde beyan dönemini izleyen ayda (Gelir Vergisi için Mart, Kurumlar Vergisi için Nisan), aylık beyana tabi vergilerde beyan dönemini izleyen ikinci ayda beyanda bulunmayan mükellefleri bilgisayar sistemi aracılığıyla tespit eder. Vergi dairesi mükellef hakkında takdire sevk kararı almadan önce mükellefin, işletme ve şirket türleri ile bunların vergi kanunları karşısındaki durumu, mükellefiyet durumu, vergi türleri itibarıyla muafiyet, istisna gibi özellikli durumların bulunup bulunmadığı, gibi hususların herhangi bir yanlışla yer vermeyecek biçimde tespit etmek durumundadır. Bunların dışındaki mükelleflerin tarh dosyaları incelenerek gerekli görülenler hakkında sürekli mükellefiyetlerinin bulunup bulunmadığı, gelir unsuru itibarıyla defter tutma yükümlülüğü bulunmayıp beyanname verme yükümlülüğü bulunanların gelirin elde edildiği unsuru elden çıkarıp çıkarmadığı, nakil, adres değişikliği, faaliyete devam edip etmediklerinin tespit edilmesi amacıyla yoklama/ vergi incelemesi yaptırılır. Bunlar hakkında yoklama/ vergi incelemesi sonucuna göre işlem yapılır(takdire sevk-resen mükellefiyet terkinin, nakil söz konusu ise diğer vergi dairesi ile iletişime geçilmesi gibi). Yıllık beyannameli yükümlülüklerle ilişkin tarh dosyalarında son üç yılın beyannameleri bulundurulur. Aylık beyannameli yükümlülüklerle ilişkin tarh dosyalarında cari yıl ile bir önceki yıla ait beyannameler bulundurulur. Aylık ve yıllık beyannameler, her yılın Ocak ayında tarama ve kontrol bölümü incelemesinden sonra uygun bulunanlar arşive gönderilir. Yıllık veya aylık beyannamelerden herhangi bir nedenle işlemleri devam edenler, bu süreleri tamamlamış bile olsalar işlemleri sonuçlanıncaya kadar arşive gönderilmez. Ayrıntılı bilgi için bkz. Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi,2012,m.52

yapılır. Mükellefin takdire yanlılıkla sevk edildiği henüz Takdir Komisyonu karar almadan tespit edilmiş olması durumunda Komisyon mükellef hakkında takdir kararı almaz. Mükellefin Takdir Komisyonuna yanlılıkla sevk edildiği Takdir Komisyonu karar aldıktan sonra, fakat vergi dairesi henüz vergi tarhiyatı yapmadan önce tespit edilmişse, mükellefe vergi tarhiyatı yapılmaz. Mükellefin Takdir Komisyonuna yanlılıkla sevk edildiği Takdir Komisyonu karar aldıktan ve vergi dairesinin vergi tarhiyatından sonra tespit olunmuş ise Vergi Usul Kanunu düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltme fişi ile durumun resen düzeltilmesi gerekir⁴¹.

3. Takdir Komisyonundan Karar Talebinde Bulunabilecekler

Vergi Usul Kanununda Takdir Komisyonlarının görevleri sayılırken “yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak(VUK/74,a-1)” olduğu ifade edilmiştir. Yetkili makamlar ifadesi Kanunda açıkça belirtilmemiş olmakla beraber VUK zamanaşımı sürelerini düzenleyen 114/2’ de “vergi dairesince matrah takdiri için Takdir Komisyonuna başvurulması” ifadesi matrah takdiri talebinde bulunma konusunda vergi dairesine yetki verildiği anlaşılmaktadır. Kaldı ki vergi dairelerinin vergi tarh etme yetkisine sahip idari birim olmaları bunu kaçınılmaz kılmaktadır.

Vergi Usul Kanununda emsal bedel esasında değerlendirme esaslarının düzenlendiği 267.maddede emsal bedel tespiti için Komisyona “ilgililerin” müracaat edeceği belirtilmiş ve düzenlemenin devamında yer alan “mükelleflerin Komisyon kararlarına karşı dava açabilecekleri” şeklindeki ifadelerinden vergi mükellefleri veya emsal bedel tespit talebinde bulunması gerekenlerin Komisyona müracaat edebileceği anlaşılmaktadır. Bu durumda vergilendirme sürecinin sacayaklarından birini oluşturan vergi mükellefleri de emsal bedel tespiti için Komisyondan karar talebinde bulunabileceklerdir.

3. 1. Vergi Dairesi

Vergi dairesi vergilendirme sürecinde resen takdiri gerektiren durumlarda - mükellefin beyanname vermediğinin belirlenmesi durumunda olduğu gibi-, beyanname vermeme nedenlerini araştırır, gerek görmesi durumunda takdire sevk sürecini başlatır.

Vergi dairesi, Veraset Ve İntikal Vergisinin tarh edilmesine ilişkin birinci aşamada (ilk tarhiyat) verginin mükellefinin beyannamesini almasını müteakip nihai tarhiyatın yapılabilmesi için Takdir Komisyonundan matrah takdir talebinde bulunur⁴². Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu mükelleflerinin yaptığı değerlendirme tespitleri ile vergi idaresi tarafından yapılan değerlendirme farklılıkları ikmalen vergi tarhına konu edilir.

⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tamimleri, Seri: A, Sıra No:284,2.8.2012.

⁴² Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerlerinden Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 12.maddedeki borçların düşülmesiyle bulunur. Veraset ve İntikal Vergisi mükellefleri bu verginin konusuna giren malları, Kanunun 10. maddesinde belirtilen değerlendirme ölçütlerinden faydalanarak değerlerler. Bu Kanunda yer almayan malların değerlendirme işlemi Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme esasından faydalanarak yapar ve vergi beyannamelerini buna göre düzenlerler. Mükellef bu şekilde hesapladığı Veraset ve İntikal Vergisine ait beyannameyi vergi dairesine verir. Beyannameyi alan vergi dairesi ilk tarhiyatı yapar. Vergi dairesince mükellefin verdiği beyannameye dayanılarak yapılan ilk tarhiyat sonucuyla intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunacak değerleri karşılaştırılır ve aradaki farka ilişkin ikmalen tarhiyat (kesin tarhiyat) yapılır. İlk ve kesin tarhiyat arasındaki tutar farkı farklı değerlendirme ölçütü kullanılmasından kaynaklanmış olması durumunda fark kısma ceza uygulanmaz.

Vergi inceleme yetkilisi olarak, vergi inceleme elemanlarının, kanuni ölçülerin uygulanmasıyla ilgili olarak emsal bedel veya emsal ücretin belirlenmesi, değerlendirme ölçütlerinin uygulanması gibi konularda Takdir Komisyonundan değer takdir talebinde bulunmalarında yasal düzenleme itibarıyla herhangi bir engel bulunmamaktadır. Takdir Komisyonlarınca belirlenecek bu değer ikmalen vergi tarhına dayanak olarak alınır. Ancak, tarh zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde olup devam eden vergi incelemeleriyle ilgili olarak mükellefler Takdir Komisyonuna sevk edilemezler. Ayrıca, tarhiyat niteliği bulunan ancak matrah takdiri niteliğinde olmayan (haksız iadenin geri alınması, indirim reddi gibi) işlemler için Takdir Komisyonuna sevk yapılamaz (Doğrusöz, B:15.5.2017)⁴³.

3.2. Mükellefler

Vergi Usul Kanunu 8. maddesinde yapılan mükellef tanımında normal şartlar altında mükellef kavramı vergi sorumlusunu da kapsayıcı niteliktedir ve mükellef ile vergi sorumlusunun aynı kişi olması durumunda herhangi bir problemle karşılaşmamaktadır zira vergi mükellefinin komisyona başvuru hakkı bulunmaktadır. Ancak, mükellef ile vergi sorumlusunun aynı kişi olmaması durumunda vergi sorumlusunun örneğin, vergi mükellefinin küçük- kısıtlı olması, tüzel kişi olması, tüzel kişiliği bulunmayan vakıf ve cemaat gibi varlıklar olması durumunda bunlar adına vergi işlemlerini yürütme yetkisi tanınan kişilerin, tasfiye halindeki şirketler için tasfiye memurlarının da komisyona başvuru hakları söz konusudur. Emsal bedel tespit edilmesi gerekliliği durumu ile karşılaşan ilgililerin, Veraset Ve İntikal Vergisinde kanuni mirası reddetmemiş mirasçıların, komisyona başvuru hakları söz konusudur.

4. Takdir Komisyonuna Başvuruda Bulunmayı Gerektiren Durumlar

4.1. Matrah Ve/ya Kıymet Takdir Talebiyle Komisyona Başvuru

Matrah ve kıymet takdiri talebiyle Komisyona başvurma durumunda kalma vergilendirme sürecinde ortaya çıkar. Bu durum vergilendirme sürecinin özellikle tarh öncesi aşamasını yakından ilgilendirir. Vergi alacağının sübjektif niteliğe bürünmesi yani kişiler yönünden belli bir borç haline gelebilmesi ancak verginin tarh edilmesi ile mümkündür. Vergi Usul Kanunu, vergi tarhını, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlem olarak tanımlamıştır. Vergi tarhı⁴⁴ ya verginin mükellefçe hesaplanıp beyanını esas alan

⁴³ 27.4.2017 Tarih ve 2017/1 Sayılı Vergi İncelemesi ve Denetimi İç Genelgesi

⁴⁴ Kamu iradesini temsil eden vergi dairesinin tüm işlem ve eylemleri hukuk devleti ilkesi gereği yargı denetimine tabi olması nedeniyle vergi dairesi tarafından yapılacak tarh işleminin idari işlemin unsurlarını oluşturan yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olmasını gerektirmektedir. Bu unsurlardan herhangi biri ile hukuka aykırı olan idari işlemler, ya yok hükmünde olurlar, yada İYUK çerçevesinde iptal davasına konu teşkil ederler/iptal davası ile iptal edilmeleri gerekir yada işlemlerde hata bulunması durumunda işlemi tesis eden birimce/ makamca düzeltmeye konu edilirler. Vergi tarhı açısından yetki unsuru, vergilendirme işleminin yetkili idari birim tarafından yapılmasını ifade eder. Yetki unsuruna aykırılıklar fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki aşımı şeklinde görünürler. Fonksiyon gaspı ile yetki gaspı ile meydana getirilmiş idari işlem yok hükmündedir. Yetki aşımı ile hukuk düzlemine çıkan idari işlemin ise iptali gerekir. Vergi tarhı açısından şekil unsuru, vergilendirme işleminin hukuk düzlemine Kanunun aradığı şekil şartlarına sahip olarak çıkmasını ifade eder. Beyan esasında vergi tarhının şekil unsurunu/şartını tahakkuk fişinin düzenlenmesi oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu, beyan esasına göre tarh olunan vergilerin

beyan esası ile ve/ya vergi dairesi tarafından yapılan -ikmalen-resen-idarece vergi tarhiyla mümkündür. Komisyondan vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetlerin takdir talebi genellikle beyan esasına, bazı durumlarda da ikmalen vergi tarhiyatına dayanak almır.

4.1.1. Beyan Esasında Takdir Komisyonuna Başvuru Gerektiren Durumlar

Beyan esası, mükellefin ilgili vergi kanunlarında belirlendiği şekilde vergisini hesaplayarak beyan edip ödemesine dayanan bir sistemdir. Bu yöntemde mükellef vergi matrahını, düzenlemek ve kullanmakla yükümlü olduğu belgeleri vergi kanunlarında belli edilen esaslar çerçevesinde tutmakla yükümlü bulunduğu defterlerine aktarmak suretiyle hesaplar. Bu hesaplamada tahmini/takdiri değerlere yer verilmemesinin esas dayanağı vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olması itibarıyla kamu düzeni ile ilgili olmasındandır. Hukuk devleti ilkesi, vergilerin yasal sınırlarının belirlenmesini zorunlu kıldığından takdir üzerine yapılabilecek hesaplamalar da yine Kanunun sınırlarını çizdiği alan içerisinde mümkün olabilmektedir.

Bu çerçevede beyanda bulunma yükümlülüğü olan mükellefin bu yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için beyana tabi matrah veya kıymetlerin yahut bunların bileşenlerini doğru bir biçimde tespit edebilmesi/ hesaplayabilir durumda bulunması gerekir. Ancak, mükellef vergi matrahını oluşturan iktisadi kıymetlerin değerini bilmiyorsa veya belirleyemiyorsa/ hesaplayamıyorsa VUK' un yönlendirmesi ile emsal bedel tespiti için Komisyondan karar talebinde bulunabilir. Emsal bedel/ emsal ücret, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır (VUK, 267). Bu maddeye göre, emtianın değeri öncelikle ortalama fiyat esasına göre tespit olunmaya çalışılır. Değerin bu esasa göre tespitinin mümkün olmaması durumunda maliyet bedeline göre tespitinin mümkün olup olmadığı araştırılır. Maliyet bedeline göre de değer tespit olunamaması durumunda değer tespiti emsal bedel esasında yapılır. Emsal bedelin tespitinde uygulanacak ölçütün belirlenmesinde yasada öngörülen sıralamaya uyulması zorunludur⁴⁵ ve bu tespit yapıldığında emsal bedel talep edilen ekonomik unsurun sahip bulunduğu niteliklerin-özelliklerin de dikkate alınması gerekir.

tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceğini ifade etmektedir. Tahakkuk fişinin beyannameyi alan vergi dairesince düzenleneceği ve bunun beyannamenin makbuzu yerine geçeceği ifade edilmektedir (VUK,25-26). Gerekli görülmesi durumunda beyan esasındaki verginin tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunacağı da Kanunda ifade edilmektedir. İkmalen- resen tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için tahakkuk fişi düzenlenmez. Bunlar için vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenir. İkmalen-resen tarh edilen vergiler/ cezalar nedeniyle düzenlenecek ihbarnamenin vergilendirmenin şekil unsurunu değil, tebliğ aracı niteliğine sahip olduğu çeşitli Danıştay kararlarında vurgulanmaktadır. Vergi tarhinin sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya yönelten nedendir. Bu neden hukuki veya maddi olabilir. Konu unsuru, işlemin hukuk düzeninde yarattığı sonuçtur. Maksat unsuru, hazineye vergi geliri olarak hedeflenen paranın girmesidir.

⁴⁵ Bedelsiz olarak oğullarının kullanımına bırakılan arazilerin emsal kira bedellerinin öncelikle vergi değeri esasına göre tespit edilmesi gerektiği, bu şekilde tespit olunmayan emsal kira bedelinin doğrudan Takdir Komisyonunca yetkisiz olarak takdir olunmasının yasaya aykırılığı hakkında,D3D,1986/490E.,1986/1822K.

Emsal bedeli esasında takdirlerin, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle yapılacağı, emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilmesi gerektiği, yargı organlarınca resen biçilen değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurların da emsal bedeli yerine geçeceği hususları belirtilmiştir.

Emsal bedel tespitine ilişkin yetkili merci Takdir Komisyonlarıdır. Bununla birlikte yasada yargı organlarınca resen biçilen değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden Kararnamelerde yer alan unsurların da emsal bedeli yerine geçeceği belirtilmiştir (VUK,267/). Ayrıca, emsal bedeli takdir olunacak ekonomik unsur son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb emtianın insan sağlığına zararlı olabilme ihtimali bulunan ürünler olması ve bunların emsal bedellerinin Takdir Komisyonlarınca belirli bir zaman diliminde takdirinin mümkün olamaması ihtimalinin varlığı halinde, bu mahiyetteki emtianın imhasında Komisyona başvurmaksızın ilgili Bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir Komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilmesine Maliye Bakanlığınca izin verilmiştir⁴⁶.

Mükelleflerin emsal bedel tespiti amacıyla Takdir Komisyonuna başvurabilecekleri durumlar arasında şunları belirtebiliriz:

-Üretilen veya alım-satıma konu olan emtia normal şartlarda maliyet bedeline göre değerlendirilir. Ancak, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteren mükellefler maliyet bedeli yerine, 267.maddenin ikinci sırasındaki usul hariç, emsal bedeli ölçüsü esasında değerlemeye tabi tutabilirler (VUK, 274).

-VUK/278.maddesi ile, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller sonucunda iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelen emtia ile maliyetlerinin belirlenmesi mutad olmayan hurda ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaların emsal bedel⁴⁷ ile belirlenmesi esası benimsenmiştir.

-Kanunda belirtilen değerlendirme ölçütü ile değerlendirme imkanı bulunmayan veya Kanunda değerlendirme ölçütü yazılı olmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri varsa borsa rayıcı, yoksa kayıtlı (mukayyet) değerleri, o da yoksa emsal bedeli ile değerlendirilir (VUK, 289).

-İktisadi kıymetlerin değer tespitinin dışında, henüz vergilendirme dönemi sona ermemiş dönemlerin vergi matrahlarının hesaplanmasında defter kayıt ve belgelerin yanması, çalınması, kaybolması gibi bir durumla karşılaşan mükellefler gerekli yasal yerlere başvurularını yapmalarını müteakiben Takdir Komisyonundan

⁴⁶ www.gib.gov.tr Özelgeler, VUK/278 ile ilgili Özelge,

⁴⁷ Değerleme gününde satışı durumunda gerçek değeri bilinmeyen veya bulunamayan veya tespit olunamayan bir emtianın değeri emsal bedeli çerçevesinde ortalama fiyat esaslı/maliyet esasına göre tespit olunamaması durumunda takdir komisyonundan değer takdir talebinde bulunulması gerekir(VUK/267).Mesela, devir alınan iktisadi varlıkların değerlemesi, son kullanım tarihi geçen maddelerin imhası gibi.

matrah takdir talebinde bulunabilirler. Böylelikle Takdir Komisyonunca takdir olunacak matrah takdiri mükellef beyanına dayanak oluşturur. Vergilendirme dönemi sona eren fakat defter ve belgelerin muhafaza edilmesi gereken dönemlerle ilgili olarak böyle bir durumla karşılaşan mükellefler ise gerekli mercilere başvurularını yaparlar. Ancak Takdir Komisyonundan matrah takdir talebinde bulunmazlar. Ancak zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesi amacıyla defter ve belgelerin istenmesi durumunda özellikle KDV indirim hakkına sahip bulunduğunu mükellef ispat etmekle yükümlüdür.

-KDV Kanunu 27.maddesinde emsal bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacağı esas benimsenmiştir ve emsal bedelin de Vergi Usul Kanununda emsal bedel/emsal ücret tespiti esaslarınca belirlenmesi esas benimsenmiştir.

-Veraset ve İntikal Vergisinin tarh edilmesi sürecinde iki aşama söz konusudur. Mükellefin Kanunda belirtilen değerlendirme ölçülerini kullanarak tespit ettiği matraha ilişkin beyannameyi vermesi üzerine vergi dairesi ilk tarhiyatı yapar ve nihai tarhiyat için Takdir Komisyonundan karar talebinde bulunur. Veraset ve İntikal Vergisinde servetlerin değerlemesi bölümünde belirtilen unsurların emsal bedel ile değerlendirileceği, bunlarla alacak ve borçların değerlerinin Takdir Komisyonu tarafından tespit olunacağı belirtilmiştir (VUK, 298).

-Gelir Vergisi Kanunun gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen maddesinde işletme sahibi ile eşinin işletmeden çektikleri aynı nitelikteki değerlerin⁴⁸ emsal bedel ile değerlendirileceği hususuna yer verilmiştir⁴⁹ (GVK, 41/1).

- İlgili vergi yasasının vergilendirilecek gelir unsurunun değerinin emsal bedel esasına göre belirlenmesini öngördüğü durumlarda (ticari kazancın bilanço ve işletme hesabı esasına göre tespitinde VUK değerlemeye ilişkin hükümlerine uyulması gerektiği hakkındaki hüküm ile GVK.40 ve 41.maddelere uyulması gerekeceği hakkındaki hüküm, GVK/ mük.81 hükmü gereği değer artış kazancının safi değerinin tespit edilmesinde maliyet bedelinin mükelleflerce tespit olunamaması durumunda maliyet bedeli yerine Takdir Komisyonunca tayin olunacak değer esas alınması için Komisyona müracaat edilir.)

- Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinin aynı olarak yapacakları bağış ve yardımların, varsa maliyet veya kayıtlı değerle, bu değer mevcut değilse Takdir Komisyonunca belirleneceği esas belirtilmiştir (GVK/89-son, KVK/10/2).

⁴⁸ İşletmeden çekilen işyeri için yapılan “emsal bedel” uygulamasında Takdir Komisyonundan değer takdir talebinde bulunulabileceği hk. İnşa edilen binada bulunan işyerinin maliyet bedeli esasına göre değerlemek suretiyle işletmeden çekilmesi mümkün değildir. İşletmeden çekilen işyerlerinin emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Emsal bedelin ise takdir esasına göre belirlenmesi gerektiği hk. bkz. Kızılot, 200:1080 - 1464

⁴⁹ Ayrıca ücret geliri elde edenlere ayın olarak verilen değerler ve sağlanan menfaatler ve sağlanan menfaatlerin tespitinde gerekmesi durumunda emsal bedel esasına uyulur (bkz.GVK,63/son, mük.81 vb).

-Ayrıca mükelleflerin mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sürecinde değer takdirini gerektiren durumlarla karşılaşmaları durumunda Takdir Komisyonundan emsal bedel tespit talebinde bulunmaları mümkündür.

4.1.2. İkmalen Vergi Tarhında Takdir Komisyonuna Başvuru Gerektiren Durumlar

İkmalen vergi tarhı Vergi Usul Kanunda, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak meydana çıkan ve defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır. İkmalen vergi tarhının yapılabilmesi için önceden yapılmış bir vergi tarhının varlığı şartı aranır. İlgili yasal düzenleme gereği, ikmalen vergi tarhı, vergilendirme dönemi devam eden cari yıla ilişkin olabileceği gibi tarh zamanaşımı süreci içinde geçmiş vergilendirme dönem/lerine ilişkin de olabilir. İkmalen vergi tarhında mükellefin beyanı üzerine tarh edilen bir vergi ile ilgili olarak sonradan vergi denetim sürecinde ilave tarhiyat gerektiren durum tespiti söz konusudur. Bu, mükellefin ilgili yasayı yanlış anlayıp- yorumlamış veya tereddütte kaldığı için vergi idaresinden görüş istenip bunun üzerine işlem yapılmış bir konu olabileceği gibi kasıtlı/ bilinçli vergi matrahını düşük gösterme suretiyle de yapılmış olabilir. Nedeni her ne olursa olsun tespit olunan matrah farkına ilişkin gerekli ikmal tarhiyat yapılır.

Vergi inceleme sürecindeki inceleme elemanlarının zaten resen matrah takdir⁵⁰ yetkileri bulunduğundan Takdir Komisyonundan karar talebinde bulunmaları ancak, vergi incelemesine başlanması (genelleme yapılması doğru olmamakla birlikte) zamanaşımının dolmasına az bir süre kaldığı bazı istisnai durumlar için söz konusu olabilmektedir⁵¹ (DD, 2015:436).

4.2. Resen Matrah Takdirini Gerektiren Durumlar Nedeniyle Komisyona Başvuru

Resen vergi tarhında, vergi matrahının tamamen veya kısmen mükellefin defter kayıt ve belgelerine veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde Takdir Komisyonu tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır. Bu yöntemin temel özelliği vergi matrahının mükellefin defter kayıt ve belgelerine dayanılarak tespit edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda uygulanmasıdır. Vergi Usul Kanunu 30. maddesinde resen vergi tarhını gerektiren nedenler; beyannamenin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi, beynamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş bulunması, defterlerin tutulmaması veya tasdik ettirilmemesi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz

⁵⁰ İnceleme raporlarında belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir edilmiş sayılır ve inceleme elemanlarına verilen takdir yetkisi emsal bedel takdirini de kapsamaktadır. Kızılot,200:1075

⁵¹ Ancak 27.4.2017 tarih ve 2017/1 Sayılı Vergi İncelemesi ve Denetimi İç Genelgesi ile tarh zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde olunup devam eden vergi incelemeleriyle ilgili olarak mükellefler Takdir Komisyonuna sevk edilemezler ve tarh zamanaşımı süresinin son yılı içinde sürdürülen vergi incelemeleri sonucu düzenlenecek vergi inceleme raporlarının Ekim ayı sonunda vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi gerekmektedir. (Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen Doğrusöz, B.25.5.2017, Dünya).

edilmemesi, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması, defterlerin veya beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması, beyannamelerin imzalatılmaması, tasdik raporunun ibraz edilmemesi olarak sayılmak suretiyle belirtilmiştir.

Normal şartlar altında vergi matrahının işletmenin defter, kayıt ve belgelerine dayanılarak ilgili kanunlarında belirtilen esaslar çerçevesinde mükellef tarafından tespit edilmesi esastır. Ancak, bunun mümkün olmaması durumunda (VUK/30.maddede sayılan durumlarda) bu görev vergi inceleme yetkilileri ile Takdir Komisyonlarına tanınmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan biri “matrah takdir edilmesi” ile “vergi tarh edilmesi” kavram ve süreçlerinin birbirine karıştırılmaması gereğidir.

Vergi tarh edilmesinin temel dayanağı mükellef kayıtlarıdır. Matrah takdiri ise vergi borcunun mükellef kayıtlarına dayanılarak hesaplanmasının mümkün olmadığı istisnai durumlarda tahmini/takdiri değerler üzerinden vergi inceleme elemanlarınca veya Takdir Komisyonlarınca hesaplanmaya çalışılmasıdır. Vergi tarh etme yetkisi Vergi Usul Kanunu 4.maddesi uyarınca vergi dairelerine tanınmış bir yetki iken, resen matrah takdir yetkisi de konunun/durumun niteliğine göre vergi inceleme elemanlarına veya Takdir Komisyonlarına tanınmış bir yetkidir.

Dikkat edilmesi gereken diğer husus ise resen matrah takdirini vergi inceleme elemanlarının mı yoksa Takdir Komisyonlarının mı yapması gerektiğiyle ilgilidir. Bu konuda Kanunda açık bir belirleme yapılmamıştır. Hakkında resen matrah takdir edilmesini gerektiren şartların varlığı bulunan mükelleflerin vergi incelemesi veya Takdir Komisyonuna sevk edilmelerinin belirlenmesinde tarh zamanaşımı hükümlerinin uygulamasının farklılaştırılmış olması zaman zaman mükelleflerin vergi incelemesi ile Takdir Komisyonuna sevk edilmesi konusunda kararın verilmesinde yanlış uygulamalara yol açabilmektedir. Şöyle ki, Vergi Usul Kanununda, matrah takdiri talebi amacıyla Takdir Komisyonuna yapılan başvurular ilgili mükellef itibarıyla işleyen tarh zamanaşımını durdurucu niteliğe sahiptir. Oysa ki, vergi inceleme sürecine başlanmasının zamanaşımını durdurucu niteliği bulunmamaktadır. Bu özellik zamanaşımının son yılında, hakkında resen takdir nedeni tespit olunan mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmeden doğrudan veya incelemeye başlanıp inceleme süreci tamamlanmadan Takdir Komisyonuna sevk edilmesine neden olabilmektedir. Bu ise mükellef- vergi idaresi uyumsuzluklarına zemin hazırlayabilmektedir. Bu durum da vergi yargısının konuya yönelik eleştirel kararlarına neden olmaktadır⁵². Vergi İdaresi bu konuyla ilgili olarak meydana çıkan uyumsuzlukları önlemek amacıyla zamanaşımı süresinin son yılı içinde bulunan mükelleflere ilişkin vergi inceleme görevlendirmelerinin (iade talepleri ile adli makamlardan gelen inceleme talepleri ve tarh zamanaşımı süresinin Haziran ayından sonra kayıtlara yansıyan ihbar ikramiyesi talepli ihbarlar hariç) en geç Haziran ayı sonuna kadar yapılması kararını almıştır. Ayrıca tarh zamanaşımı süresinin son yılında ve nezdinde vergi incelemesi devam eden mükelleflere ait vergi inceleme raporlarının ilgili yılın

⁵² Konu ile ilgili Danıştay Kararı için bkz. DD,2015:434 (D4D,E.2013/3222,K.2014/5621).

Ekim ayı sonuna kadar vergi dairesi kayıtlarına girecek şekilde incelemeyi yürüten ilgili birimce tamamlanması esası benimsenmiştir⁵³.

Bunların dışında dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da vergi inceleme elemanlarına tanınan yetki ile Takdir Komisyonlarına tanınan yetki kapsamının aynı olmayışı gelmektedir. Vergi inceleme elemanları, yaptıkları/yapacakları vergi incelemelerinde mükelleflerin kayıtlarını ve bu kayıtların dayanaklarını inceleyerek vergi matrahını ve ödenen vergi miktarını doğru tespit edip etmediklerini araştırma ve Kanuna aykırı gördükleri durumları tespit etme ve bunu itiraz konusu haline getirme yetkileri bulunmaktadır (VUK/134 çerçevesinde). Zira vergi incelemesinin bir amacı da mükellef eğitimini sağlamaya çalışmaktır.

Takdir Komisyonlarının resen matrah takdir etme sürecinde vergi inceleme yetkileri bulunmaktadır. Bununla ilgili bilirkişi incelemesi talep etme yetkileri de bulunmaktadır. Ancak bu yetkilerini resen yapacakları matrah takdirini somut araştırmaya dayandırma yükümlülüğü çerçevesinde kullanabilirler. Hakkında resen takdir nedeni bulunan mükellefin resen takdir nedeninin ne olduğu ilgili Kanun maddeleri doğru şekilde incelenerek mükellefin vergi incelemesi için inceleme elemanlarına mı yoksa matrah takdiri için Takdir Komisyonuna mı sevk edilmesi kararı kanunun yanlış uygulanmasına yer vermeyecek şekilde tespit olunmalıdır. Bu durum özellikle bazı özel vergi kanunlarına ilişkin bazı müesseselerin uygulanmasında belirginleşmektedir- özellikle KDV Kanununda düzenlenmiş olan indirim müessesinin uygulanmasında (sahte belge düzenleyen veya kullanan mükellefin KDV indirimlerinin incelenmesi örneğinde olduğu gibi) mükelleflerin indirim mekanizmasından yararlanma hakları olup olmadığı konusunda yetkili birim Takdir Komisyonları olmayıp vergi inceleme elemanlarıdır⁵⁴.

İster vergi inceleme elemanları isterse Takdir Komisyonu olsun yapacakları resen matrah takdirinin belirlenmesinde resen araştırma ilkesi gereği gerekli araştırmayı kendiliklerinden yapmakla yükümlendirilmişlerdir. Resen takdir nedeninin doğru tespit edilmesi vergilerin kanuniliği ilkesi ve hukuki güvenlik ilkelerinin gereğidir. Resen takdir nedeni olarak Kanunda sayılmayan bir nedenle mükelleflerin takdire sevk edilmeleri takdir kararının mahkeme kararıyla iptali sonucunu doğurur⁵⁵. Mükellef açısından resen takdir nedeninin bulunması durumu da Takdir Komisyonunca takdir edilen matrahın hukuka uygun olduğunu göstermeye tek başına yeterli bir kriter olarak kabul edilmeyip, bunun Komisyonca yasal dayanaklar çerçevesinde idari usul ve yasal sınırları esas alarak tespit

⁵³ 27.4.2017 tarih ve 2017/1 Sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi. (Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen Doğrusöz, B.25.5.2017, Dünya).

⁵⁴ Takdir Komisyonuna tanınan matrah-değer takdir yetkisi ile KDV Kanununda tanınan vergi indirim müessesesi vergi tekniği açısından farklı niteliğe sahip uygulamalardır. Hakkında resen matrah takdiri tespit edilen bir yükümlünün vergi incelemesine mi yoksa Takdir Komisyonuna mı sevk edilmesi gereği her ne kadar Kanunda açıkça belirlenmemiş olsa dahi diğer özel kanun hükümlerinin de dikkate alınarak değerlendirme yapılması vergi idaresi- yargı kararları arasındaki görüş farklılıklarını azaltacak nitelikte olması nedeniyle önemsenmesi gereken bir husus olarak karşımızda durmaktadır. DD,2014:421-;2015:434

⁵⁵ Yükümlülerin işlerini terk etmeleri nedeniyle fatura, perakende satış fişi gibi belgeleri iptal edilmek üzere ibraz etmemelerinin VUK/30. Maddede resen takdir nedenleri arasında sayılmadığı hakkında karar D9D,2000 /2321E.,2002/4767K.

edilmesi gerekmektedir (Kızılot, 200:895-4). Bu çerçevede vergi dairesine tanınan resen vergi tarh etme yetkisi de sınırsız bir yetki olmadığı unutulmamalıdır.

Sonuç

Vergi Usul Kanununda Komisyonların kuruluşu, yetkileri, görevleri Kanunda tanımlanmış ancak Komisyonların karar alma aşamalarına ilişkin çalışma esaslarına yer verilmemiştir.

Komisyonunda varsayım dayalı, somut incelemeleri içermeyen kararlar almaktan kaçınılması, mükellef hakkında alınan takdir kararının yasal dayanaklarının açıklanması, doğru bir biçimde gerekçelendirilmesi söz konusu olabilecek anlaşmazlık konularının azaltılmasında önemli olacak unsurlardandır.

Hukuk devleti ilkesinin gereği olarak Komisyon görev tanımı dışında kalacak veya görev tanımı kapsamını aşacak kararlar alamaz. Bu anlamda ilgililerin matrah takdiri konusunda Komisyondan görev tanımı kapsamı dışında karar talebinde bulunmaması gerekir. Komisyonun da görev tanımını aşacak karar almaktan kaçınması gerekir. Böylelikle Komisyon hem matrah takdir yetkisinin kullanımında yasal sınırlar içinde kalmış olacak hem de bu karara bağlı olarak doğacak hukuki anlaşmazlıklara meydan vermemiş olacaktır.

Kaynakça

- Akyılmaz, Bahtiyar,(2000), İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayıncılık
- Candan, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,(2001),Yaklaşım Yayıncılık
- Doğrusöz, A. Bumin,(11.5.2017), Takdir Komisyonunun Takdir Süresi, Dünya Gazetesi
- Doğrusöz, A. Bumin,(25.5.2017),Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen, Dünya Gazetesi
- Gözübüyük, Şeref, TAN, Turgut,(2016), İdare Hukuku, C.2, Turhan Kitabevi
- Karakoç, Yusuf, (1995), Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul
- Karakoç, Yusuf ,(2005) Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları, Vergi Dünyası, Ocak
- Kırbaş, Sadık,(1998), Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara
- Kızılot, Şükrü,(2000), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Şükrü, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) C.4,5, 6,7
- Öncel, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami,(1998), Vergi Hukuku, Turhan
- Özbalcı, Yılmaz, (1998),Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Yaklaşım Yayıncılık
- Seyidoğlu, Halil,(1992),Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Ankara
- Şenyüz, Doğan, YÜCE, Mehmet, Gerçek, Adnan,(2016),Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi
- Danıştay Kararları; Danıştay Dergileri, 2013, 2014, 2015