

TAKDİRE DAYALI TARHİYATLARDA SİSTEM ELEŞTİRİSİ VE REFORM İHTİYACI

A Criticism of System and Need for Reform in Discretionary Assessments

Dr. Osman SARIASLAN¹

Geliş Tarihi: 12.07.2016 Kabul Tarihi: 23.09.2016

ÖZET

Vergilendirme usulleri içerisinde devlet kudretinin en ilkel haliyle kullanıldığı süreç takdir sürecidir. Çağdaş vergilendirme biçimi olan beyan sisteminin sigortası olarak kurgulanan takdir sürecinin en önemli aktörleri ise takdir komisyonlarıdır. Bu komisyonların oluşumu, görev ve yetkileri yasal düzeyde belirlenmek suretiyle hem vergi adaleti hem de hukuki güvenliğin tesisi amaçlanmıştır. Ancak gelişen ve değişen dünya koşulları ile temel hak ve hürriyetlerde yaşanan paradigma dönüşümü, takdir müessesesini ve bu müessesenin en önemli aktörü olan takdir komisyonlarının etkinliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Özellikle de konuyla ilgili yargı kararları bu durumu somut bir şekilde ortaya koymaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada, takdire dayalı tarhiyatlarda takdir komisyonlarının demokratik toplum düzeni ve günümüz hukuk değerleriyle bağdaşmayan iş ve işlemlerine işaret edilip; bu işlemlerden ötürü acil reform ihtiyacı duyulan hususlarda öneri ve değerlendirmelerde bulunmak amaçlanmıştır. Çalışmanın kurgulandığı temel zemin ise, takdir komisyonlarının kararlarına dayalı yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda verilen yargı kararlarının oluşturduğu içtihat alanıdır.

Anahtar Kelimeler: tarhiyat, takdir, takdir komisyonu, reform

ABSTRACT

Among the forms of taxation, the process of discretion is the process in which the power of state is used in its most primitive way. Established as an assurance of the declaration system, a contemporary form of taxation, the process of discretion keeps the commissions of discretion as the most important actor of its. The establishment of both justice of taxation and legal security is aimed providing that the formation, duty and jurisdiction of these commissions are determined on legal base. However, with the changing and developing world conditions, the paradigm shift in basic rights and liberties has caused to the questioning of the process of discretion along with its most important part, commissions of discretion. Especially, the judicial decisions concerning the case reveal this situation tangibly. Therefore, in this study, the first aim is to point out the works and transactions in discretionary assessments of the commissions of discretion which do not comply with democratic order of society and modern-day law values and the second one is to make suggestions and offers about the matters in need of urgent reform because of these transactions. The basic core of the study is the jurisdiction created by judicial decisions for the suits brought against assessments based on the decisions of the commissions of discretion.

Keywords: assessment, discretion, commission of discretion, reform

¹ Anayasa Mahkemesi Raportörü (Eski Vergi Mahkemesi Başkanı)

GİRİŞ

Vergi sistemimizin benimsediği beyan esasına göre mükellef ödeyeceği vergiyi kendisi beyan etmektedir. Bu beyan, matrahın beyanı olup doğrudan ödenecek verginin beyanı değildir. Tarh işlemi idare tarafından beyan edilen matrah üzerinden yapılmaktadır. Sistemin işleyişi genel olarak bu olmakla birlikte; bu sisteme gönüllü uyum göstermeyen ya da beyanında eksik ve hatalar bulunan (ya da bulunduğu varsayılan) kişilerin vergilendirilmesi ve bu yolla vergi adaletinin sağlanması amacıyla, hukukumuzda beyan sisteminin sigortası niteliğinde bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlar 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenen *yoklama, inceleme ve takdirdir*.

Yoklama ve inceleme müesseseleri, beyan sisteminin doğru ve etkin işleyişini sağlamaya yönelik ve merkezinde “denetim ve kontrol” olan süreçlerdir. Bu süreçlerin sonunda vergi kanunlarına aykırılık tespit edilmiş ve aykırılık matrah farkına işaret ediyorsa buna göre (tarhiyat dâhil) gerekli işlemler yapılmaktadır. Herhangi bir aykırılık tespit edil(e)memesi halindeyse herhangi bir işlem yapılmamaktadır.

Takdir ise, doğrudan vergilendirme maksadına yöneliktir. Öyle ki takdir, beyan esasındaki vergilendirme süreçleri göz önünde bulundurulmak suretiyle beyan sisteminin aksayan (veya aksatılan) ya da yetersiz kaldığı noktalarda vergi adaletinin sağlanması için başvuru olan bir “kabul” sürecidir. Temelinde varsayım bulunmaktadır. Sistemsel gereklilikler üzerine inşa edilmiştir. Bu gerekliliklerin ilki bazı servet ve gelir unsurlarının vergi değerlerinin saptanması maksadına yönelikken² ikincisi kişilerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkindir. Dolayısıyla vergi hukukunda takdir kişinin vergilendirilmesine ilişkin hazırlık sürecinde kişilerin beyanı yerine geçen bir irade ikamesidir. Yani takdir sürecinde, çağdaş vergilendirme anlayışının bir yansıması olan beyanın yerine ilgili kişilerin iradesi dışında bir değer yahut matrahın, kamu gücü kullanılarak tespiti söz konusudur. Bu haliyle takdir, devlet egemenliğinin en ilkel haliyle tezahür ediş şeklidir.

Bununla beraber devlet egemenliğinin ve kişilerin mülkiyet hakkının keşiştiği bir alanda işlev gören takdir süreci VUK'ta çok detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu kapsamda VUK, takdirin yalnızca takdirin maksadına göre

² Örneğin VUK'un 72/2 ve 3. maddelerine göre oluşturulan komisyonlarca yapılan takdirler, yine bu cümleden olmak üzere; aynı Kanunun 42. maddesine göre oluşturulan “ortalama kâr hadlerinin” tespiti; aynı Kanunun 46. maddesine göre “zirai kazanç ölçütlerinin tespiti”; aynı Kanunun mükerrer 49. maddesine göre “emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti”; aynı Kanunun 267. maddesine göre “emsal bedel ve emsal ücretin tespiti”; aynı Kanunun 298. maddesi uyarınca Kanunun üçüncü kitap birinci kısım ikinci bölümünde düzenlenen” iktisadi işletmelere ait kıymetlerin değerlendirilmesine” ilişkin takdir işlemleri yapılacak bazı vergisel işlemler için birer zorunluluktan kaynaklanmaktadır.

oluşturulacak komisyonlar tarafından yapılacağı, bu komisyonların kimlerden teşekkül edeceği, görev ve yetkilerini açıkça düzenlemiştir. Böylece takdir komisyonları, oluşumu, görev ve yetkileri Kanunla belirlenmiş yasal bir organ olarak karşımıza çıkmaktadır.

Takdir müessesesinin ve buna ilişkin komisyonların yasal hüviyetlerine rağmen bu sürece dayalı tarhiyatlardan birçok idari ve yargısal uyuşmazlık çıkmaktadır. Anılan uyuşmazlıkların büyük bir kısmı takdir komisyonlarının fiili uygulamaları ve mali idarenin bu komisyonlarla ilgili bakış açısından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla takdir müessesesinin ve komisyonların saygınlığı ve etkinliğinin artırılması; kişilerin anayasal düzeyde sahip oldukları hukuki güvenlik ve mülkiyet hakkı başta olmak üzere diğer vergisel haklardan gereği gibi yararlanabilmeleri adına bu komisyonların yapısında, iş ve işlemlerinde ve tabi ki mali idarenin takdir komisyonlarına olan bakış açısında bir değişim ya da reform kaçınılmaz olmuştur.

Bu gereksinim üzerine hazırlanan çalışmanın ilk bölümünde, takdir fonksiyonunun özgülendiği amaç olan tarhiyattan ve buna ilişkin usul ve süreçlerden bahsedilerek takdir komisyonları ile söz konusu işlemler arasındaki bağ ortaya konulmaya çalışılacaktır. İkinci bölümde genel hatlarıyla takdir komisyonları incelenecek, bunların yapısı, görev ve yetkileri ve konumuz açısından özellik arz eden hususlarına değinilecektir. Üçüncü bölümde matrah takdir ederken takdir komisyonlarının sıkça eleştirilen uygulamaları özellikle yargı kararlarına yansıyan yönleriyle ortaya konulacak. Dördüncü bölümde ise sorunlu uygulamalara ilişkin getirilen çözüm önerileri sunulacaktır.

1. TARHİYATIN MAHİYETİ VE İNŞA SÜREÇLERİ

1.1. Genel Olarak Tarh İşlemi

Tarh, kelime anlamı olarak çıkarma, ıtrah etme, bir sayıdan diğerini çıkarma, belirleme anlamlarına gelmektedir³. Verginin tarhi ise, VUK'un 20. maddesinde, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele olarak tanımlanmıştır. Kanunda yer alan “muamele” kelimesinin güncel dilde karşılığı işlemidir. Verginin tarhi kural olarak idarece yapılmaktadır⁴. Bu nedenle “tarh” ya da “tarhiyat” idari bir işlemidir.

³ Ali Şafak, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Temel Yayınları, İstanbul, 1996, s. 591

⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s. 99

Bu kapsamda tarh işlemi idari işlem kuramı⁵ çerçevesinde ele alındığında şu nitelikleri ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki tarh işlemi, vergi borcunun ne zaman doğduğu yanıtı ile ilgili olduğundan ve kural olarak vergi borcu, vergiyi doğuran olayla oluştuğuna göre vergilemede inşai (yapıcı) işlem vergiyi doğuran olayken; tarh işlemi yükümlülerin ödeyecekleri miktarı saptaması nedeni ile *belirtici işlem* niteliğindedir⁶. Böylece vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile ortaya çıkan vergi borcu, tarh işlemi ile miktar olarak belirlenmektedir⁷. İkincisi, tarh işlemi bireysel işlemler içerisinde yer alan ve sadece bireysel hukuki durumlar doğuran ya da bireysel hukuki durumlarda değişiklik yaratan, kişiden kişiye değişen *sübjektif işlem* sınıflandırmasında yer alır⁸. Üçüncüsü yine tarh işlemi yararlandırıcı-yükümlendirici işlem ayrımında *yükümlendirici* bir işlemdir. Kişi tarh işlemi ile birlikte belirlenen vergiyi ödeme yükümlülüğü altına girer. Son olarak, tarh işlemi hazırlayıcı veya ön işlem-asli işlem ayrımında *asli işlem* komundadır. Belirli bir idari sürecin sonunda tesis edilen ve kesin yürütülmesi gereken bir işlemdir⁹.

Dolayısıyla vergi tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden, belirtici, sübjektif, yükümlendirici, asli bir idari işlemdir.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra verginin tarh edilmesine giden süreç ise vergi hukukumuzda, muhtelif şekillerde olabilmektedir. Diğer bir anlatımla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an ile vergilendirmenin gerçekleştiği tarh anına kadar, vergilendirme rejimine bağlı olarak muhtelif usuli işlemler yapılmaktadır. Bu işlemler en genel hatlarıyla şu şekilde ifade edilebilir.

- Vergiyi doğuran olay nedeniyle kişinin akım gelirinde veya servet unsurlarında oluşan pozitif fark için beyanname vermesi;
- Bu beyanda gider ve indirimlerden hareketle bir matrah belirlenmesi;
- Beyan edilen matrah üzerinden tarhiyat yapılmasıdır.

Ancak vergiyi doğuran olaydan sonra yapılması gereken işlemler ilgisi tarafından yapılmaz ise yine yasa gereği verginin ziya uğramaması adına mali

⁵ İdari işlemin kuramsal analizi için bkz. Celal Erku, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990, ss. 9-163

⁶ İşlemin inşai ve belirleyici olmasının farklılık arz eden yönleri için bkz. Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 54-55

⁷ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.b., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 68

⁸ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2002, s. 222

⁹ Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008, s. 8

idare tarafından *kişinin beyanının yerine geçecek usuller* işletilerek tek yanlı matrah belirlemesi yapılarak bu matrah üzerinden tarh işlemi tesis edilip ilgisine tebliğ edilmektedir. İdarenin kişinin yerine geçerek vergilendirme süreci içinde gerçekleştirdiği usuli işlemler ile bu işlemleri yapacak merciler, kişilerin lehine hukuki güvence oluşturması bakımından Kanunla düzenlenmiştir.

1.1. Matrahın Tespiti Ekseninde Tarhiyat Usulleri

Tarhiyat usulleri VUK'un 1. kitabının 2. kısmında düzenlenmiştir. Burada matrahın tespitine ilişkin tahrir (yazma/yazdırma) usulü¹⁰, götürü usul¹¹, beyan usulü ile temelinde ihbarname olan (re'sen, ikmalen ve idarece) tarh usulleri yer almaktadır. Ancak meri mevzuata göre bu usullerden yalnızca ikisine göre matrah tespit edilmekte ve bunlara dayalı vergilendirme yapılmaktadır. Bunlardan ilki Türk Vergi Sistemine egemen olan beyan usulüdür. Bu usule *beyan esas* da denilmektedir.¹² Bu usulde aktif süje mükelleftir. İkinci usul ise beyan kuralının mükelleflerce yerine getirilmediği ya da eksik yerine getirildiği durumlarda uygulanan tarh usullerini içeren ve ilgisine ihbarname ile bildirildiği için de *ihbarname esas* diye anılan usuldür.¹³ Bu ikinci usul VUK'ta öngörülen üç şekilde tespit edilen matrahlar üzerine inşa edilmektedir. Bunlar beyan dışı bırakılan matrahın, idarenin yetkili organları eliyle re'sen tespiti ile eksik beyan edilen matrahın ikmal edilmesi ve son olarak da matrahın bizzat idarece belirlenmesi usullerini ihtiva etmektedir.

1.1.1. Beyanname Esası

Beyan üzerine yapılan tarh; Türk Vergi Hukuku'nda benimsenen genel vergilendirme usulüdür. Burada ilgili kişi (mükellef) vergiye konu gelirinin vergiye esas alınacak miktarını idareye yasalarda gösterilen şekil ve zamanda beyan etmektedir. Beyan edilen matrah üzerinden idare tarafından tarh ve eş zamanlı olarak tahakkuk işlemi yapılmaktadır. Günümüzde beyanların çoğu elektronik ortamda kabul edildiğinden yapılan tarh ve bu tarh işlemine dayalı düzenlenen tahakkuk fişleri (tahakkuk işlemi) yine elektronik ortamda tanzim ve tebliğ edilmektedir.

¹⁰ Tahrir Usulü 29.07.1970 tarihli 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 41/3. maddesi uyarınca 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

¹¹ Matrahın götürü usule göre tespitini öngören 213 sayılı Kanununun 40. maddesi 26.12.1993 gün ve 3946 sayılı Kanununun 38. maddesi ile ilga edilmiştir.

¹² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek; **Vergi Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 144.

¹³ Açıklamalar için bkz. Akif Karaca, Mehmet Şafak; "Vergilemede İhbarname Esası", http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=17457, (24.05.2016)

Beyan usulünde, vergiyi doğuran olayın vuku bulmasından, bu olaydan kaynaklı vergi matrahının (olayına özgü) indirim ve giderler de dikkate alınıp somut bir şekilde belirlenip idareye bildirilmesine kadar tüm usuli işlemler ilgili mükellef tarafından yapılmaktadır. Yalnızca tarh işlemi idare tarafından ve beyanın kabulünden sonra tesis edilmektedir. Ayrıca beyan usulünde tarh işlemi ile birlikte tahakkuk işlemi aynı anda gerçekleştirilmektedir. Bu uygulama, mükellefin kendi saptadığı matrah üzerine yapılacak tarh işlemine karşı kural olarak bir itirazının bulunmayacağı kabulüne dayanır¹⁴. Öyle ki VUK'un 378 maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları düzenlenmiştir.¹⁵

Türk Vergi Sistemi'nde gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi gibi başlıca vergilerde beyan usulü benimsenmiştir. Çağdaş vergilendirme yöntemi olarak benimsenen beyan usulü mükellef ile idare arasında objektif iyi niyet kurallarına dayanmaktadır. Bu usulde ilgilinin kendi vergi matrahını doğru beyan edeceği kabul edilmektedir. Ancak kişi gerçek matrahını gizleme ve/veya eksik bildirme saikiyle hareket ederse; bu kez beyanda bulunan kişinin aktif olduğu usulden idarenin aktif olduğu sürece geçilmekte ve kişinin ödeyeceği verginin matrahı kişiden bağımsız haricen tespit edilmektedir. Bu takdirde belirlenen matrah ve buna bağlı yapılan tarh işlemi ilgisine bir ihbarnameyle tebliğ edilmektedir.

1.1.2. İhbarname Esası

İhbarname esası¹⁶ ya da ihbarname kuralı ise, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin hukuken varlık kazanabilmeleri ve ilgilinin hukukunda sonuç doğurabilmeleri için ihbarname ile tebliğ olunması lüzumu üzerine kuruludur. Bu durum, VUK'un 30/3. maddesiyle aynı Kanununun 34. maddesinin hükümleri gereğidir.¹⁷

¹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 97

¹⁵ 213 sayılı VUK'un Dava Konusu başlıklı 378. maddesinin 2. fıkrası: *"Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatlarına ilişkin hükümleri mahfuzdur."*

¹⁶ İhbarname esası ile ilgili olarak bkz. Nedim Tolga Süer, "İhbarname Esası" **Vergi Dünyası**, Yıl:30, Sayı:354, Şubat 2011, ss. 69-76. Ancak yazar burada, ihbarname esasını sadece re'sen ve ikmalen vergi tarhına özgülemiş olmanın yanı sıra konuyu ihbarnamenin ekinde bulunması gereken ve matraha ilişkin bilgilerin yer aldığı rapor ve takdir kararlarının ekli olup olmaması noktasında da ele almıştır.

¹⁷ 213 sayılı Kanunun mükerrer 30/3. maddesi: *"Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline*

Bu kapsamda ihbarname esasında, ilgilinin ödemesi gereken verginin matrahı, idarenin tasarrufuyla muhtelif şekillerde başlatılan süreçlerin sonunda belirlenmektedir. Bu belirlemeden sonra ihbarname ile tarh işlemi yapılmakta ve ilgisine yine aynı Kanununun 93 ve 109. maddelerinde düzenlenen usullere göre tebliğ edilmektedir.¹⁸ Beyan usulünde kabul edilen mükellefin aktif olduğu süreçler bu usulde bulunmamaktadır. Aksine, ihbarname esasında matrah tespit sürecinin aktif süjesi idaredir. Dolayısıyla idare burada, vergilendirmeye ilişkin işlemleri (zamanaşımı hükümlerini de dikkate alarak) en başından yani vergiyi doğuran olayın tespitinden bu olaya ilişkin (varsa) gider/indirim kurallarının da uygulanması suretiyle matrahın oluşturulmasına; oluşturulan matrah üzerinden tarh işleminin yapılmasına, yapılan tarhın ilgisine tebliğ edilip tahakkuk ettirilmesine kadar tüm süreçleri kendisi yönetmektedir.

Bu çerçevede ihbarname esas, kişilerin vergilendirmeye gönüllü uyum göstermemeleri halinde idareye vergi adaletini sağlamak için yasalarla verilmiş vergilendirme yetkisinin tezahür ediş şeklidir. Yukarıda da ifade edildiği üzere ihbarname esasına göre tesis edilen tarh işlemleri üç tür *matrah belirleme* yöntemi üzerine bina edilmektedir. Bunlar matrahın ikmalen, re'sen ve idarece belirlenmesi suretiyle yapılan tarhiyatlardır.

1.1.2.1. Matrahın İkmali Üzerine Tarh

Söz konusu yöntemlerden ilki daha önce mükellef tarafından beyan edilen matrahın ikmal edilmesidir. Burada beyan edilen matrah üzerinden yapılan tarh işleminden sonra ortaya çıkan veya idarece saptanan fark matrahlar için yapılan tarh işlemi söz konusudur. Bu usul VUK'un "ikmalen vergi tarhi" başlıklı 29. maddesinde, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır.

Buna göre tamamlayıcı niteliğiyle ön plana çıkan ikmalen tarh işleminin yapılabilmesi için ilk önce mükellef hakkında yapılmış bir tarh işleminin bulunmasının yanı sıra matrah ya da matrah farkının, defter, kayıt ve belgelere

asılır." Aynı kanununun 34. maddesi: "İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler 'ihbarname' ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır." Ancak belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanununun mükerrer 30/3. maddesinde idarece yapılan tarh işleminin, ihbarname ile tebliğinin yanı sıra ayrıca idarenin ilan asmaya mahsus mahallinde ilan edileceği şartı ile ihbarname kuralına fazladan şekil şartı öngörülmüştür.

¹⁸ Bu hususta bkz. Ertuğrul Sadıç, Vergi Uyuşmazlıklarında Tebligat, Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Samsun, 2016, ss. 19-87. Ayrıca vergi hukukunda tebliğde yapılan hatalar ve yargının görüşü için bkz. Ahmet İnneci, Neslihan Çoşkun Karadağ; "Vergi Usul Kanuna Göre 'Tebliğ'de yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 169, Temmuz-Aralık 2015, ss. 55-69

yahut kanuni ölçütlere dayanılarak saptanmış olması gerekir. Bu şartlar dahilinde belirlenen matrah üzerinden yapılan ikmalen tarh işlemi VUK'un 34. maddesinin amir hükmü gereğince bir ihbarname ile ilgisine tebliğ edilir¹⁹.

1.1.2.2. Matrahın Re'sen Tespiti Üzerine Tarh

Matrahın re'sen tespitini ilgili kişinin ödeyeceği verginin ölçütü olan matrahın kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına olanak bulunmayan hallerde ve zamanında beyanname verilememesi gibi bir kısım yasal koşullar gerçekleştiğinde, ikmalen tarhiyatta olduğu gibi, idare veya diğer yetkili organlar eliyle belirlenmesi şeklinde ifade etmek mümkündür. Nitekim VUK'un 30. maddesinde re'sen tarh şu şekilde tanımlanmıştır: "Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır." Aynı maddenin 3. fıkrasında ise hangi hallerde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği bentler halinde gösterilmiştir²⁰.

¹⁹ 213 sayılı VUK'un "ihbarname esası" başlıklı 34. maddesi: "İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler 'İhbarname' ile ilgililere tebliğ olunur. Nevi ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarnameler kullanılır."

²⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin 3. fıkrası: "Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyanname kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
2. Vergi beyanname kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyanname vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

5. (Mülga bent: 22/07/1998 - 4369 82 md.)

6. (Ek bent: 30/12/1980 - 2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

7. (Mülga bent: 07/01/2003 - 4783 S.K./8. md.)

Harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem (...) matrahının takdirinde dikkate alınır.

8. (Ek bent: 24/06/1994 - 4008/2 md.) Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen

Re'sen vergi tarhında da idarece belirlenen matrah ve bu matrah üzerinden yapılan tarhiyat ihbarname ile ilgisine tebliğ edilmektedir.

1.1.2.3. Matrahın İdarece Belirlenmesi Üzerine Tarh

Matrahın idarece belirlenmesi, re'sen ve ikmalen tarhiyat usulünün geçerli olmadığı bir kısım durumlarda matrahın idare tarafından saptanmasıdır.²¹ Öyle ki bu şekilde belirlenen matrah üzerine yapılan tarh işlemi VUK'un "Verginin İdarece Tarhı" başlıklı mükerrer 30. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: "29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir."

VUK'un mükerrer 30. maddesinin ikinci fıkrasına göre matrahın idarece belirlenmesinde dayanak aynı Kanunun 131. maddesinde düzenlenen yoklama fişidir.²² Buna göre yoklamada elde edilen bilgi ve bulgulara göre idare bir tutanakla (konuyla ilgili diğer yasa hükümlerini de gözeterek) matrah belirlemesi yaparak ilgisine ihbarname ile tebliğ etmektedir.²³

beyanname ve ekleri imzalatılmızsza veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse",

²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan; a.g.e. s. 99

²² Matrahın doğrudan idarece belirlenip yine idare tarafından yapılan "idarece tarh" usulü, 1961 tarihli 213 sayılı VUK'un ilk halinde yer almamaktaydı. 1963 yılında 205 sayılı Kanunun 2. maddesi ile vergi sistemimize girmiştir. Bu yöntemle idareye çok ciddi bir vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Zira re'sen ve/veya ikmalen tarhiyat işlemlerinde vergilendirme yetkisi vergi dairesine ait ise de vergilendirilecek matrahın belirlenmesi doğrudan vergi dairesinin yetkisinde değildir. Öyle ki vergilendirilecek matrah, hiyerarşik silsilesinin dışında olan takdir komisyonları aracılığıyla veya yetkili kişilerin tahdiden belirlendiği yöntem ve usulleri kanunda gösterilen vergi incelemesine göre tespit edilmektedir. Oysaki idarece tarh işleminde yoklama da yoklamaya ilişkin matrah farkına da ve tabii ki bu farka ilişkin tarhiyatı da yapacak olan da aynı vergi dairesidir. Yani vergi dairesi, bu usule göre yapacağı tarhiyatta başkaca hiçbir organın kararına veya rapora dayanmaksızın kendi yaptığı yoklamanın neticesine göre matrah belirlemektedir.

²³ Bu durum tarh işlemine karşı açılacak davalarda özellik arz etmektedir. Zira mükerrer 30. maddenin 5. fıkrasında, kişinin tarh işlemine karşı dava açma süresinin adrese tebliğ söz konusu ise bu tebliğin tarihinden itibaren değilse ilan askı tutanağının tarihinden itibaren işlemeye başlayacağını düzenlenmiştir. Bu durum, bir yönüyle ilgilinin dava açma süresini etkilerken bir yönüyle de idare tarafından, "idarece tarh yöntemi" uygulanarak tespit edilen matrah üzerinden yapılan tarh işleminin, hukuk alemine doğması ve ilgilinin hukukunda sonuç doğurması için yapılması gereken yasal şekil şartlarını düzenlenmesi bakımından önemlidir.

1.2. Matrah Tespitinde Uygulanan Yasal Süreçler

Tarh işlemi ya ilgilisi tarafından beyan edilen matrah ya da idare tarafından harekete geçilmek suretiyle muhtelif yöntemlere dayalı olarak tespit edilen matrah üzerinden yapılmaktadır. Beyan üzerine yapılan tarh işleminde kişinin beyanı esas alındığından bu usulde idarenin aktif olarak yürüttüğü bir matrah belirleme süreci bulunmamaktadır. Ancak beyan edilemeyen ya da eksik beyan edilen matrahların tespiti noktasında idarece Kanunla kendisine verilen yetkiler ekseninde matrah belirleme süreçleri yürütülmektedir. Bu süreçler sonunda kişi hakkında re'sen, ikmalen ya da idarece tarh işlemleri yapılmaktadır. VUK'ta düzenlenen tarh işlemelerinin dayanağında yer alan usuli süreçler ise şunlardır:

- Vergi incelemesi
- Yoklama
- Takdir komisyonu kararları

1.2.1. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi en genel tanımı ile mükellef hesaplarının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının araştırılmasıdır.²⁴ Vergi incelemesi, vergi sistemimizin ana omurgasını oluşturan beyan usulünün adil bir şekilde işletilmesi maksadına matuf, kişinin vergiye konu edilecek matrahını doğru beyan edip etmediğinin belirli süre ve şekillere göre idarece denetlenmesi olarak da tanımlanabilir.²⁵ Ayrıca vergi incelemesi sadece kayıtlı mükelleflerin denetlenmesi olarak da ifade edilemez. Zira vergi incelemesi aynı zamanda kayıtlı olmayan mükelleflerin ortaya çıkarılıp bunların şayet verginin konusuna giren faaliyetleri varsa ve bu faaliyetlerden ötürü matrah oluşuyorsa bunların vergilendirilmesi amacına da hizmet eder.²⁶ Bu nedenle vergi incelemesi, vergi mükellefi olsun ya da olmasın ilgili kişinin, kanunların vergi bağladığı yasal ve yasal olmayan faaliyetlerinden ötürü ödeyecekleri vergileri tespit eden, beyan edilip ödenen vergilerin (olması gereken) gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığını kontrol eden ve mali idare tarafından belirli bir kamu gücüne dayalı olarak belirli kurallara göre yapılan araştırma ve yerine göre denetleme faaliyetidir.

Öte yanda vergi incelemesi, doğası gereği, idarenin mükellef üzerinde kullandığı ya da kullanması muhtemel bir baskı aracıdır. Bu nedenle vergi

²⁴ Ahmet Erol, **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İstanbul SMMM Odası, İstanbul, 2010, s. 20

²⁵ Vergi İncelemesinin amacına ilişkin detaylı açıklamalar için bkz. Adil Nas, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi" **AÜHFD**, 61 (4) 2012, s.1309-1310

²⁶ Benzer şekilde vergi incelemesi, vergiyi doğuran olay kanunlarla yasaklanmış bir faaliyete ilişkin olsa dahi bunların ortaya çıkarılması ve vergilendirilmesinin sağlanmaktadır. Tefecilik faaliyetinin vergilendirilmesi gibi.

incelemesi Kanunda sıkı usuli kurallara bağlanmıştır. Kimlerin vergi incelenmesi yapmaya yetkili olduğundan incelemenin amacına, incelemenin nerede ve ne şekilde yapılmasından inceleme başlanmadan yapılması gerekenler ile bitirildiğinde yapılması gerekenlere kadar birçok konu kanunla düzenlenmiştir.²⁷

Vergi incelemesi kural olarak bir rapor ile sonlandırılır. Yani incelemenin sonunda yapılan incelemede elde edilen bilgi ve bulgular ile varılan sonuç (veya sonuçlar) bir raporla tespit edilmektedir. Bu rapor doğrultusunda ilgili idare gerekli işlemleri yapmaktadır. Bu bir tarh işlemi olabileceği gibi devreden zarar veya KDV indirimlerinin değiştirilmesi/düzeltilmesi şeklinde de olabilmektedir.²⁸

1.2.2. Yoklama

Yoklama, VUK'un 127. maddesinde, mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek şeklinde tanımlanmıştır.²⁹ Aynı Kanunun 128. maddesinde, yoklama yapmaya yetkililer, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar, gelir uzmanları olarak ifade edilmiştir.

Yoklama yasa gereği her zaman yapılabilir ve yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez.³⁰ Yoklama sonucu tutanak niteliğinde olan "yoklama fişine" geçirilmektedir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.³¹ Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir.³²

²⁷ Vergi İncelemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının "Yoklama ve İnceleme" başlıklı yedinci kısmının "İnceleme" başlıklı ikinci bölümünde ve 134 ve 141. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

²⁸ Vergi inceleme sürecine ilişkin detaylı açıklamalar için bkz. Nas, a.g.m. s. 1315-1330

²⁹ Yoklamaya ilişkin diğer açıklamalar için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s. 99-100

³⁰ 213 sayılı VUK'un 130. maddesi, "Yoklama her zaman yapılabilir.

Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez"

³¹ 213 Sayılı VUK'un 131. maddesi, "Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan 'yoklama fişine' geçirilir.

Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır."

³² 213 Sayılı VUK'un 132. maddesi, "Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir."

Yoklama (fişi), yukarıda ifade edilen fonksiyonlarının yanı sıra matrahın tespiti sürecinde yalnızca idarece tarh usulünde kullanılan bir vergi hukuku aracıdır.

1.2.3. Takdir Komisyonları

İlk önce ifade etmek gerekir ki takdir komisyonları, uygulamadaki genel kanaatin aksine, birer idari organ değildirler. Takdir komisyonları, kişilerin mülkiyet haklarında negatif anlamda sonuç doğuran vergilendirme sürecinin bağımsız, objektif ve adil bir şekilde sonuçlandırılması için taraf temsilcilerinin görev aldığı Kanunla oluşturulmuş karma komisyonlardır. Bu yönleriyle yarı idari niteliktedirler. Öyle ki takdir komisyonu kararlarına karşı vergi dairesinin idari yargıda (vergi mahkemesinde) dava açma hakkı bulunmaktadır.³³

VUK'a bakıldığında takdir komisyonları katılımcı ve adil bir vergi sisteminin teminatı olarak kurgulanmıştır. Ancak uygulamada bu pek mümkün olmamış, komisyonlar idarenin etki ve güdümünden çıkamamışlardır. Türk Vergi Sisteminde vergi incelemesi oranının düşük olması³⁴ vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede bu komisyonlara ziyadesiyle müracaatı gerekli kılmaktadır. Bu da takdir komisyonu kararlarıyla belirlenen matrahlar üzerinden yapılan re'sen ve/veya ikmalen tarh işlemlerinin oldukça büyük bir yekun teşkil etmesine sebep olmaktadır. Bu işlemlerin büyük bir kısmı -maalesef- kendinden beklenen hukuki tatmini sağlamaktan uzak kalmaktadır. Bu durum da takdir komisyonlarına dayalı tarhiyatlarda, matrahın tespiti noktasında ciddi eleştirilere sebebiyet vermekte ve bu hususlara ilişkin hukuka aykırılıkların giderilmesi için yargıya müracaatları artırmaktadır.

Sonuç olarak takdir komisyonları yasal yetkileri, ifa etikleri görev ve idareye zamaşımı noktasında sağladığı pratik fayda nedeniyle Türk Vergi Sisteminde yaygın olarak kullanılmaktadır.

2. BEYANA DAYALI VERGİ SİSTEMİNİN “YIPRANMIŞ” SİGORTASI: TAKDİR KOMİSYONLARI

Türk Vergi Hukukunda re'sen ve ikmalen vergi tarh edilmesi işleminin en önemli aktörlerinden takdir komisyonlarının kuruluş ve görev ve yetkileri

³³ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergi Mahkemesine Dava Açmaya Yetkili Olanlar” başlıklı 377. maddesinin 2. fıkrası: “*Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.*”

³⁴ Vergi Denetim Kurulu 2014 yılı faaliyet raporuna göre, Türkiye’de 2014 yılında genel vergi inceleme oranı %2.24’dür. Bu konuda detaylı açıklamalar için bkz. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı **Faaliyet Raporu 2014** http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FVVK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf. (10.05.2016)

VUK'ta belirlenmiştir. Takdir komisyonları anılan Kanunun “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının “Takdir, Zirai Kazançlar ve Özel Komisyonları” başlıklı dördüncü kısmının “Takdir Komisyonu” başlıklı birinci bölümünde 72 ile 76. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Takdir komisyonu kararı ile kişilerin ödeyeceği verginin matrahının, tarhiyatı yapan idareden “bağımsız” bir organ tarafından belirlenmesinin amaçlandığı düşünüldüğünde, takdir müessesesi ve takdir komisyonlarının önemi ortaya çıkmaktadır.

2.1. Takdir Komisyonlarının Mahiyeti

Takdir Komisyonları; VUK'un 72/1. maddesine göre illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Anılan maddenin 2. ve 3. fıkralarında ise arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespitiyle görevli takdir komisyonlarının oluşum biçimleri ayrıca gösterilmiştir. Anılan maddenin birinci fıkrasında belirtilen takdir komisyonları “matrah eksenli” diğerlerinin ise “değer eksenli” olarak ifade etmek mümkündür.³⁵ Zira VUK, takdir komisyonlarını genel bir kavrayışla ve fakat yapılacak takdirin mahiyetine göre dizayn etmiştir. Dolayısıyla Kanunda, yapılacak takdir işlemine göre komisyonların ne şekilde ve kimlerden teşekkül edeceği ayrı ayrı düzenlenmiştir.³⁶

Takdir komisyonu üyeleri, takdirin konusuna göre farklılık arz etmekle birlikte Kanunda doğrudan belirlenmiş üyelerin yanı sıra yine Kanunda belirtilenlerin arasından seçilen üyelerden oluşmaktadır. Bunlar VUK'un 73. maddesine göre seçilmektedir.³⁷

³⁵ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 148

³⁶ Bu doğrultuda takdir komisyonlarından arsalarla ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespitiyle yetkili olanlar, belediye başkanı ve tevkil edeceği memurun başkanlığında belediyenin yetkili bir memuru ile tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından; araziye ait asgari birim değerlerinin tespitiyle yetkili olanlar ise valinin başkanlığı altında, defterdar, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından birer üyeden oluşmaktadır.

³⁷ 213 Sayılı Kanunun “Üyelerin Seçilmesi” başlıklı 73. maddesi: “Üyeler, tüccarlar için ticaret odasınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir. Bu teşekküller, Takdir Komisyonu Başkanının yazılı talebi üzerine en geç bir ay içinde iki asil ve iki yedek üye seçmeye mecburdurlar. Bu mecburiyet zamanında yerine getirilmezse üyeler mahallin en büyük mülkiye amiri tarafından seçilir.

Komisyon toplantılarını mükellefin sanat veya meslek bakımından bağlı veya ilgili olduğu teşekkülden, servet takdiri işlerinde ise yalnız Ticaret Odasından seçilen üyeler (Arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti sırasında ticaret odasından seçilen üyelerden biri yerine ilgili mahalle veya köyün muhtarı) iştirak eder. Ticaret Odası ve mesleki

Ayrıca VUK'un 73/3. maddesi uyarınca takdir komisyonlar kendilerine tahsis edilen dairede, böyle bir daire yoksa vergi dairesinde toplanır ve keyfiyet bir tutanakla tespit olunur. Kanuna göre takdir komisyonları daimi veya geçici olurlar. VUK'un 72. maddesine göre takdir komisyonlarının kurulacağı yerler ile komisyonların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Yine aynı madde hükmü çerçevesinde daimi komisyon bulunmayan yerlerde takdir işleri geçici komisyonlar tarafından görülmektedir.

Şüphesiz, komisyonların kimlerden teşekkül edeceği ve hangi usullere göre karar alacağıın Kanunla düzenlenmiş olması bir rastlantı değildir. Bilakis kişilerin hukukunda ciddi sonuçlar doğuran, mülkiyet hakkının hilafını hüküm ihtiva eden kararlara karşı kişilere tanınan önemli bir hukuki güvencedir. Öyle ki takdir komisyonlarının üyelerinin kimler olduğu, ne şekilde belirleneceği ve kararların oluşumu Kanunla ortaya konulduğundan burada meydana gelecek bir hukuka aykırılık takdir işlemi, takdir işleminin geçersiz olması da buna dayalı diğer işlemleri geçersiz kılacaktır³⁸.

Ayrıca belirtmek gerekir ki mali idarenin ajanları ile mükelleflerin temsilinin katılımıyla teşekkül ettirilen takdir komisyonları, demokratik bir görünüm arz etmelerinin yanı sıra idari hiyerarşi içerisinde yer almazlar ve her hangi bir vesayet denetimine tabi değildirlir³⁹.

teşekkül bulunmayan yerlerde bunlar tarafından seçilecek üyeler, yukarıdaki esaslara göre belediyeler tarafından seçilir.

Komisyonlar kendilerine tahsis edilen dairede, yoksa, vergi dairesinde toplanır ve keyfiyet bir tutanakla tesbit olunur."

³⁸ Danıştay Üçüncü Dairesinin 18.02.1987 gün ve E:1986/787 K:1987/495 sayılı kararı; 05.06.1986 gün ve E:1986/391 K: 1986/1523 sayılı kararı; 11.02.1986 gün ve E:1984/3019 K:1096/437 sayılı kararı ve 05.02.1986 gün ve E:1984/1954 K:1986/354 sayılı kararlarında takdir komisyonlarının teşekkülü ve karar alması noktasında Kanunda belirlenen şekil kurallarına uyulmamış olması nedeniyle bunlara dayalı olan tarh işlemlerinin de hukuka aykırı olduğu ortaya konulmuştur.

³⁹ 213 sayılı Kanununun 72. maddesinin 1, 2, ve 3. fıkraları: "Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.

Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu, valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köyşleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur."

Ayrıca bkz. Candan, a.g.e., s. 150

2.2. Takdir Komisyonlarının Görevleri

Takdir komisyonunun görevleri, yukarıda ifade edildiği gibi özgülendikleri maksada göre değişmektedir. Nitekim VUK'un 74. maddesinde yer alan takdir komisyonlarının görevleri bu iki temel ayrıma göre belirlenmiştir. Bu kapsamda VUK'un 72. maddesinin 1. fıkrasına göre kurulan ve doğrudan vergilendirme sürecine ilişkin *matrah eksenli* takdir komisyonlarının görevleri şunlardır:

- Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak
- Vergi Kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek;

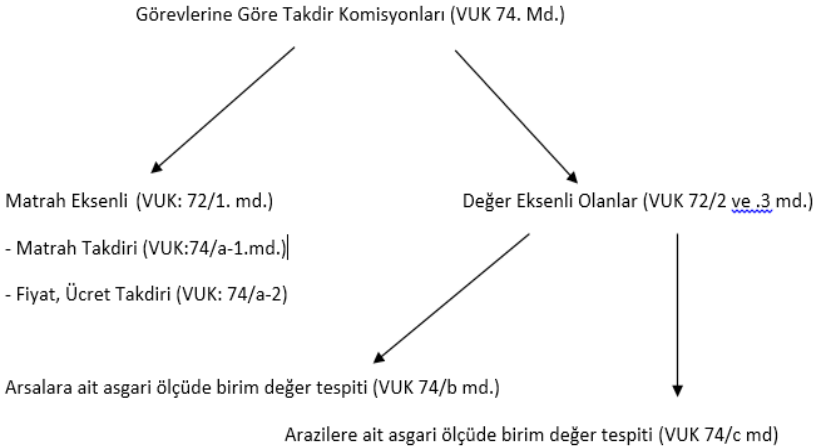
72. maddenin 2. fıkrasına göre kurulan vergilendirme süreciyle dolaylı teması olan *değer eksenli ilk* takdir komisyonlarının görevleri ise;

- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca arsalarda için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri (Turistik bölgelerde değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsel) itibarıyla asgari ölçüde birim değer tespit etmekle

72. maddenin 3. fıkrasına göre kurulan yine *değer eksenli ikinci* takdir komisyonlarının görevleri ise;

- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca her il veya ilçe için arazinin cinsi (Kıraç, taban ve sulak) itibarıyla asgari ölçüde birim değer tespit etmektir.

Buna göre VUK'ta düzenlenen takdir komisyonlarını şu şekilde ifade etmek mümkündür.



2.3. Takdir Komisyonlarının Yetkileri

Takdir komisyonları, VUK'un kendisine verdiği görevleri yerine getirirken yine aynı Kanunla kendisine verilmiş bazı yetkileri kullanır. Hatta bu yetkileri kullanmak zorundadır. Zira vergi yargısı çoğu kez bu yetkiler kullanılmaksızın yapılan takdir işlemi ile bu işlem üzerine bina edilen vergilendirme işlemi dayanak yokluğu ve eksik inceleme gerekçesi ile iptal etmektedir⁴⁰.

VUK takdir komisyonlarının yetkilerini, komisyonların mahiyetlerini gözeterek düzenlemiştir. Yukarıda da ifade edildiği üzere bu yetkiler VUK'un "Komisyonun Yetkileri" başlıklı 75. maddesi ile bu maddenin 3. fıkrasında yer alan atıf nedeniyle "Yetki" başlıklı ve esasen "Tahrir Komisyonları" için verilen yetkileri düzenleyen aynı Kanunun 79. maddesinde düzenlenmiştir.⁴¹

İlk olarak takdir komisyonları, VUK'ta yer alan inceleme yetkisine haizdirler. Bu yetki VUK 72/1. maddesine göre oluşturulmuş *matrah eksenli* takdir komisyonlarına özgüdür ve Kanunun 75/1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre bu komisyonlar, bir vergi incelemesinde vergi inceleme elemanın sahip olduğu tüm yetkilere sahiptir. Yine 75. maddenin 2. fıkrasında VUK 72/1. maddesine göre teşekkül ettirilen komisyonların, servetleri ve sınaî hakları, telif hakları ve imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebileceği düzenlenmiştir.⁴²

⁴⁰ Vergi Dava Daireleri Kurulunun 07.05.2004 gün ve E:2004/17 K:2004/16, yine Vergi Dava Daireleri Kurulunun 03.10.2003 gün ve E:2003/252 K:2003/369; Danıştay Üçüncü Dairesinin 26.12.2002 gün ve E:2001/1148 K:2002/4535; Danıştay Dördüncü Dairesi 28.02.2000 gün ve E:1999/1904 K:2000/779 sayılı kararları.

⁴¹ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 41/3. maddesi ile 01.03.1972 tarihinden itibaren Tahrir Komisyonları kaldırılmıştır. Ancak bu komisyonlara verilen yetkiler aynı zamanda VUK 72/2 ve 3. hükümlerine göre oluşturulan takdir komisyonlarına da verildiğinden tahrir komisyonlarına verilen yetkileri düzenleyen 79. madde halen meridir. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 79. maddesi: "*Tahrir komisyonları:*

1. *İradı veya kıymeti tahmin edilecek binaları ve araziye gezebilirler;*

2. *Mükelleflerden ve kiracılardan gayrimenkulün genel durumu, kullanım tarzı, kira veya hasılat miktarı ve tahmine yarıyacak sair lüzumlu malumatı isteyebilirler;*

3. *Lüzumlu gördükleri malumatı, muhtar ve ihtiyar meclisleri, ticaret ve tarım odaları, belediyeler ve noterler gibi resmi veya yarı resmi teşekküllerle özel teşekküller ve şahıslardan isteyebilirler;*

4. *Fabrika, değirmen ve imalathanelerin iratlarının takdirinde içlerinde bulunan sabit istihsal tesislerinin kıymetlerini tesbit için lüzum gördükleri takdirde bilirkişiye müracaat edebilirler.*

Çalışma saatleri dışında veya tatil günlerinde, bina ve arazi, bunları işgal edenlerin muvafakati olmaksızın gezilemez. Binaların gezilmesi sırasında, komisyon başkanı ve üyeleri, ev halkının rahatsız edilmemesine dikkat etmiye mecburdurlar."

⁴² Candan, a.g.e., s. 151. Konuya bilirkişiye müracaat ekseninde bakıldığında; hem 72/1 hem de 72/3 ve 3. Maddelerine göre teşekkül ettirilen takdir komisyonları bu yetkiye haizdirler.

İkinci olarak VUK 72. maddesinin 2. ve 3. fıkralarına göre oluşmuş *değer eksenli* takdir komisyonları ise, 75. maddenin 3. fıkrasındaki göndermeden ötürü VUK 79. maddesinde düzenlenen yetkilere sahiptirler. Bu kapsamda bu komisyonlar, keşif yapabilirler, mükelleften, kiracıdan, muhtar ve ihtiyar meclisleri, ticaret ve tarım odaları belediyeler ve noterler gibi resmi ya da yarı resmi kuruluşlar ile özel kişi ve kuruluşlardan bilgi isteyebilirler. Yine fabrika, değirmen ve imalathanelerin iratlarının takdirinde içlerinde bulunan sabit istihsal tesislerinin kıymetlerini tespit için lüzum gördükleri takdirde bilirkişiye müracaat edebilirler.

2.4. Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği

Takdir komisyonları VUK'un 89. maddesinde⁴³ belirtilen esaslar çerçevesinde toplanır ve karar alırlar. Buna göre üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler. Komisyon kararları, Kanunla verilen görevlerin yerine getirilmesi amacıyla ve kamu gücü kullanılarak komisyon başkan ve üyelerinin aynı yöndeki iradelerinin birleşmesi ile alınmaktadır. Bu nedenle idare hukuku bağlamında kolektif karar niteliğindedir. Kararların alınışında vergi idaresinin ve vergi mükellefinin iradesi dikkate alınmaz bu nedenle komisyon kararları tek yönlü idari işlem mahiyetindedirler. Takdir komisyonları başka bir idarenin hiyerarşisi içerisinde yer almadığı gibi başka bir kurumun vesayet denetimini de tabi değildir. Bu nedenle komisyon kararları kesindir. Vergi daireleri, takdir komisyonu kararlarını uygulamamak, değiştirmek, kaldırmak iptal etmek veya yeniden görüşülmek üzere geri gönderme yetkisine sahip değildir. Komisyon kararları bu yönüyle vergi idaresi için bağlayıcıdır. Diğer bir ifadeyle takdir komisyonu kararları vergi dairesi için lazımlı icradır. Komisyon kararlarının bu özelliği bazı durumlarda mükellefler için de geçerlidir. Örneğin emlak vergisinde arsa ve araziye ait asgari birim değerlerinin tespitinde, ilgililer takdir komisyonu tarafından tespit edilen değerlerin altında bir beyanda bulunamazlar.⁴⁴

Ancak kural olarak takdir komisyonu kararları mükellefler için hazırlık niteliğindedir. Bu nedenle doğrudan idari davaya konu edilemezler. Dolayısıyla vergi daireleri tarafından doğrudan takdir komisyonu kararlarına karşı

⁴³ 213 sayılı VUK'un 89. maddesi: *"Bu kısımda yazılı komisyonlar üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler. Oyların eşitliği halinde başkanın bulunduğu taraf çoğunlukta sayılır."*

⁴⁴ Candan, a.g.e., s. 153. Öte andan 213 sayılı Kanunun mükerrer 49. maddesinde yer alan ve emlak vergisine esas alınacak bedel ve değerlerin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak idari davaları açma ehliyetine sahip kişilerin sınırlandırıldığı madde hükmünün Anayasa Mahkemesinin 31.05.2012 tarih ve E:2011/38 ve K:2012/89 sayılı kararı ile iptal edilmesi üzerine, anılan kararlara karşı konuyla ilgili 2577 sayılı Kanun ehliyeteye ilişkin hükümlerine göre tespit edilecek kişiler tarafından iptal davası açılabilir.

açılan davaların esası incelenirken; mükelleflerin açtıkları ve doğrudan takdir komisyonu kararlarının iptali talebini içeren idari davaların esası incelenmemektedir.⁴⁵

Ayrıca takdir komisyonu kararında bulunması gereken şekle ilişkin unsurlar yine Kanunla düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler, VUK'un takdir komisyonunun düzenlendiği birinci kitap dördüncü kısımda değil de Kanunun verginin tarh ve tahakkukunu düzenleyen birinci kitap ikinci kısmında yer alan 31. maddesinde düzenlenmiştir.⁴⁶

2.5. Takdir Komisyonlarına Sevk Halinde Zamanaşımının Durması

Bilindiği üzere vergi hukukumuzda beş yıllık bir tarh zamanaşımı söz konusudur.⁴⁷ VUK'un "Zamanaşımı Süreleri" başlıklı 114. maddesinin 1. fıkrasında, vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin 2. fıkrasında ise: *"Şu kadar ki vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder"* hükmü yer almaktaydı. Ancak Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 gün ve E:2006/124 K:2009/146 sayılı kararıyla zamanaşımının durma süresinin belirsizliğinin, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun

⁴⁵ Taşınmazın haczen satışına esas olmak üzere alınan kıymet takdiri kararının hazırlık işlemi olduğu hk. Danıştay Üçüncü Dairesi 21.05.1998 gün ve E:1997/2422 K:1998/1795 sayılı kararı. Aynı şekilde takdir komisyonu kararlarının hazırlık işlemi olduğundan bahisle verilen incelenmeksizin ret kararı Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 20.05.2014 gün ve E:2011/6042 K:2014/2759 sayılı kararı ile onanmıştır.

⁴⁶ 213 sayılı VUK'un 31. maddesinin 3. fıkrası: *"Bu kapsam takdir kararlarında aşağıda yazılı malumat bulunur:*

1. Kararın sıra numarası;
2. Kararın tarihi;
3. Mükellefin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvanı);
4. Mükellefin açık adresi;
5. Takdirin ilgili bulunduğu vergi;
6. Takdirin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi;
7. Takdir edilen matrah;
8. Takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat."

⁴⁷ Takdir Komisyonlarına havale edilen mükellefler için zaman aşımının belirsiz süreli olarak durmasını öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112/4. maddesi, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 15.10.2009 gün ve E:2006/124 K:2009/146 sayılı kararı ile iptal edilmesi üzerine, konu 6009 sayılı Kanununun 8 ve 16. maddelerine göre yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemeye göre takdir komisyonuna havale edilen mükellefler için tarh (tebliğ) zaman aşımı an fazla bir yıl süre ile duracaktır.

sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabileceği; zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermeyeceği; vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir⁴⁸.

Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda yasama organınca 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile konu hakkında düzenleme yapılmış ve anılan Kanununun 8. maddesi ile 213 sayılı Kanununun 114. maddesinin 2. fıkrası “*Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.*” şeklinde değiştirilmiştir.

Mevcut duruma göre VUK 72/1. maddesine göre oluşturulan komisyonlar tarafından matrah belirleninceye kadar geçen sürenin (en fazla) bir yılı zamanaşımının oluşması noktasında dikkate alınmayacaktır.⁴⁹

Dolayısıyla takdir komisyonunda geçen bir yıllık süre zamanaşımının hesaplanmasında dikkate alınmayacak olması idare açısından takdir müessesesini, vergi incelemesine nazaran daha tercih edilebilir kılmaktadır. Zira takdir komisyonuna sevk, zamanaşımı karşısında idareye bir yıllık süre avantajı sunmaktadır. Bu da takdir komisyonlarına sevk işlemlerinin oldukça fazla olmasının yanı sıra özü itibarıyla incelemeye konu edilmesi gereken hususların da takdire sevkine neden olmaktadır.⁵⁰

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi kararının tam metni için bkz. 08.01.2010 gün ve 27456 sayılı Resmî Gazete

⁴⁹ Konu hakkında bkz. Osman Sariaslan, “Takdir Komisyonuna Dayalı Tarhiyatlara İlgili Olarak 6009 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenlemelerdeki Anayasaya Aykırılık Sorunu”, **Yaklaşım**, S. 228, Aralık 2011, ss. 302-307

⁵⁰ Örneğin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı Form BA-BS analizinden tespit edilen mükellefler söz konusu indirimlerinin reddi için takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Ancak bu süreç sonunda yapılan takdir işlemine dayalı olan tarhiyatlar vergi yargısı tarafından iptal edilmektedir. Nitekim İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 31.10.2013 gün ve E:2013/879 K:2013/2446 sayılı kararı ile Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 14.02.2013 E:2012/10457 K:2013/580 sayılı onama kararı.

3. SİSTEM ELEŞTİRİSİ: TAKDİR SÜRECİNE İLİŞKİN SORUNLU UYGULAMALAR

Matrahın takdir komisyonları tarafından belirlenme sürecine ilişkin düzenlemelerin yıllar öncesine ait olması, günümüz koşullarında, hem sistemsel hem de uygulama bazlı birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir.⁵¹ Bu sorunlar söz konusu takdir müessesesinin ve bunun için oluşturulan komisyonlarının etkinliğinin sorgulanmasını da beraberinde getirmektedir.

Bu kapsamda beyan dışı bırakılan vergi matrahlarının tespitinde görevli takdir komisyonlarının vergi sistemimizde fevkalade önemli bir yere sahip oldukları yukarıda ifade edilmeye çalışılmıştı. Bu önem çağcıl bir anlayışla beyan esasını benimseyen VUK'un takdiri, beyan esasının sigortası olarak kurgulamasından kaynaklanmaktadır.⁵² Takdir komisyonlarına önemli görevler verilmesi ve buna bağlı geniş yetkilerle donatılması bu nedenledir.

Bununla birlikte VUK'un 1961 yılı başında yayımlanmasından sonra takdir komisyonlarının idare tarafından algılanma ve uygulanma biçimi, Kanunun lafzında çizilen çerçeve ile örtüşmemiştir. Kanunun yayımından günümüze takdir komisyonları yarı bağımsız idari organ olma pozisyonlarını giderek kaybetmişlerdir. Artık mevcut algı ve uygulamadaki pratik takdir komisyonlarının birer idari organa dönüştükleri şeklindedir. Dolayısıyla komisyonlarının mevcut işleyişinin hem kuruluş felsefelerinde kendilerine biçilen rolle hem de günümüz demokratik gereklilikleriyle örtüşmemesi nedeniyle komisyonlarda reform yapılması gereği ortaya çıkmıştır.

Bunun yanı sıra günümüzde, başta temel hak ve özgürlüklerde yaşanan gelişmeler, yönetimde şeffaflık ve hesap verilebilirlik gibi kavramların oluşturduğu paradigma değişimi söz konusu reform çağrısının mahiyetini belirlemektedir. Bu çerçevede;

⁵¹ Şerafettin Aksoy, matrah takdirine ilişkin hususta dört sakınca üzerinde durmaktadır. Bunlardan ilki matrahın objektif esaslardan ziyade sübjektif değer yargılarına göre ve maliye memurlarının hazineci tavırlarından ötürü matrahların olması gerekenden çok fazla belirlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci olarak matrahın maddi gerçeklere uygun bir şekilde takdir edilmesi mükellefin açık veya birçok bilgi ve vesikalarının incelenmesini gerekli kılmakta bu da mali psikoloji açısından sorun teşkil etmektedir. Üçüncü olarak takdir komisyonunda görevli kişilerin siyasi Saiklerle hareket etme riski taşımaları ve takdir işleminin bir politik baskı aracına dönüşme imkânının bulunması söz konusudur. Dördüncü ve son olarak ise yapılan matrah takdirinin hatalı olduğu savıyla tarh işlemine karşı mükelleflerin itiraz etmeleri veya bunlara dayalı dava açmaları halinde idari takdiri çürütmeleri zor olmaktadır. Bkz. Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 59

⁵² Vergi Usul Kanunu, gelir vergisi kurumlar vergisi gibi temel vergi yasaları Federal Almanya Cumhuriyeti yasalarından mülhem hazırlanmıştır. Bu konuda bkz. Erol Ulusoy, "Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi", <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html> (11.04.2016)

- Takdir komisyonu kararlarının mükellefe tebliğ edilen nüshasında başkan ve üyelerinin isim ve unvanlarının belirtilmemesi,
- Takdir komisyonlarının gerekli incelemeleri yapmamaları ve dayanaksız karar vermeleri,
- Takdir komisyonlarının idare tarafından baskılanması ve idarenin güdümünde hazineci bir yaklaşımla hareket etmeleri,
- Takdir komisyonlarının vergi incelemelerine zaman kazandırılması için fonksiyonlarının dışında kullanılması;

birer reform çağrısı olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.1. Takdir Komisyonu Kararlarında Başkan ve Üyelerin İsim ve Unvanlarının Belirtilmemesi

Takdir komisyonlarının kimlerden oluşacağı yukarıda ifade edilmişti. Burada asıl vurgulanması gereken husus, takdir komisyonu kararlarının ilgisine tebliğ edilen nüshasında komisyona katılan üyelerin isim ve unvanlarının açıkça yer almamasıdır. Zira takdir komisyonu tarafından matrah belirleme işlemi bir tutanakla yapılmaktadır. Bu tutanağın imzalı olanları idarenin kayıtlarında saklanmaktadır. Buna mukabil tarh işlemiyle birlikte mükellefe tebliğ edilen takdir komisyonu kararında, matrah takdir eden komisyon üyelerinin isimleri ve mesleki unvanları yer almamaktadır.⁵³

Dolayısıyla bu uygulama, matrah takdir edilen kişi açısından hakkında kimlerin hangi sıfatla bir karar aldıklarını bilme noktasında sorunlu bir durum oluşturmaktadır. İlgilisi ve üçüncü kişiler için şeffaflıktan yoksun olan bu durum aynı zamanda matrah takdirinde yer alan kişilere, keyfi davranma, hesap verilebilirlikten uzak hareket etme gibi bazı sakıncalı imkânlar sunmaktadır. Ayrıca bu uygulama, takdir komisyonlarının ciddiyet ve saygınlığını da azaltmaktadır. Nitekim kimin ne sıfatla imzaladığı açık ve net olmayan bir kararın muhatapları nezdinde inandırıcılığı da haliyle tartışmalı olmaktadır.

3.2. Takdir Komisyonu Kararlarında Dayanak Bulunmaması

Takdir komisyonlarına yöneltilen eleştirilerin en başında kararlarının yeterli somut veri içermemesi ve konuyla ilgili tatmin edici dayanaktan yoksun olması gelmektedir. Uygulamada takdir komisyonu kararlarında sıklıkla karşılaşılan matbu hale gelmiş gerekçe/dayanak şu şekilde ifade edilmektedir: “... ilgili dönemde yükümlünün yaptığı işin şekli, işyeri mevki, emsali işi yapan mükelleflerin beyan durumları, teslim ve hizmet bedelleri, hasılatı ödemeleri ve yükümlü lehine olabilecek diğer harici karineler de değerlendirilerek vergi türü itibariyle takdiri istenen dönem matrahının... takdir ve kabulüne

⁵³ Bazı durumlarda yalnızca komisyonda yer alan kişilerin komisyondaki unvanları (başkan, üye, üye, üye şeklinde) yazılmaktadır.

oybirliğiyle karar verildi” Bu şekilde yapılan bir matrah belirleme işleminde takdir komisyonunun, kendisine yasalara tanınmış yetkileri kullandığından söz edilemeyecektir. Bu da haliyle kamu vicdanında karşılık bulmamakta, bu uygulamadan kaynaklı birçok idari dava açılmaktadır. Öyle ki vergi yargısının yaptığı hukuki denetimler neticesinde verdiği birçok iptal kararının gerekçesi dayanak yokluğu sebebine dayanmaktadır.⁵⁴

Kanunkoyucu vergilendirilecek matrahın tespitini vergilendirmeyi yapacak idareden bağımsız komisyonlara vermekle -tartışmasız- bilinçli bir tercih yapmıştır. Bu tercihten ötürüdür ki matrahın gerçeğe en uygun şekilde takdir edilip vergi adaletinin sağlanması için komisyonlara birçok yetki verilmiştir. Dolayısıyla takdir komisyonları matrah belirlerken gerçeğin diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran maddi olayın tüm boyutlarını mümkün olduğu kadar ortaya koymak durumundadır. Kanunların kedine verdiği yetkileri kullanmadan ciddi bir araştırma yapılmaksızın matbu gerekçelere dayalı olarak matrah belirlenmesi mülkiyet hakkına pervasız bir müdahale olarak kabul edilmektedir.⁵⁵

Takdir komisyonu kararlarının dayanaksız olması sadece kişilerin mülkiyet hakkına kontrolsüz bir müdahale tehlikesini içermemekte; ayrıca vergilendirmeye ilişkin birçok ilkenin de (vergide adalet, mali güç gibi) görmezden gelinmesi anlamına gelmektedir. Bu kapsamda komisyonlarca her olay kendi doğasında ve mümkün olan tüm detaylarıyla değerlendirilmek suretiyle matrah belirleme işi yapılmalıdır. Vergilendirmeye egemen olan ilkeler⁵⁶ gözetilerek olabildiğince objektif ve belgelendirilebilir bilgi ve bulgulara dayalı olarak matrah takdir edilmelidir.

3.3. Takdir Komisyonlarından Sağlanmak İstenen Kamu Yararının Bertaraf Edilmesi: İnceleme ve/veya Teknik Raporlara Dayalı Matrah Tespiti

İdare bazı uygulamalarıyla takdir komisyonlarına Kanunla tanınan inceleme yetkisini bertaraf etmektedir. Zira bazı durumlarda, kişi görülen lüzum üzerine

⁵⁴ İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 31.12.2014 E:2014/2237 K:2014/3167 sayılı kararı; İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 28.11.2013 gün ve E:2013/1208 K:2013/2633 sayılı kararını onayan Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 16.06.2014 gün ve E:2014/4931 K:2014/4570 sayılı kararı; Danıştay Dördüncü Dairesinin 15.09.2015 gün ve E:2012/684 K:2015/4177 sayılı onama kararı.

⁵⁵ Nitekim İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 23/06/2011 günlü ve E:2010/1611, K:2011/2717 sayılı kararıyla; “*takdir komisyonunca kanunla tanınan inceleme ve araştırma yetkisi kullanılmadan soyut ve genel ifadelerle yer verilerek, matrahın dayanağı ve izahı somut olarak belirtilmeden, Vergi Usul Kanununun 31/8 inci maddesine aykırı şekilde matrah takdir edildiği*” gerekçesine dayalı olarak tarhiyatın iptaline karar verilmiştir. Bu karar Danıştay Dördüncü Dairesinin 01.10.2015 gün ve E:2012/8 K:2015/4249 sayılı kararı ile onanmıştır.

⁵⁶ Vergilendirme ilkeleri için bkz. Gözde Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Anakara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, Yıl:2012, ss. 240-245; Osman Sariaslan “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilendirme İlkeleri” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.105, Eylül 2012, ss. 19-29

ilk önce vergi incelemesine sevk edilmekte; ancak incelemenin uzun bir süre gerektirmesi⁵⁷ veya sevkten beş yıllık zamanaşımına yakın bir zamanda gerçekleşmiş olmasından ötürü vergi inceleme elemanının talebiyle ilgilinin takdir komisyonuna sevkini sağlanmaktadır. Kişinin dosyası takdir komisyonunda beklerken hazırlanan rapor takdir komisyonuna sunulmaktadır. Takdir komisyonu sunulan rapordaki verileri aynen kabul etmek suretiyle matrah belirlenmektedir.

Bu uygulamayla görünüşte mükellefin de temsil edildiği varsayılan bir komisyon tarafından belirlenen matrah üzerinden tarhiyat yapılmıştır. Aslında olan ise, usul hükümlerinin şeklen icrasıyla takdir komisyonunun idarenin işlemlerinin yüklenicisi kılınmasıdır. Bu uygulamayla takdir komisyonları yetkilerini kullanmamış ya da kullanamamıştır.⁵⁸ Bu durum kişi ya da mükelleflere, matrahlarının kural olarak *yarı bağımsız bir komisyon tarafından* belirlenmesi suretiyle verilen hukuki güvencenin, fiilen ortadan kaldırılması sonucunu doğurmaktadır. Böylece takdir komisyonlarınca yapılan işlemlerin tümü şekli boyutta kalmaktadır. Matrahın belirlenmesine ilişkin esas incelemeyi ve varsa matrah fakına ilişkin belirlemeyi vergi inceleme elemanı yapmaktadır. Takdir komisyonlarının ise bu uygulama karşısında inisiyatif alamamaktadırlar.⁵⁹ Böylece takdir komisyonları önüne gelen inceleme raporuna göre matrah takdir etmek zorunda bırakılmaktadırlar.

3.4. Takdir Komisyonlarının Zamanaşımının Durdurulması İçin Kullanılması

Uygulamada, hakkında vergi incelemesi yapılmasına karar verilen kişinin inceleneyeceği hesap dönemi tarh (ya da tebliğ) zamanaşımına uğrama

⁵⁷ 213 sayılı Kanunun “İncelemede Uyulacak Esaslar” başlıklı 140. maddesinin 6. fıkrası: *“İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır.”*

⁵⁸ Nitekim bu şekilde belirlenen matrahlar yargı mercilerince kabul edilmemektedir. Örneğin: İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 30.05.2013 gün ve E:2013/3053 K:2013/1366 sayılı kararında, *“... Bununla birlikte; incelemeye alınan bir mükellefin daha sonra takdir komisyonuna sevk edilmesi, takdir komisyonuna verilen inceleme yetki ve görevinin inceleme elemanına ikame edilerek burada hazırlanan verilerin takdir komisyonu tarafından mutlak doğru kabul edilerek matrah takdir edilmesi, esasen Kanunun ve Kanunla getirilen yöntemlerin, Kanunun gösterdiği usullerin haricinde ve mükellefin bir kısım haklardan yararlanmasına (zaman aşımı, incelemede tutanak tutulması gibi) engel olunacak şekilde işletilmesi ve bunun sonucunda da cezalı tarhiyatın yapılması sonucunu doğurduğundan bu açıdan da hukuk uygun olmayacaktır”* gerekçesine dayalı olarak iptal kararı verilmiş; bu karar Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19.12.2013 gün ve E:2013/11506 K:2013/12644 sayılı kararı ile onanmıştır. Ancak aksi yönde verilmiş Danıştay kararları da mevcuttur. Örneğin Danıştay Üçüncü Dairesinin oyçokluğuyla verdiği 03.12.2015 gün ve E:2014/3871 K:2015/8938 sayılı karar.

⁵⁹ Üstelik komisyonun yapısı da böylesi bir tutum için uygun değildir. Zira komisyonun, başkanlık dâhil, çoğunluğu idare temsilcilerinden oluştuğundan bunun için gerekli fiili zemin de bulunmamaktadır.

durumdaysa, ilgili kişi ya idarece yada inceleme elemanının talebiyle takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Böylece incelenen hesap dönemi için zamanaşımı VUK 114'ün yeni haline göre bir yıl durdurulmaktadır. Bu da idareye inceleme için bir yıl daha kazandırırken; mükellef için lehine oluşması muhtemel zamanaşımının bir yıllık süresinden mahrum kalması anlamına gelmektedir.

Bu uygulamada, yukarıda da ifade edildiği gibi, takdir komisyonu tarafından hiçbir inceleme ve araştırma yapılmamakta, kişinin tarh dosyası komisyonda bekletilmektedir. Mükellefin hesaplarının incelenmesi ise inceleme elanı tarafından yapılmakta ve bulunan matrah farkının takdir edilmesi için rapor takdir komisyonuna tevdi edilmektedir. Takdir komisyonu gelen rapordaki veriler uyarınca matrah farkı kendisi tarafından bulunmuş gibi takdir işlemi yapmaktadır. Takdir edilen matrah tarhiyatın yapılabilmesi için vergi dairesine gönderilmekte, vergi dairesi de gerekli tarh işlemi yaparak ve dayanağına da takdir komisyonu kararını ekleyerek⁶⁰ ihbarname ile mükellefe tebliğ etmektedir.

Böylece idare, vergi incelemesi sürecinde durmayan zamanaşımının idari bir manevrayla durdurmaktadır. Bulunan matrah farkı her ne kadar vergi incelemesine dayalı ise de son kertede kararı alan merci takdir komisyonu olduğundan vergilendirme takdir komisyonu prosedürüne göre yapılmaktadır. Dolayısıyla burada iki ayrı vergilendirme yönteminin birlikte kullanılması söz konusudur. Bu durum ilk anda bir sorun teşkil etmiyormuş gibi görünse de olaya mükellef hakları ekseninde bakıldığında ortada ciddi bir sorun olduğu

⁶⁰ İdare, kimi zaman tarhiyatın müsdenidatı olan takdir komisyonu kararlarını ihbarnameye eklememektedir. Bu durum vergi yargısı tarafından esasa müessir şekil noksanlığı kabul edilmekte ve tarhiyatın iptaline karar verilmektedir. Bu konuda bkz. Danıştay Dördüncü Dairesinin 02.03.2016 gün ve E:2012/4167 K:2016/854 sayılı kararı, yine aynı Dairenin 07.04.2016 gün ve E:2016/37 K:2016/1543 sayılı kararı, benzer şekilde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 21.10.2015 gün ve E:2012/7690 K:2015/10968 sayılı kararı; İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 29.12.2014 gün ve 2014/1471 K:2014/3062 sayılı kararı. Bu kararın gerekçe kısmı şöyledir: “Yukarıda değinilen mevzuat hükümleri ile dava dosyasına ekli bilgi ve belgelerin birlikte değerlendirilmesinden; davacı adına yapıla cezalı tarhiyatların takdir komisyonu kararlarına dayalı olarak yapıldığı, takdir komisyonu kararlarının ise tebliğ edilen ihbarnamelere eklenmediği, tebliğ evrakının incelenmesinden anlaşılmıştır. Oysa 213 sayılı Kanunun yukarıda değinilen 35. maddesinin son fıkrasında takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde hem takdir komisyonu kararının hem de re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye ekleneceği hükmüne amirdir. Dolayısıyla dayanağında takdir komisyonu kararı bulunan tarhiyatlarda, bu kararların da ihbarname ile tebliği yasal bir zorunluluktur.

Bu durumda; davacı adına yapılan cezalı tarhiyatlarda; dayanağı takdir komisyonu kararının tebliğ edilmemiş olması, kişilerin adil yargılanma çerçevesinde savunma hakları hilafına esaslı bir şekil noksanlığı oluşturduğundan hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.” Bu karar Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 29.09.2015 gün ve E:2015/8176 K:2915/9112 sayılı kararı ile onanmıştır.

anlaşılacaktır. Zira idare tarafından vergi inceleme süreci ile takdir sürecinin tek bir vergilendirme işlemi için bir ve beraber işletilmesi, dolayısıyla vergide kanunilik ilkesi hilafına olacak şekilde Kanunda olmayan usule göre vergilendirme yapılması söz konusudur.⁶¹ Başka bir anlatımla bu uygulamayla inceleme ve takdir sürecinin idarenin lehine olan yanları birlikte kullanılarak kişiler vergi kanunlarında olmayan bir usule göre vergilendirilmekte ve bu yolla da mükellef lehine oluşması muhtemel zamanaşımı engellenmektedir.⁶²

4. TAKDİR KOMİSYONLARINDA REFORM

Yukarıda ifade edilmeye çalışıldığı gibi idarenin tahakküm edici anlayışı ile takdir komisyonlarının günümüz koşullarına ayak uyduramayan sistem sorunları nedeniyle birçok tartışmalı tarhiyat işlemi tesis edilmektedir. Bu uygulama, takdir komisyonlarından sağlanmak istenen kamusal yararın gerçekleşmemesinin yanı sıra vergi adaletini sağlayamadıklarına ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı kamuoyunda yaygın bir kanaat oluşturmaktadır. Bu da haliyle takdir komisyonuna dayalı olarak yapılan tarh işlemlerine karşı açılan davaların sayısını artırmaktadır.

Dolayısıyla takdir komisyonlarının vergi dairelerinin istediği gibi yönlendirebildiği bir “arka bahçe” imajından kurtarılması ve asıl işlevlerini icra edecekleri saygınlık düzeyine kavuşturulmaları gerekmektedir. Bunun için hem mevzuat hem de zihniyet değişikliği elzem görünmektedir. Bu kapsamda takdir komisyonlarının Kanunla kendilerine verilen işlevleri daha demokratik, daha katılımcı, adil ve hukuka uygun bir şekilde yerine getirmeleri için “ilk ve öncelikli olarak” aşağıda tespit edilen hususlar dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

4.1. Takdir Komisyonlarının Yapısında Reform

Takdir komisyonlarının daha demokratik, daha katılımcı ve daha bağımsız kişilerden oluşması sağlanmalıdır. Mevcut duruma göre VUK’un 72/1. maddesine göre illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi

⁶¹ Ancak hemen ifade etmek gerekir ki vergi yargısı idarenin bu uygulamasına verdiği kararlar ile izin vermemektedir. İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 30.05.2013 gün ve E:2013/3053 K:2013/1366 sayılı kararı ile bu kararı onayan Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19.12.2013 gün ve E:2013/11506 K:2013/12644 sayılı kararı.

⁶² Burada vergi incelemesinin takdir komisyonu tarafından değil de vergi inceleme elemanı tarafından yapılmış olmasından ötürü tarh zamanaşımının durdurmayacağı görüşüyle verilmiş yargı kararları mevcuttur. Diyarbakır Vergi Mahkemesinin 07.07.2015 gün ve E:2014/1319 k:2015/677 sayılı kararı. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 10.06.2013 gün ve E:2013/2134 k:2013/5969 sayılı kararı. Yine Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 2012/9726 K:2013/5028 sayılı kararı. İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 27.05.2014 gün ve E:2013/2878 K:2014/1262 sayılı kararını onayan Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.04.2015 gün ve E:2014/6899 K:2015/1772 sayılı kararı.

dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden oluşmaktadır. Bu iki üye VUK'un 73. maddesine göre seçilmektedir. Buna göre üyeler, tüccarlar için ticaret odasınınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilmektedir.

Görüldüğü üzere takdir komisyonlarında idareyi temsil eden üyeler çoğunlukta olduğu gibi başkanlığını ilgili vergi dairesi (ya da mal müdürü) yahut da onun tevkil edeceği kişi yapmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin belirli idari süreçleri içermesi ve ilgili mükellef gibi birçok mükellefin beyan bilgilerine sahip olan idarenin komisyonda temsil edilmesi muhakkak ki elzemdir. Ancak başkanlığını idarenin yaptığı ve iki üyenin de başkanın hiyerarşik olarak etkileyebileceği memurlardan oluşması; kararlarının da oy çokluğu ile alınabiliyor olması nedeniyle takdir komisyonlarında, idarenin mükelleflere nazaran daha etkin olduğu bir sistem söz konusudur. Bu nedenle idarenin yönlendirmesine ziyadesiyle açık olan bu yapının kişilerin haklarını yeteri kadar gözetmediği, matrahın tespitinde gerekli araştırma ve inceleme özenini göstermediğini ileri sürmek oldukça iyimser bir yaklaşım olacaktır. Dolayısıyla takdir komisyon kararlarına dayalı tarhiyat, her halükarda idarenin yüzde yüz etkin olduğu bir sürecin sonunda ve idarenin inisiyatifi ile belirlenen matraha dayanmaktadır.

Bu durum çerçevesinde takdir komisyonlarının oluşumu yeniden ele alınması gerekmektedir. İdarenin takdir komisyonunu istediği şekilde yönlendirdiği ayrıcalıklı pozisyonu ortadan kaldırılmalıdır. Takdir komisyonlarının kamusal bir hizmet görmeleri ve verdikleri kararın kamu kudretini temsil etmesi adına başkanlık edecek kişinin yine idareden bir yetkili olması kabul edilebilir. Lakin idareden seçilen iki "memur" üyenin yerine üniversitelerin ilgili bölümlerinden veya mali müşavirler arasından belirlenmesi daha uygun olacaktır.

4.2. Takdir Komisyonlarının Toplantı Yerlerinde Reform

213 sayılı Kanunun 73. maddesinin son fıkrası da takdir komisyonlarının "kendilerine tahsis edilen dairede" toplanmasını öngörmüş; bunun mümkün olmadığı durumlarda vergi dairesinde toplanmalarına ise cevaz vermiştir. Yani kural takdir komisyonlarının vergi dairesinden bağımsız bir yerde toplanmasıdır. Vergi dairesinde toplantı yapılması ise istisnadır. Oysaki uygulamada istisna kural haline gelmiştir. Zira takdir komisyonları mevcut uygulamaya göre vergi dairesi içinde faaliyet göstermektedirler.

Dolayısıyla komisyonların bağımsız niteliklerini ön plana çıkaracak fiziki imkânı kavuşturulması gerekir. Bu kapsamda komisyonların Kanunun öngördüğü anlamda başka bir yerde (dairede) toplanmaları sağlanmalıdır.

Böylece maksadının ve işlevinin önceden belli ve idarenin kullanımına tahsisli bir binan içinde yürütülen takdir faaliyetinin bağımsızlığına gölge düşmesinin önüne geçilmiş olunacaktır. Aynı şekilde komisyonların yazı işleri de ayrı bir birim tarafından yürütülmelidir.

4.3. Takdir Komisyonlarının Kararları Somut Verilere Ve İncelemelere Dayanmalı ve Karar Formatı Değişmelidir

Takdir komisyonlarının karar formatı mevcut haliyle araştırma ve inceleme hususlarını içermemektedir. Kişi hakkında yapılan matrah farkının nereden kaynaklandığı ya da hangi kalemin matraha ne şekilde dâhil edilip/edilmediği, matrahın hesaplanış ve bulunuş yöntemleri kararlarda yer almadığı gibi bulunan farkın dayandırıldığı yasa hükümleri kararlarda tartışılmamaktadır.

Takdir komisyonları çok basit ve indirgemeci bir mantıkla ve çoğu kez matbu ifadelerle dayalı matrah takdir etmektedirler. Bu da haliyle gerçek durumu tespit etmekten uzak olduğu gibi ilgilisi nezdinde de bir saygınlık oluşturamamaktadır. Bu nedenle takdir komisyonlarının kararları tıpkı vergi inceleme raporları gibi hem maddi olay (olayları) hem de yasa hükümlerini tartışan, gerekli gördüğü incelemeleri yapmış ve bunları da kararına yansıtmış bir şekilde kaleme alınmalı, karar formatı bu esaslara göre belirlenmelidir.

4.4. Takdir Komisyonlarının Bağımsız Nitelikleri Ön Plana Çıkarılarak İdarenin Tesir Alanından Uzaklaştırılması Gereği

Takdir komisyonlarının idarenin tesir alanından ve tahakkümünde olması, komisyonların hem yapısal hem takdir komisyonlarına hâkim olan kurumsal bilinç hem de mali idarenin bu komisyonları idari bakış açısıyla konumlandırması ile alakalı bir durumdur. Komisyonların yapısından kaynaklı hususlar yukarıda ifade edilmeye çalışılmıştı. Burada mali idareye hâkim olan takdir komisyonu algısının değiştirilmesi ve takdir komisyonlarının kendi idraklerine varmaları lüzumu üzerinde durulacaktır. Zira uygulamada takdir komisyonları vergi idaresi tarafından zamanaşımının durdurulması imkânı veren bir organizasyon ya da vergi incelemesi karşısında bağımsızlığı olmayan bir idari yapı olarak kabul edilmektedir. Bu algının oluşmasına neden olan kurumsal mirasın ve zihniyetin değişmesi gerekmektedir. Bu da ancak takdir komisyonlarının yeniden ele alındığı yasal ve idari düzenlemeler ile mümkün olabilecektir.

Budoğrultuda yapılacak yasal düzenlemelerle mali idarenin etkinlik düzeyinin sadece yasal koşulların varlığı halinde takdire sevk olarak sınırlandırıldığı bir sistem oluşturulmalıdır. Takdir komisyonlarının vergilendirme süreci içindeki önemini altını çizen hem komisyonun kendisi hem idare hem de mükellef nezdinde saygınlığı olan bir yapı inşa edilmelidir.

Vergi incelemesi ile takdir süreci birbirlerinden net bir şekilde ayrılmalı; zamanasını müessesinin yalnızca özgülendiği takdir komisyonlarına dayalı tarhiyatlarda geçerli olacağı hususu mevzuatta açıkça ifade edilmelidir.

SONUÇ

Türk Hukuk Düzeninde vergilendirme süreci mükelleflerin kendi beyanları üzerine inşa edilmiştir. Beyan edilen matrahlar üzerinden idare tarafından tarh işlemi yapılarak vergilendirme gerçekleştirilmektedir. Ancak bazı durumlarda kişilerin eksik ya da hatalı beyanda bulunmaları söz konusu olabilmektedir. Kanunkoyucu böylesi tutumların olabileceğini öngörerek sistemin ana omurgasını oluşturan “beyan esasını” korumak ve mükellefler arasındaki vergi adaletini sağlamak adına sistemin sigortası olabilecek bazı müesseseler ve süreçler öngörmüştür. “Takdir” yoklama ve vergi incelemesiyle birlikte beyan sisteminin en önemli sigortası konumundadır. Türk Vergi Usul Hukukunun bel kemiği olan VUK, takdirin mahiyetine göre iki takdir işleminden söz etmektedir. İlki doğrudan vergilendirme sürecine ilişkin matrah takdiriye ikincisi değer takdiridir.

Öte yandan takdir işlemi doğrudan idare tarafından değil mükellef ve idare temsilcilerinden oluşan bir komisyon tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle takdir müessesesinin en önemli kurumu şüphesiz takdir komisyonlarıdır. Ancak komisyonlar karma yapılarına rağmen; kendinden bekleneni vermekten uzak bir işlev görmektedirler. Zira vergi takdir komisyonlarına dayalı birçok tarhiyat işlemi vergi yargısının önüne taşınmaktadır.

Vergi yargısı, takdir komisyonlarına dayalı tarhiyatları, matrah tespitinde gerekli araştırma ve incelemenin yapılamaması, takdir komisyonlarının idarenin güdümünde davranarak hareket etmesi, takdir komisyonlarının fonksiyonlarının dışında karar almalarına zorlanması şeklinde özetlenebilecek gerekçelerle iptal etmektedir. Buna rağmen beyan sisteminde takdir mekanizmasının gerekliliği tartışmasızdır. Ancak bu sistemin mevcut uygulamalarından kaynaklı sorunlarının giderilmesi için takdir komisyonlarının ve bu komisyonlara olan idari yaklaşım biçiminin yeniden ele alınması da diğer bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Son olarak çalışmanın dördüncü başlığından ortaya konulan öneriler ekseninde, takdir bir gereklilik ise bunun günümüz şartlarına göre yeniden dizayn edilmiş komisyonlar eliyle yapılması ise başka bir gerekliliktir. Ayrıca bu komisyonların idarenin güdümünden ve yönlendirmesinden kurtarılması ve Kanunda oluşturulmak istenen karma ve geniş tabanlı temsil kabiliyeti yüksek bir sistemin hayata geçirilmesi gerekir.

KAYNAKÇA

AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999

AKYILMAZ Bahtiyar, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2000

BAYAKARA Bekir, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008

CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006

ERKİN Gözde, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Anakara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, Yıl:2012, ss. 235-249;

ERKUT Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990

EROL Ahmet, **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İstanbul SMMM Odası, İstanbul, 2010

GÖZLER Kemal, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2002

İNNECİ Ahmet, ÇOŞKUN KARADAĞ Neslihan; "Vergi Usul Kanuna Göre 'Tebliğ'de yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 169, Temmuz-Aralık 2015, ss. 55-69

KARACA Akif, ŞAFAK Mehmet; "Vergilemede İhbarname Esası", http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=17457, (24.05.2016)

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 17.b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006

KIZILOT Şükrü, TAŞ Metin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.b., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011

NAS Adil, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi" **AÜHFD**, 61 (4) 2012:1307-1336

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005

SADIÇ Ertuğrul, Vergi Uyuşmazlıklarında Tebligat, Samsun Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Samsun, 2016

SARIASLAN Osman "Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilendirme İlkeleri" **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.105, Eylül 2012, ss. 19-29

SARIASLAN Osman, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilendirme İlkeleri” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.105, Eylül 2012, ss. 19-29

SARIASLAN Osman, “Takdir Komisyonuna Dayalı Tarhiyatlarla İlgili Olarak 6009 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenlemelerdeki Anayasaya Aykırılık Sorunu”, **Yaklaşım**, S. 228, Aralık 2011, ss. 302-307

SÜER Nedim Tolga, “İhbarname Esası” **Vergi Dünyası**, Yıl:30, Sayı:354, Şubat 2011, ss. 69-76

ŞAFAK Ali, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Temel Yayınları, İstanbul, 1996

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan; **Vergi Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2010

ULUSOY Erol, “Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi”, <http://archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html> (11.04.2016)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı **Faaliyet Raporu 2014** http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FVDK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf. (10.05.2016)

Anayasa Mahkemesinin 31.05.2012 gün ve E:2011/38 ve K:2012/89 sayılı kararı

Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 gün ve E:2006/124 K:2009/146 sayılı kararı

Vergi Dava Daireleri Kurulunun 07.05.2004 gün ve E:2004/17 K:2004/16 sayılı kararı

Vergi Dava Daireleri Kurulunun 03.10.2003 gün ve E:2003/252 K:2003/369 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 18.02.1987 gün ve E:1986/787 K:1987/495 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 05.06.1986 gün ve E:1986/391 K: 1986/1523 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 11.02.1986 gün ve E:1984/3019 K:1096/437 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 05.02.1986 gün ve E:1984/1954 K:1986/354 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 26.12.2002 gün ve E:2001/1148 K:2002/4535 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesi 21.05.1998 gün ve E:1997/2422 K:1998/1795 sayılı kararı

Danıştay Üçüncü Dairesinin 03.12.2015 gün ve E:2014/3871 K:2015/8938 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Dairesinin 02.03.2016 gün ve E:2012/4167 K:2016/854 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Dairesinin 07.04.2016 gün ve E:2016/37 K:2016/1543 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Dairesinin 15.09.2015 gün ve E:2012/684 K:2015/4177 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Dairesinin 28.02.2000 gün ve E:1999/1904 K:2000/779 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Dairesinin 01.10.2015 gün ve E:2012/8 K:2015/4249 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.04.2015 gün ve E:2014/6899 K:2015/1772 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 16.06.2014 gün ve E:2014/4931 K:2014/4570 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 14.02.2013 gün ve E:2012/10457 K:2013/580 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 20.05.2014 gün ve E:2011/6042 K:2014/2759 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19.12.2013 gün ve E:2013/11506 K:2013/12644 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 21.10.2015 gün ve E:2012/7690 K:2015/10968 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 29.09.2015 gün ve E:2015/8176 K:2015/9112 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19.12.2013 gün ve E:2013/11506 K:2013/12644 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 10.06.2013 gün ve E:2013/2134 k:2013/5969 sayılı kararı

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 22.05.2013 gün ve E:2012/9726 K:2013/5028 sayılı kararı

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 31.10.2013 gün ve E:2013/879 K:2013/2446 sayılı kararı

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 28.11.2013 gün ve E:2013/1208 K:2013/2633 sayılı kararı

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 23.06.2011 günlü ve E:2010/1611, K:2011/2717 sayılı kararı

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 30.05.2013 gün ve E:2013/3053 K:2013/1366 sayılı kararı

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 30.05.2013 gün ve E:2013/3053 K:2013/1366 sayılı kararı

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 27.05.2014 gün ve E:2013/2878 K:2014/1262 sayılı kararı

İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 31.12.2014 gün ve E:2014/2237 K:2014/3167 sayılı kararı

İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 29.12.2014 gün ve 2014/1471 K:2014/3062 sayılı kararı

Diyarbakır Vergi Mahkemesinin 07.07.2015 gün ve E:2014/1319 k:2015/677 sayılı kararı