

AYRIM GÖZETİLMEKSİZİN HER VERGİ İÇİN HER TÜRLÜ RE'SEN TARHİYATTA TAKDİR KOMİSYONU KARARI DAYANAK ALINABİLİR Mİ?

(Vergi İnceleme Raporu vs Takdir Komisyonu Kararı)

Ege ŞENTÜRK, Stj. Avukat

ege@senturknb.com

İzmir, 03.04.2022

I. ÇALIŞMA KONUMUZUN SINIRLANDIRILMASI ve GEREKLİLİK

Uzun yıllardır Takdir Komisyonu kararları ile Katma Değer Vergisi indiriminin reddedilip reddedilemeyeceği, zamanaşımı süresinin sonuna doğru takdire sevk yapıp bir yandan da vergi incelemesine devam edilerek bu süreçte düzenlenecek Raporların Takdir Komisyonu kararına esas alınarak matrah takdir edilip edilmeyeceği yolunda tartışmalar devam etmektedir.

Açılan davalarda da Danıştay'ın Daireleri ve hatta aynı Dairenin kararları arasında bir istikrar bulunmadığı gözlenmektedir.¹

Çalışma konumuz bu tartışmalar ile bağlantılı ise de bunlar olmayıp, özünde Takdir Komisyonlarının gerekliliğini tartışmaya açmaya yöneliktir. Aşağıdaki açıklamalarımız da bu yönüyle değerlendirilmelidir.

II. OLMASI GEREKEN, MÜKELLEF DEFTER VE BELGELERİNİN VERGİ İNCELEMESİNE TABİ TUTULMASIDIR. BU NEDENLE TAKDİR KOMİSYONU KARARLARI İLE VERGİ İNCELEME RAPORLARININ - TAKDİR İLE İNCELEMENİN AYNI ANLAMA GELMEDİĞİNİN KABULÜ GEREKİR

*“Vergi demek, tetkik (denetim -
inceleme) demektir.”*

*1949 yılında kabul edilen 5421 sayılı Gelir
Vergisi Kanunu gerekçesinden*

¹ Bu konuya dair bazı Danıştay kararlarının tam metni için Bkz. ŞENTÜRK Hukuk Bürosu LinkedIn sayfası.

A. Ülkemizde Vergi İncelemesinin Tarihsel Gelişimi: Vergi İncelemesinin Gerekliliği

Yukarıya alıntı yaptığımız **“Vergi demek, tetkik (denetim - inceleme) demektir.”** ifadesi günümüzden yaklaşık 60 yıl önce kabul edilmiş ve bu günkü (193 sayılı) Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) da öncüsü olan ve büyük ölçüde Alman Gelir Vergisi Kanunu’ndan iktibas 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gerekçesinden... **Yani tarih gerçekten 1949.**

Madem konuya eski mevzuattan girdik, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve bugün uygulanmakta olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) da öncüsü olan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 123-130. maddelerinde vergi incelemeleri ile ilgili olarak yer alan hükümlere de değinelim. Bu Kanunun anılan maddelerinin gerekçesinde **vergi tetkiki** ile ilgili şu açıklama yapılmıştır:

“Vergi tetkikinden maksat, hesaba müsteniden ödenen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Memleketimizde yapılacak vergi reformunun muvaffak olabilmesi ve yeni vergi telakkisinin ve sisteminin yerleşmesi her şeyden önce sağlam bir vergi tetkik cihazının kurulmasına ve bu cihazın iyi işlemesine bağlıdır. Bunun ise başlıca dört şartı vardır:

1. *Şahsiyet sahibi “vergi tetkik unsuru” (Reviseur) yani bizdeki tabiri ile “Hesap Uzmanı” yetiştirilmesi,*
2. *Hesap Uzmanlarının kafi miktarda olması,*
3. *Vergi tetkik tekniğinin tekemmül ettirilmesi,*
4. *İstihbarat arşivlerinin kurulması.*

Bu dört şarttan ilk ikisi, 1945 yılında çıkan Hesap Uzmanları Kanunu ile tahakkuk yoluna girmiştir. Sıkı ve ciddi bir imtihandan geçirilmek suretiyle alınan ve meslek içinde yetiştirilmeleri hususunda büyük bir itina gösterilen genç unsurlarla, Hesap Uzmanları Kurulu’nun seneden seneye kuvvetleneceği, kısa bir zaman içinde kendisine mevdu ehemmiyetli vazifeyi gerektiği gibi yapacak bir duruma geleceği ehemmiyetle beklenebilir. Üçüncü şarta gelince, bu hususta Usul Kanunu tasarısında şu esaslar vaz’edilmiştir.

- a. *Vergi tetkikleri dairede değil, mükellef nezdinde iş yerinde yapılacaktır.*
- b. *Tetkiklerin yapılacağı zaman, mükelleflere önceden bildirilmeyecektir.*
- c. *Gizli kapaklı tetkik yerine mükellefle iş birliği şeklinde açık tetkik usulü tetkik edilecektir.(Bu cümleden olmak üzere çalışmaya başlanmadan önce, mükellefe tetkikin mevzuu açıklanacak, tetkik neticeleri, kendisine bildirilecek, mükellefin hata yapmasını önlemek üzere kendisine tavsiye ve ikazlarda bulunulacak, ihtilafli hadiselerde tetkik neticeleri zabıtla tevsik olunarak zaptın bir sureti verilecektir.)...”*

Görüldüğü üzere daha 1949 yılında, vergi reformu adına yapılan düzenlemelerde vergi reformunun başarılı olması ve sistemin yerleşmesinin her şeyden önce sağlıklı bir vergi incelemesi sisteminin kurulmasına ve bu sistemin iyi işlemesine bağlı olduğu tespit edilmiş durumdadır.

Sistemin başarısı için gerekli olan insan kaynağı (inceleme elemanları) üzerine yapılan tespitler ve incelemenin dairede değil mükellef nezdinde işyerinde yapılması, **gizli kapaklı**

incelemeler yerine mükellefle iş birliği şeklinde açık inceleme yönteminin uygulanması gibi ilkelerin ortaya konması daha o yıllarda konunun öneminin Kanunkoyucu tarafından kavrandığının somut göstergesidir.

Nitekim sonraki yıllarda birçok Kanun yeniden yapılmış ve özellikle yukarıda sözünü ettiğimiz Kanunlar yerine 193 sayılı GVK ve 213 sayılı VUK kabul edilerek yürürlüğe girmişse de zemin alınan önceki Kanunlarda yer alan bu ilkeler daraltılmak yerine korunmak ve hatta daha da genişletilmek yoluna gidilmiştir.

Dikkati çeken bir diğer nokta ise gerek 2. Dünya Savaşı'nın bitişini izleyen yıllarda başlayan vergi reformunun ilk ürünü olan (yukarıda sözü edilen Kanunlar 1949 tarihli) Kanunlarda ve gerekse 1960 ve hemen sonrası yıllarda kabul edilen Kanunların (193 sayılı GVK. 31.12.1960, 213 sayılı VUK. 04.01.1961 tarihli) gerek zamanının ötesinde ve gerekse diğer konuları düzenleyen Kanunlar yanında daha evrensel ilkeler içermesidir.

Vergi kanunlarının bu yapısı biraz da vergi kurumunun devletle birlikte doğmuş olması ile ilgilidir. Bu bakımdan vergi bürokrasisi en eski bürokrasidir. **Dolayısıyla vergi denetiminin de tarihi çok eskilere dayanır. Denetimin defter ve belgeye dayalı olanı olan vergi incelemesinin tarihi ise çok yenidir. Çünkü ticaret ve sanayinin defter kullanacak derecede gelişmesi ve Gelir ve Kurumlar Vergisinin yaygınlaşması ile ortaya çıkmış bir denetim türüdür.** Beyana dayanan vergilerin olmazsa olmaz şartı, denetim ve cezadır. Bu vergilerde kaççağı önlemenin en etkin yolu vergi incelemesidir.

Osmanlı İmparatorluğunun son dönemlerinden Türkiye Cumhuriyeti'nin genç dönemlerine kadar ne defter tutma ve ne de belge düzeni üzerinde durulmadığından **beyana dayalı bir sitem uygulanmamış** bunun yerine kazanç ve servetlerin **takdiri yoluyla** vergilenmesi biraz da zorunlu olarak uygulanmış gelmiştir. Esasen bugün sistemde halen var olan takdir ve Takdir Komisyonu kavramları o günlerden bugüne mirastır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmasından sonra belge düzeni oturmamış bir sistemle, genelde beyana dayalı sistemin ve özelde KDV'nin sağlıklı uygulanamayacağı anlaşıldığından 3239 sayılı Kanunla sistemimize anlaşmalı matbaalarda basılmış ya da Noterlerce tasdik edilmiş ve özel olarak takibi yapılabilen belgelendirme sistemi getirilmiş ve beyana dayalı vergilendirmenin zemini güçlendirilmiştir.

Nitekim 1983 yılına kadar vergi incelemesi müessesesi var olmakla birlikte, vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler sonucu düzenledikleri raporların önce Takdir Komisyonu'na gönderilmesi ve ancak yapılan takdirden sonra cezalı vergi tarhiyatı yapılabilmesi, bu yıla kadar sistemde esas olanın takdir ve Takdir Komisyonu olduğunu ortaya koymaktadır.

Son olarak 21.01.1983 tarih ve 2791 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine getirilen yeni bir hükümlerle, yani *"İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır."* hükmü ile vergi inceleme elemanlarına re'sen matrah saptama yetkisi verilmiş bulunmaktadır. O güne dek inceleme elemanlarının böyle bir yetkisi bulunmaktayken ancak bundan böyle bu elemanların düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarında belirlenecek re'sen tarh matrahları için Takdir Komisyonlarından ayrıca karar alınmasına gerek kalmadığı hususu, 149 sayılı VUK Genel Tebliği ile belirtilmiştir.

B. Neden Vergi İncelemesi?

Vergi incelemesi, vergi kaçığının önlenmesi, vergi ödeyenle ödemeyen arasındaki haksız rekabetin giderilmesi, vergi gelirlerinin yasama organının iradesine uygun olarak toplanması suretiyle ekonomik istikrarın sağlanması ve yasaların gereği yerine getirilerek Devlet'in otoritesinin korunmasını sağlama açısından günümüzün tek ve doğru yoludur. Vergi incelemesi, mükellefle idare arasındaki ilişkinin en hassas noktası olup, bu açıdan sadece mali değil psikolojik boyutu da mevcuttur.

Vergi incelemesi, bir idari işlemdir. Ancak bu kesin ve yürütülebilir bir işlem olmayıp, yürütülebilir bir işlem olan tarh ve ceza kesme işleminin ön-usuli işlemidir. **Vergi incelemesi bir diğer yönüyle mali-(bazen de adli) bir soruşturmadır.** Sonunda idari ceza kesilebilir ve / veya ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu nedenle, adliyeye intikal etse de etmese de, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin İHAS 6. md. deki adil yargılanma hakkı yönüyle, denetime tabidir.

Vergi incelemesi esas itibariyle işletmede yapılmakta, bunun için beş yıllık zamanaşımı süresi içinde idareye bir serbestlik sağlanmaktadır. İncelemenin süresi, yapılma usulü, aramalı inceleme, incelemeye yetkili kimseler gibi tüm konular bizzat Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve vergi incelemesindeki amacın, ödenmesi gereken verginin bulunması (araştırılması / tespiti) ve sağlanması olduğu özel olarak düzenlenmiştir.

VUK'nun 135'inci maddesinde sayılanlar dışında da vergi incelemesine yetkili olan kamu görevlileri mevcuttur. **Aynı kanunun 75. maddesine göre, Takdir Komisyonları anılan kanunun 74. maddesindeki görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkisine sahiptirler.** Öte yandan, Bankalar Kanunu'nun 61. maddesine göre Bankalar Yeminli Murakıpları ve yardımcıları, bankalar, iştirakleri ve kuruluşlarında vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. Ayrıca, Danıştay'ın vergi davaları ile görevli daireleri, İdare, Vergi ve Bölge İdare Mahkemeleri, kendilerine intikal eden davalara ilişkin her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapma yetkisine sahiptirler (İYUK. md. 20/1).

Ancak, görüldüğü üzere, belirtilen mercilerin vergi inceleme yetkisi son derece sınırlıdır. Hatta vergi yargısında görevli yargıçların yetkisini VUK'nda tanımlanan vergi incelemesi kapsamında değerlendirmemek gerekir. Zira vergi yargısı, yönetimin yaptığı işlemin hukuka uygunluğunu denetlemek görev ve yetkisine sahiptir, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamak yetkisine sahip değildir.

Vergi incelemesi, vergi mevzuatı ve genel olarak da vergi sistemi çerçevesinde vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergilerle ilgili beyan ve hesaplarının doğruluğunun kontrol edilmesidir. **Daha kapsamlı konular içermesi ve yoğunluğu nedeniyle vergi incelemelerinin masa başı denetim ve yoklama gibi diğer denetim çeşitlerinden farklılık taşıyan bir yapısı bulunmaktadır.** Doğal olarak bu yapının istisnaları bulunmakta ve ülkeden ülkeye farklılıklar taşımaktadır. İncelemelerin, belirli vergisel yükümlülükler veya bunların bir kısmı üzerinde odaklanması mümkündür. İnceleme dönemleri ise incelemeye bağlı olarak değişiklik gösterebilmekte, yalnızca bir hesap dönemini kapsayabileceği gibi aynı zamanda birden fazla hesap dönemi de incelenebilmektedir.

Vergi incelemeleri sırasında, matrahı etkileyen her türlü unsur araştırılabilmektedir. İncelemeler vergi beyannameleri ve ekli diğer belgelerin yanında, işlemleri ve kayıtları tevsik edici diğer dokümanlar üzerinden de yürütülür. Bu husus, yasal olarak belli defterleri tutma

ve muhasebeleştirme zorunluluğu bulunan iş yeri sahipleri için kaçınılmaz bir işlem olup, incelemelerin stoktaki mallar ile diğer envanter kayıtlarının kontrolünü sağlayacak fiili denetimleri de içermesi mümkündür.

Buna göre günümüz vergi sisteminde temel olan beyana dayalı tarh sistemidir. Bu genel ilkedan ayrıık durumlar ise VUK'nun başta 29. ve 30. maddelerinde düzenlenmiş ikmalen ve/veya re'sen vergi tarhı olup, ayrıık durumun gerçekleşmesi için 1980'li yıllardan itibaren uygulana gelen temel istisna yol ise VERGİ İNCELEMESİ yöntemidir.

Her ne kadar VUK, takdir esasını ve Takdir Komisyonu'nu bir kurum olarak halen korumakta ise de, bu yol ve yöntemi icra edecek olan Takdir Komisyonları'nın takdirleri de vergi incelemesi nasıl yapıyorsa o esaslar dâhilinde yapılacaktır.

- **Bir yanda belirli bir eğitim ve kariyere dayalı sınavlarla mesleğe kabul edilen vergi inceleme elemanları, bunlar tarafından güncelerce aylarca tüm defter ve belgelerin incelenmesi ve karşıit incelemelerle ortaya konulmuş vergi inceleme raporları, bu raporlar içinde mevzuat hükümlerinden mükellef açıklamalarına (inceleme Tutanakları) geniş bir yelpazede eleştiriye konu maddi olaylar ve bunların matraha yansımaları, bu raporların eklerinde maddi deliller, diğer yanda ise Takdir Komisyonu ve bu Komisyonun standart formatta üç satırlık takdir kararları...**
- **Üstelik bu kararların oluşumunda hiçbir yetkinin kullanılmamış, araştırma ve tespit görevlerinin yerine getirilmemiş olması...**
- **Üstelik daha 1949 yılında (yukarıya alıntıladiğimiz) Kanun gerekçesinde eleştiri konusu yapılan “gizli kapaklı” işlemler ile...**

Neden vergi incelemesi şeklindeki sorunun cevabı da böylece verilmiş olmaktadır.

C. Takdir Komisyonu ve Takdir Kararları İle İlgili Açıklamalar

Takdir, gelir veya kıymete yönelik bir tahmindir. Olayda tahmin / takdir edilecek bir gelir veya kıymet yoksa yapılması gereken vergiyi doğuran olayın vuku bulup bulmadığının tespiti için çaba harcamaktır.

Yukarıda ortaya koyduğumuz açıklamalar karşısında uyuşmazlığın çözümü açısından her durumda Takdir Komisyonu Kararlarının vergi ve vergi yargılama hukuku açısından değerlendirilmesi ve bu şekilde ortaya konulacak ilkeler üzerinden somut olayda var olan Takdir Komisyonu kararının irdelenerek değerlendirilmesi bir zorunluluk olmaktadır. **Çünkü idare uyuşmazlığa konu olayda genel ilkedan yani beyanın doğruluğu ilkesinden ayrıılmış, üstelik bunu yaparken vergi incelemesini değil takdir yolunu tercih etmiştir.**

Vergilendirmede asıl olan beyana dayalı tarh olmakla birlikte, mükellefe beyanının doğruluğunu ortaya koyan belge ve delilleri hazır etme ödevi de yüklenmiştir. **Mükellef, beyanının doğruluğunu ortaya koyacak şekilde sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli defter, belge ve kayıtları, kanunlarda belirlendiği şekilde tutmaya ve muhafaza etmeye mecburdur. Mükellef bu ödevini yerine getirmezse, belge, kayıt ve defterleri sağlıklı bir**

incelemeye elverişli değilse, "beyanın doğruluğu karinesi" geçersiz hale gelmekte ve dolayısıyla vergi idaresi için matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarhi yolu açılmış olmaktadır.

VUK'nun 30/1. maddesine göre **re'sen vergi tarhi**, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbitine imkân 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.

Yükümlü vergi beyannamesini hiç vermemişse ya da yükümlünün süresi içinde vermiş olduğu vergi beyannamesi sağlıklı bir vergilendirme için gerekli bilgileri kapsamıyorsa, vergi dairesi matrahın re'sen takdir edilmesi için konuyu Takdir Komisyonuna gönderecektir. **Re'sen tarh yönteminde Takdir Komisyonu matrahı veya matrah farkını takdir kararına bağlayacaktır.** Takdir kararında ne gibi bilgilerin bulunacağı VUK'nun 31. maddesinde şöyle belirtilmektedir:

"Takdir Komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmı takdir kararına bağlanır.

Takdir kararları komisyonunun başkan ve üyeleri tarafından imzalanır. Takdir kararlarında aşağıda yazılı malumat bulunur:

1. *Kararın sıra numarası;*
2. *Kararın tarihi;*
3. *Mükellefin soyadı ve adı (tüzelkişilerde 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."*

Dolayısıyla çalışmamızın bu bölümünde **öncelikle**, Takdir Komisyonlarının matrah tesbitine ilişkin takdir kararlarının özellikleri, bu kararların hukuki niteliği ile delil olma niteliği üzerinde açıklamalar yapılacaktır.

1. Takdir Kararlarının Özellikleri

Re'sen tarhiyat belli bir matrah veya matrah farkı üzerinden yapıldığı için, bu matrah farkının vergi idaresince bilinmesi gerekir. VUK'na göre bu tespiti yapmaya Takdir Komisyonları veya inceleme elemanları yetkilidir. Takdir Komisyonlarından takdir taleplerini vergi daireleri isteyebilmektedir. Buna göre, vergi daireleri **çoğu kez**, yükümlülerin iş durumlarını, beyanlarını, harcamalarını, sair gelir ve servet durumlarını, ekonomik icapları, normal ve mutad olayları göz önünde bulundurarak takdir yapılmasını isteyebilirler. Çünkü **önemli olan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin kavranması ve gerçeğe uygun olarak tespit edilmesi suretiyle matrahın takdiridir.**

Takdir Komisyonları, kendiliklerinden karar alamazlar. Karar alabilmeleri için, mutlaka bu konuda bir isteğin bulunması gerekir. Takdir kararının sebep unsurunu oluşturan bu istek, genellikle tarh işlemi yapmaya yetkili vergi dairesinden, bazen de VUK'nun 267. maddesinde olduğu gibi, vergi yükümlülerinden gelmektedir. **Takdir Komisyonları, kendilerinden bir**

istekte bulunulduğunda, takdir sebebi bulunup bulunmadığını inceleyemezler. Ancak, hatalı gördükleri işlemlerde ilgili vergi dairesini yazı ile uyarırlar.

Komasyon edindiği bilgi ve bulgulara, yükümlünün faaliyetinin türüne, emsal kuruluşlardaki uygulamalara ve sonuçlara göre ölçüleme yaparak mükellefin matrahını takdir eder. Komasyonun matrahı gerçeğe en yakın şekilde tespit etmek için gerekli araştırmaları yapması zorunludur ².

Buna göre yapılan takdir bir yaklaşıklık ifade eder. Bu nedenle, mükellefin gerçek durumuna tamamen uymayabilir ³. Mükellef eğer gerçek durumu belgeleyemiyorsa ancak o durumda yaklaşık ve gerçeğe tam uymayan bu duruma katlanmak zorunda kalır.

Mükellef hakkında matrahın re'sen takdiri nedeni varsa, ticari defterlerinde hiçbir kayda rastlanmamasının matrahın re'sen takdirini engellememesi de bu nedendir ⁴.

Eğer re'sen takdir, vergi beyannamesindeki bilgilerin yetersizliğinden ileri gelmişse, Takdir Komisyonu VUK'nun 30/3. maddesi uyarınca mükellefe on beş günlük bir süre vererek ondan matraha ilişkin bilgileri ve kanuni defterleri istemek durumundadır. Mükellef süresi içinde Komisyona kanuni defterleri ve istenilen bilgileri verirse ve bunlar sağlıklı ise, Takdir Komisyonu matrahı yükümlünün defter ve kayıtlarına göre takdir eder. Danıştay Takdir Komisyonunun inceleme elemanının önerdiğinden fazla matrah takdir edemeyeceği görüşündedir ⁵.

VUK'nun 30/5. maddesi uyarınca re'sen vergi tarihini gerektiren sebeplerin yanı sıra ikmalen vergi tarihini gerektiren bir durum da varsa re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmalen tarh edilir. Komisyon re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına dayanak olan matrah farkını da dikkate almışsa, idare vergiyi re'sen tarh ederken önceden tarh edilmiş olan bu vergiyi indirir. İkmalen tarh daha kısa zamanda gerçekleştirilebileceğinden burada da, tıpkı süresinden sonra verilmiş olan beyanname üzerinden tarh edilen vergide olduğu gibi, vergi alacağının şüpheli olmayan kısmının bir an önce tahsil edilmesi amacı güdülmektedir.

Tarhiyatı yapmak vergi dairesinin işi olduğundan Takdir Komisyonu vergi matrahını takdir etmekle yetinmekte ve bu amaçla komisyon takdir kararlarını imza karşılığında vergi dairesine tevdi etmektedir. VUK'nun 33. maddesine göre re'sen tarh edilen matrah mükellef tarafından beyan edilen matrahtan fazla değilse, re'sen vergi tarh edilmemekte, fazla ise sadece aradaki fark üzerinden tarh yapılmaktadır.

Vergi matrahının takdiri yalnızca Takdir Komisyonuna verilmiş bir yetki değildir. Danıştay, matrahın takdirinin idari bir işlem olduğu, bu sebepten yargı organlarının matrah takdir etmelerinin idarenin yerine geçmek sayılacağı iddiasını benimsememektedir.

2. Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği

İdarenin üç, yükümlü kesiminin iki temsilcisinin oluşturduğu karma niteliği ile Takdir Komisyonları merkezi idare hiyerarşisi dışında yer alan kuruluşlardır. Vergi idaresinin

² Danıştay 4. Daire 01.05.1984 tarih, E. 1983/2637, K. 1984/1869.

³ Danıştay 4. Daire, 29.09.1970 tarih ve E. 1969/2345, K. 1970/4617.

⁴ Danıştay 4. Daire 21.03.1970 tarih ve E. 1968/6001, K. 1970/1498.

⁵ Danıştay 4. Daire, 26.06.1976 tarih ve E. 1975/1704, K. 1976/455. "Takdir komisyonu, hiç bir gerekçe göstermeden vergi inceleme raporunda önerilenin üzerinde matrah takdir edemez." Danıştay 4. Daire, 24.02.1982 tarih ve E. 1982/444, K. 1982/227.

komisyon kararlarını değiştirme yetkisi yoktur. Bu özellikleri nedeniyle, Takdir Komisyonlarıncı verilen kararların hukuki niteliği, üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu kararlar idarenin iç işlemi özelliği göstermez. Çünkü komisyona idare dışındaki kurumlardan da temsilciler katılmaktadır.

Takdir Komisyonları mahkeme niteliği taşımadıklarından, kararlar organik bakımdan yargı işlemi olmadığı gibi, işlevsel bakımdan da uyuşmazlığı sona erdirmek ve kesin hüküm unsurları taşımamaktadırlar. Öte yandan, Takdir Komisyonunun tespitlerine karşı mükelleflerce doğrudan uyuşmazlık çıkartılamamaktadır. Komisyonun takdir etliği matrah üzerinden vergi idaresinin tarh ettiği vergi, uyuşmazlık konusu yapılabildiğinden burada kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem ihbarname ile cezalı vergi tarhı olmaktadır. Bu özellikleri nedeniyle Takdir Komisyonu kararlarının işlevi uzmanlığa dayalı teknik bir düşünce olarak kalmakta; bu kararlar vergi tarh işlemine hazırlayıcı ön işlemler arasında yer almaktadır.

O halde Takdir Komisyonu kararları, idareyi bağlasa da yargıyı bağlamayan, idari işleme hazırlık (neden unsuru) olarak değerlendirilebilecek, Komisyon üyelerinin uzmanlığına dayalı teknik ve yardımcı bir görüş olmaktadır. Devamlı, Komisyon üyeleri eğer teknik olarak konuda uzman değillerse ya da uzmanlıklarını kullanma anlamında bir faaliyet göstermemişlerse ya da konu bir binanın ya da kirasının değerinin tespiti ya da bir nedenle sarf edilen işçiliğin tespiti gibi bir konu değilse Takdir Komisyonu kararlarının teknik ve yardımcı görüş olma özelliği dahi söz konusu olmayacaktır.

Bu durumda Takdir Komisyonu kararı, hiçbir inceleme, araştırma ve tespite dayalı olmayan soyut iddialara dayalı matrah farkı ihdasına yönelik bir hazırlayıcı idari işlem olarak, dayanak alındığı cezalı tarhiyatı (idari işlemi), neden yönünden hukuka aykırı hale getirecektir. Kaldı ki somut olayda iddiaların dayanağı eğer teknik bir konu değilse, ya da teknik bir konu olmakla birlikte Komisyon üyelerinin uzmanlık alanı değilse, üstelik bu konuda Komisyon dışından bir kişi ya da kurumdan uzmanlık alanı ile ilgili yardım alınmamışsa, bu durumda Komisyon tarafından alınan karar yetki ve konu yönlerinden de hukuka aykırı hale gelecektir.

3. Takdir Kararlarının Delil Olma Niteliği

Yukarıda da belirttiğimiz üzere takdir kararları, vergiye tabi gelir veya kıymetin özel teknik bilgi ve uzmanlığa dayanılarak **takdirinden ibaret teknik bir düşünce, teknik bir tespit ve takdiri bir delildir**. Komisyon takdir ve tahminlerinin bilirkişilerce yapılan teknik takdir ve **tahminden** farkı bulunmamaktadır. Başka bir değişle, bilirkişilerin takdir ve tahmin konusundaki teknik düşünceleriyle Takdir Komisyonlarının teknik düşünceleri birbirinin aynıdırlar. Bu itibarla, Takdir Komisyonu kararlarını bilirkişi düşüncesi niteliğinde kabul edince, bu kararların vergi matrahının tesbitinde kullanılan bir delilden ibaret olduğu ve takdiri bir delil niteliği taşıdığı kolayca anlaşılmaktadır. Bu niteliği gereği, bilirkişi raporları gibi Takdir Komisyonu kararları da yargı mercilerini bağlamaz.

Takdir kelime olarak, “Beğenme, beğenip belirtme, değer verme” ve “Bir şeyin değerini, önemini, gerekliliğini anlama” hususlarını ifade etmektedir.⁶ **Dolayısıyla eğer bir takdirden söz ediliyorsa, bu bir şeyin değerini tespit etme anlamındadır. Değeri tespit edilecek şey ise ancak bir gelir veya kıymet olabilir.**

⁶ **Büyük Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu.

Bu anlamda, “*Yaklaşık olarak değerlendirme, oranlama*” ve “*Akla, sezgiye veya bazı verilere dayanarak olabilecek bir şeyi, bir olayı önceden kestirme, kestirim*” hususlarını ifade eden **tahmin** kelimesi ⁷ ile **takdir** kelimesi yaklaşık olarak aynı durumu ifade etmektedir.

Takdir Komisyonu kararları, bu karar ile ancak bir gelir veya kıymetin değeri takdir edilmişse, işte o zaman bir bilirkişi raporu gibi takdiri delildir. **Yok, eğer komisyon hukuki değerlendirme yapma, maddi olayları tespit etme, maddi olaylara hukuki anlamlar yükleme, var olan belgeleri yok sayma ya da farklı değerlendirme gibi yollara sapsen, kararının takdiri delil olarak dahi delil niteliği bulunmamaktadır.** Bu durumda Komisyon yetkilerini aşmış olacaktır.

VUK'nun 31/8. maddesinde düzenlenen takdir kararlarında, **“takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat”** bulunması gerekliliği ile kastedilen; **“takdirin dayandığı her türlü delil ve vesikalarla bunlar dışında takdir sırasında faydalanılan her türlü bilgiler ve ayrıca takdirde nasıl, hangi kaynaklardan bilgi alındığı ve bu bilgilerin ne suretle değerlendirildiği hakkındaki”** açıklamalardır. Bu hem yapılan takdirin hukuka uygunluğunun ve gerçeğe yakınlığının değerlendirilmesi ve hem de **aynı zamanda Komisyon yetkilerinin kullanılmasında hukuka uygun davranılıp davranılmadığının** tespiti açısından aranan bir durumdur. **Bu nedenlerdir ki takdir kararları, yeterli gerekçe ve açıklamaları içermeli ve hâkim tarafından tam bir kontrole elverişli bulunmalıdır.**

Nitekim vergiye tabi **gelir** ve **kıymetin** nasıl tespit edildiğini ve dayanaklarını açıklamayan, hesap ve mukayeseleri göstermeyen veya isabetli olduğu yönünde kanaat oluşturmayan ve yargı organlarının bu noktalardan yapacağı kontrole **elverişli bulunmayan bir takdir karar, bilirkişi düşüncesi olarak, isbat kuvvetini kaybeder ve mahkeme kararına dayanak teşkil edemez.**

Eğer Takdir Komisyonu bir **gelir** veya **kıymetin** takdirine yönelik ise, bilinen gerçek işlemler dışında bilinmeyenlerin hesaplanması için dış belirtilere, benzer işletme ölçülerine, yetkili mercilerce belirlenen bazı ortalama verim ölçülerine, bir anlamda sübjektif takdire dayanmasına rağmen, bu yöntemle belirlenen matrahın gerçek dışı olduğunu ispat yükü mükellefe düşmektedir ⁸. Yani, düzenli defterlerin üzerinden vergi borcunu hesaplamış olan yükümlünün gösterdiği matrahın doğru olmadığını ispatlamak inceleme elemanına düşmesine karşılık, maddi deliller bulunmadığı için re'sen takdir edilmiş olan matrahın doğru olmadığını ispat yükü yükümlüye düşmektedir. **Bu sistemde ispat yükünün taraf değiştirmesi, yükümlünün beyanda bulunma ve kanuni defterleri düzenli bir biçimde tutma ödevlerini ihmal etmesinin bir sonucudur.**

Mükellef ya tarh yılında **gelir** sağlayan bir faaliyetinin bulunmadığını⁹ ve bulunmasına imkân olmadığını veya takdir kararının matrahın tespit ve kontrolüne elverişli deliller ve her türlü karinelere yoksun olduğunu veya mevcut müphemlik ve eksikliğin giderilmesini veya herhangi bir sebeple ibraz edemediği defter ve belgelerine dayanılarak matrahın tespiti

⁷ **Büyük Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu.

⁸ Danıştay 4. Daire. 27.02.1975 tarih ve E. 1973/2521. K. 1975/764.

⁹ “*Mükellefler ticari faaliyete devam ettikleri halde hiç satış yapmamaları durumunda, geçerli bir nedenle kanıtlayabilirlerse, komisyonca matrah takdir edilemez.*” Danıştay 7.Daire, 03.02.1983 tarih ve E.1985/638, K. 1985/1872.

gerektiğini veya bilirkişi incelemesi yapılmasını iddia edebilir ve isteyebilir.

Görüleceği üzere, takdir, vergi incelemenin aksine ispat yükünü idareden mükellefe geçirmektedir. Ancak bu yükün yer değiştirmesi, mutlak surette takdirini **kıymet** veya **gelire** yönelik olması haliyle sınırlıdır. Var olduğu, takdiri isteyen vergi dairesi tarafından tespit edilip delillendirilmiş bir **kıymet** veya **gelirin** sadece değerinin takdiri komisyon tarafından yapılacağından ispat yükünün mükellefe geçmesi anlaşılır ve kabul edilebilir bir durumdur.

Ancak takdir edilen **şey**, bir **kıymet** veya **gelir** değilse, maddi olayların ve belgelerin hele ki mükellef kayıtlarının, defterlerinin ve dahi beyannamelerinin düzenli olduğu ve incelemeye müsait olduğu durumlarda (ki olayımız böyledir) ispat yükünün yer değiştirmesi söz konusu olmayacağı gibi, Takdir Komisyonu bunları sahip olduğu yetkiler çerçevesinde incelemediği / incelettirmedeği durumunda **takdir** yapıyor olmayacak olsa olsa bir **tahmin** de bulunuyor olacaktır. **Ancak çoğu olayda gözlemimiz; ortada ne kabul edilebilir takdire konu olabilecek bir durum ve ne de tahmin için bir zemin yoktur.**

Nitekim Takdir Komisyonundan beklenen, mükellefin faaliyeti, iş nev'i, o iş alanındaki ortalama kâr yüzdesi, geçmiş yıl kazançları, iş hacmi, sermaye miktarı, emsal kuruluşların beyan ettikleri matrahlar, çalıştırılan hizmetli ve işçi sayısı ve işin özelliklerini göz önünde tutarak, matrahı takdir etmesi ve kararındaki dayanakların ve açıklamaların matrahın oluşumunu ortaya koyacak nitelikte ve inandırıcı olması gerektiğine¹⁰, takdir karar dayanaktan ve açıklamalardan yoksun ise, delil olma niteliğini yitirdiğine¹¹ göre bütün bu faaliyetler zaten ancak ve ancak bir **kıymet** veya **gelire** yönelik ise kabul edilebilecek demektir.

Takdir Komisyonlarınca yapılan **takdir** ve **tahmin** görevi ile bilirkişilerce yapılan takdir ve tahmin görevi aynı nitelikte bulunduğundan, takdir kararları matrahın tespiti bakımından yeterli değilse, matrahın ne şekilde tespit edildiğinin kontrolüne elverişli bulunmuyorsa, bu takdirde ispat kuvvetini kaybedeceğinden, **mahkeme ilgililerin talebi üzerine veya re'sen, gerçek matrahın bulunması için bilirkişiye başvurabilecektir.**

Yukarıda da belirtildiği gibi, takdir, kesin ve objektif bulgulara dayanan bir hesaplama olmayıp bir ölçüde sübjektif izlenime dayanan bir işlemdir. **Buna karşılık, komisyonun takdir yetkisi mutlak değildir.** Komisyon takdir kararının dayanaklarını göstermek ve bunları açıklamak zorundadır. **Uluorta, gerekçesiz, açıklamasız yapılan takdirler Danıştay'ca geçersiz sayılmaktadır**¹². Ancak Takdir Komisyonunun takdirinin de **eğer bir kıymet veya gelir söz konusu ise** kesin ve dolaysız delillerden çok dolaylı delillere, dış belirtilere ve hatta ortalama kâr hadlerine dayanması normaldir¹³.

¹⁰ "Takdir komisyonu kararında gösterilen gerekçenin, matrahın saptanması ve oluşumunu kanıtlayıcı ve inandırıcı nitelikte olması gerekir." Danıştay 4. Daire 25 6 1985 tarih ve E. 1981/3830, K. 1983/194, KIZILOT, s. 13097.

¹¹ Danıştay 4. Daire, 26.06.1972 tarih ve E. 1971/1070, K. 1972/4374; Danıştay 13. Daire, 15.03.1976 tarih ve E. 1974/3097, K. 1976/797; Danıştay 4. Daire, 22.11.1976 tarih ve E. 1974/434, K. 3029; Danıştay 4. Daire, 01.05.1984 tarih ve E. 1984/2637, K. 1984/1869.

¹² Danıştay 4. Daire, 19.04.1973 tarih ve E. 1971/3971, K. 1973/2194; Danıştay 4. Daire, 02.06.1976 tarih ve E. 1975/2874, K. 1976/1407; Danıştay 4. Daire, 08.03.1974 tarih ve E. 1972/341, K. 1974/931; "Takdir komisyonunca, herhangi bir araştırma yapılmadan, genel ve klişeleşmiş ifadelerle matrah takdir edilemez." Danıştay 4. D, 13.6.1979 tarih ve E. 1978/4243, K. 1979/1748.

¹³ "Matrah dış belirtilere ve benzeri işletmelerin durumuna kıyaslama yoluyla takdir edilemiyorsa,

Sonuç olarak takdiri delil sisteminin benimsendiği vergi yargılaması hukukunda, delil olma niteliğine sahip olan her şey delil olarak kabul edilir ve her delil yargı organınca serbestçe değerlendirilir. Bu bağlamda, **vergi matrahını tespit eden takdir kararları da vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilmektedir.** Ancak, bir anlamda bilirkişi mütalaası niteliği taşıyan takdir kararları mahkemeyi bağlamaz. **Bu itibarla, her delil gibi, takdir kararlarının da, hâkim tarafından serbestçe değerlendirilmek suretiyle, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine uygun bir matrah tesbitini ortaya koyup koymadığı araştırılır.**

4. **Birçok Olayda Ortaya Atılan İddialar Ancak Bir Vergi İncelemesi İle Ortaya Konulabilir**

Konu vergi olduğunda, doğru ve güvenli bir bilgiye bir uğraş sonucunda ulaşılabılır. Vergi incelemesi denilen bu uğraş olmadan bir hususun iddia edilmesi hukuka uygun olmayacaktır.

İnsanlar toplumsal bir ortam içinde yaşamakta olduğundan toplumdaki ilişkilerin bir düzen içinde sürdürülmesi toplumsal yaşamın zorunlu bir sonucu olmaktadır. Toplumsal yaşamın sürdürülebilmesi bir düzenin de varlığını beraberinde getirmektedir. Bu düzeni sağlamaya yönelik kurallar, bir yönüyle bireylerin özgürlüklerini kısıtlarken bir yönüyle de özgürlüklerini kullanma olanağı yaratmaktadır. Önemli olan, bireyler ile devlet arasındaki adaletli bir ortamın sağlanmasıdır. Bu bağlamda vergi devlet ile bireyler arasında yer alan en önemli konu olup, Devlet kamu yararı nedeniyle vergisel açıdan her zaman kendini bireylerin üstünde görmekte ve daima kendisinin haklılığına inanmaktadır.

Vergi devlet için bir alacak, bireyler için ise, zorunlu olarak yerine getirilmesi gereken bir borç, bir yükümlülüktür. Vergileme hukuksal bir işlemdir ve yasalarda yer almayan bir vergilendirme olayı söz konusu olamaz. Zaten Anayasamızın 73. maddesinde yer verilen vergi, resim harç ve benzeri bireysel yükümlülükler kanunla konulacağı hükmü de buna yöneliktir. **Bir vergi ancak yasalara uygun olması halinde bireylerin vergi yükümlülüğünü ve yasalarına uygun bir biçimde yerine getirmesi zorunluluk halini almaktadır.** Bireyler vergi yükümlülüğünü yerine getirirken yasalara uygun hareket etme ya da etmeme konusunda istenmemesine karşın birbirlerinden farklı anlayış ve yaklaşımlar gösterebilirler. Bu gibi durumlar ister istemez **“vergi inceleme”** olayını gerekli ve zorunlu hale getirmektedir.

Çalışmamızın başlangıç bölümünde, vergi incelemesinin ülkemizde geçirdiği tarihsel süreç ve var olma nedenleri kısaca açıklanmıştır. Genel olarak mükellefler nezdinde bir kısım alanlarda **kısıtlayıcı** değerlendirmeler içermesi nedeniyle sıkıntılı olarak addedilen vergi incelemesi işbu çalışmaya konu olayda var olması ile bireyin (mükellefin) **haklarının korunması** anlamında gerekli olan bir durum olarak ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda da değindiğimiz üzere, kurallar (düzen) her zaman sadece hakları kısıtlayıcı olarak değil çoğu kez hakları koruyucu / haklarının kullanılmasını temin eden yönüyle de ele alınmak durumundadır. Bu nedenle çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde vergi incelemesi ile ilgili bir kısım açıklamalar zorunlu olarak yapılacaktır.

ortalama kâr haddine dayanılarak takdir edilebilir.” Danıştay 4. Daire, 27.04.1976 tarih ve E. 1975/3051, K. 1976/1082.

İşbu çalışmaya konu edilen cezalı tarhiyatlar neye dayanırsa dayansın, bir uğraş söz konusu olmadan / bir vergi incelemesi yapılmadan yapılıyor durumdadır ve bunlar hukuka aykırıdır. Bunun ortaya çıkması açısından ise VERGİ İNCELEMESİ YETKİSİ ve GÖREVİNİ uhdesinde bulunduran Takdir Komisyonunun ortaya koyduğu kararın bırakınız TAKDİR, TAHMİN bile sayılmayacağını ortaya konulması gerekli olmaktadır.

i. Genel Olarak Vergi İncelemesinin Gerekliliği

VUK'nun 134. maddesinden hareketle, **“Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaktır”** diye tanımlanabilir. Dolayısıyla vergi incelemesi bir denetim faaliyeti olarak içeriğinde **araştırma / saptama / sağlama** unsurlarını da içeren ve vergi mükellefinin vergi yasalarına göre ödemesi gereken **doğru** vergiyi ödeyip ödemediğinin saptanmasıdır. Anayasa’da belirtildiği gibi, herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükümlülüğünün adaletli ve dengeli olarak yerine getirilmesi, bir ülkenin maliye politikalarının sosyal amacıdır. **Verginin doğruluğu, bir diğer deyimle hangi sınırlar içinde doğrudur ve güvenlidir sorusunun yanıtı ancak vergi incelemesi sonucu vermek mümkündür. Zira doğru ve güvenli bilgiye bir uğraş sonucu ulaşılabilir. Bu uğraşın adı da vergi incelemesidir. Hiçbir şey uğraş vermeden kesin olarak iddia edilemez.**

Vergi, doğası gereği bireyler üzerinde bir zorlamadır ve bu nedenle de yasama organı tarafından üretilmiş kanunlara dayalı olarak kabul edilebilir hale gelir. Bu anlamda vergi incelemesi, **“uygunluk kavramı”**na oturtulmuştur. Vergi kanunları, inceleme elemanının (aslında tüm idarenin) uygunluk yargısına ulaşabilmesi için **“değişmez”** bir **“ölçü birimidir”**. Bu ölçü birimi esas alınarak inceleme yapılacak **“olumlu”** ya da **“olumsuz”** bir görüşe ulaşılacak ancak bu görüşün vergi kanunlarına uygun olması temel şart olarak aranacaktır. Yapılan her işte zaman zaman **“eksik”** ya da **“kusurlu”** davranışlarda bulunabilme olasılığı **“denetim”**i zorunlu hale getirmektedir. Hukuk kuralları toplumun düşüncelerine, alışılmış hayat görüşlerine uygun değilse, hukuk kurallarıyla bireylerin davranışları arasında sık sık çatışma çıkması kaçınılmazdır. Bu nedenle **“vergi incelemesi”** gereklidir ve bu konuda uzman kişilere gereksinme vardır. Herkes vergi incelemesi yapamaz. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar vergi kanunları tarafından özel olarak bu nedenle saptanmıştır. Yine bu nedenledir ki vergi inceleme elemanları toplumsal hayatta çok önemli rol oynamaktadır.

Özetle vergi incelemesi, esasında bireyin haklarını kullanmasını temin eden, onu keyfi, gelişigüzel muamele görmekten koruyan temel bir müessese olarak toplumsal yaşamımızın vazgeçilmezlerindedir. **İşbu çalışmaya konu işlemlerin idari süreci geriye dönük irdelendiğinde, yapılmayan vergi incelemesinin mükellefler aleyhine sonuç doğurduğu somut olarak ortaya çıkacaktır. Özetle, ödenmesi gereken doğru vergiye ulaşmak yolunda “araştırmak” ve “saptamak” unsurlarının yer almadığı bir sonuç “sağlamak” şeklindeki bir sonuca ulaştırıcı bir çaba, hatta bir çaba bile kabul edilemeyecektir.**

ii. Vergi İncelemesinde Amaç

Çeşitli defalar vurguladığımız üzere vergi incelemesinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve saptanmasının sağlanmasıdır. Bu faaliyete esneklik sağlama açısından VUK'nun 138. maddesinde vergi incelemesinin **“tarh”** zaman aşımının sonuna kadar her zaman yapılabileceği düzenlenmiştir. Yine istisnalar hariç incelemenin resmi çalışma saatleri içinde ve mükellefin işyerinde yapılacağı öngörülerek inceleme elemanının gerekli gördüğü bilgilere mükellefi engellemeden ancak hızlı ve doğru şekilde ulaşması temin

edilmiştir. Vergi incelemesine tabi olan bir işletmenin yeniden tekrar bir vergi incelemesine tabi tutulması mümkündür.

Vergi incelemesi sırasında gerekli görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği ve ilgililerin itiraz ve düşünceleri varsa bunların da tutanağa geçirileceği yolundaki VUK'nun 141. maddesi ile de incelemenin devamında mükellefin bu faaliyete aktif olarak katılması öngörülmüştür. Böylece ilgili mükellef itirazlarını ve farklı görüşlerini inceleme elemanına iletcek, inceleme elemanının doğruyu bulma faaliyetine yardımcı olabilecektir.

Ayrıca VUK'nun, "*İncelemede Uyulacak Esaslar*" ile ilgili 140. maddesinde 01.01.2011 tarihi itibarıyla 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucunda, daha vergi incelemesi başlarken niçin incelendiği konusunun mükellefe bildirilmesinden başlayarak bir çok yeni yöntemlerle doğruya ulaşma çabasında mükellefi koruyucu bir kısım önlemler alınmıştır.

Burada sorulması gereken soru, idarenin vergi incelemesi ile ulaşılabilecek / ulaşılmaması gereken "*doğru*" için neden bu yolun dolanılarak takdire gidildiğidir. Bu soru aşağıdaki bölümlerde cevaplanacaktır.

iii. **Özellikli Bir Belge: Vergi İnceleme Raporu**

Vergi incelemesi, vergi yönetimine ödenen verginin vergi yasalarına göre "*doğru*" olup olmadığını güvence altına almak için yapılmaktadır. Üst düzey bir güvence taşıyan vergi incelemesi tüm işlemlerin bütünü tek tek hiç boşluk bırakmadan incelemesi sonucu verilebilir. Eğer inceleme "*örnekleme yöntemi*" ile yapılıyorsa "*orta düzey*" bir güvence verebilir. **Hele ki olayımızdaki gibi ortada bir inceleme yoksa hatta birbiriyle farklı konumdaki birçok mükellef "*elma ile armutların bir sepete atılması gibi*" aynı kategoriye alınıp takdir (tahmin) yapılmışsa "*alt düzeyde*" güvence vardır, hatta güvence yoktur.**

Vergi inceleme raporu, inceleme elemanları tarafından düzenlenen ve tarihsel süreç içinde standart hale gelmiş, formatı inceleme elemanının mensup olduğu meslek grubuna göre Yönetmeliklerle belirlenmiş bir belgedir. Vergi inceleme elemanı raporun kapsam bölümünde ödenen vergi yasalarına göre doğru değil ise neden doğru olmadığını açıklar. Vergi incelemesinde, inceleme elemanları meslekleri gereği, gereken özen ve titizliği göstermek ayrıca incelemeyi dürüstçe ve tarafsız olarak yapmak durumundadırlar. Vergilendirmede bireylerin kanuni haklarıyla kamu yararı arasında adaletli bir denge sağlanması, iki taraf arasında az çok eşitlik ilkesinin sağlanması açısından vergi inceleme raporu aynı zamanda dengeli kuran bir belgedir.

Diğer taraftan VUK'nun 35. maddesinde yer alan, "***Takdir Komisyonunun Kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir***" hükmü sayesinde mükellef bir cezalı tarhiyata muhatap olduğunda, yapılan işlemlerin dayanaklarını, eleştirileri ve hakkında yapılan işleme ilişkin hesaplamaları da irdeleme olanağı kazanmaktadır. Bu anlamda vergi inceleme raporunun mükellefe tebliği, hakkında suç isnadı olan bireye suçların ve delillerin bildirilmesi yolundaki ceza hukuku ilkesi ile de paralellik göstermektedir.

Vergi inceleme raporu ile tarh işlemini birbirinden ayırt ederek ne vergileme raporuna dayalı olarak ne de tarh işlemine dayalı olarak dava açma hakkı doğmamaktadır, burada söz konusu olan iki ayrı işlemin birbirini tamamlayıcı olması ve vergi yükümlüsünün iki işlemi bir arada

kullanarak dava açabilmesidir. Ancak mükellef dava açıp açmama ya da diğer kanun yollarına başvurma konusunda gerekli kararı vermede, vergi inceleme raporundaki gerek tespitleri ve gerekse mevzuata ilişkin açıklamaları veri olarak kullanabilmektedir. Eğer konu yargıya intikal etmişse bu kez hakim, idari işleme dayanak tüm verileri bu raporlar üzerinden elde edebilmekte ve yargılama “*silahların eşitliği*” ilkesine uygun gerçekleşmektedir.

Vergi inceleme elemanları, vergi incelemesi sırasında / sonucunda öncelikle “**vergi inceleme tutanağı**” düzenlemekte ve sonra “**vergi inceleme raporu**” düzenlemektedir. Böylece son aşamada rapor işleme konulmadan önce eğer hatalı bir yöntem izlenmiş ya da eksik kalan bir husus varsa bunların düzeltilmesi / tamamlanması için ek bir imkan yaratılmış olmaktadır. Diğer taraftan Tutanaklar eğer vergi yükümlüleri tarafından imzalanacak olur ise, o zaman hukuki bir nitelik kazanmaktadır.

VUK'nun başlangıçta belirttiğimiz hükmüne göre Takdir Komisyonu kararlarında da; “*Takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat*” bulunması gerektiği öngörülmüşse de genel olarak yarım ya da bir sayfadan ibaret bu kararlarda birer (basmakalıp) cümle ile açıklama yapıldığı ve neye dayalı takdir yapıldığının delil ve belgelerinin karara ek yapılmadığı herkes tarafından bilinen bir vakıdadır.

Oysa vergi inceleme raporları, hem maddi olayları tespit eder, hem mevzuatı sunar ve hem de mevzuatın bu maddi olaylara uygulanması yönünde açıklamalar getirir. Üstelik tüm bu çabalar rapora ekli belgelerle delillendirildiği için gerek taraflar gerekse yargı dâhil üçüncü kişiler açısından da idari işlemden var olması gereken hukuki unsurların (yetki, şekil, neden, konu ve amaç) değerlendirilmesinde sağlıklı veriler sunar.

Çoğu kez ortada var olan bir Takdir Komisyonu kararıdır ve ancak genellikle bu kararlarda gerekçe birkaç satırdan ibarettir. Karar içeriği bir yana uygulanan mevzuata ilişkin bir Kanun madde numarası bile yer almayan kararlara da rastlanmakta, özellikle KDV söz konusu olduğunda matrahın hangi işlemlerden, hangi gerekçelerle ve ne kadarlık kısmının takdir edildiğinin dahi anlaşılamadığını gözlemlediğimizi vurgulamadan geçemeyeceğiz.

Oysa bu tür olaylarda var olan bir vergi inceleme raporu olsa idi, inceleme elemanı, inceleme sonuçlarını bir **inceleme raporuna** bağlayacağı, **vergi inceleme raporunu**, tutanak veya diğer delillerle tespit edilen hususların, vergi hukuku ve muhasebe denetimi açılarından değerlendirilerek, bu verilerle ne gibi sonuçlara varıldığını ve bu sonuçlara göre incelemenin muhatabı hakkında vergi hukukunda hangi hükümlere göre ne yolda işlem yapılması gerektiğini belirten, vergi yönetimi adına düzenlenmiş idari bir ön işlem belgesi olarak sunacağı için tüm bu yaşananlar konusunda somut bir bilginin ortaya konulması da mümkün olacak idi.

Görüldüğü gibi inceleme raporu vergi yönetimini harekete geçiren bir hukuki nitelik taşımaktadır. Bilindiği gibi, vergilerin yasallığı ilkesi gereği, her vergilendirme işleminin temelinde bir yasa hükmü bulunmalıdır. İnceleme raporuna dayalı vergilendirmede “*nedensellik ilişkisi*” inceleme raporunun “**önerme**” niteliğidir. Önerme vergi yönetimince “**vergileme**” olarak algılanmaktadır. Önerme “**soyut**” vergileme ise “**somut**” bir işlemdir. **Vergilendirme somut olması nedeniyle mutlaka hukuka uygun olmalıdır. Hukuka uygun olup olmadığına açılan davalarda idari yargı karar verecektir.**

5. **Vergi İncelemesi İle Tespit ve İddia Edilen Matrah Farkı, Takdir Komisyonu Kararı İle Takdir Edilen Matrah Farkı İle Aynı Hukuki Statüde Değerlendirilmemeli, Hukuki Statü Aynı Kabul Edilse de İspat ve Gerekçe Farklılıkları Bulunduğu Göz Ardı Edilmemelidir**

Masa başında, kapalı kapılar ardında yapılan, mükellefin aktif olmadığı bir sürecin yansıması olan Takdir Komisyonu kararları ile bir uğraş sonucu ortaya çıkan Vergi İnceleme Raporlarına aynı önem atfedilemez.

Vergilendirme “*tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil*” olmak üzere dört aşamada tamamlanmaktadır. Tarh işlemi “*vergiyi doğuran olay*” olması halinde ortaya çıkmaktadır. **Vergi inceleme elemanı inceleme raporunda “vergiyi doğuran olay”ın mevcut olduğunu ileri sürmekte vergi yönetimini tarh işlemi için harekete geçirmektedir.** Her vergiyi doğuran olayda bir vergi mükellefi mevcuttur ve her vergiyi doğuran olay kanuni bir kural sonucudur. **Vergi inceleme elemanı vergiyi doğuran olayın hangi hukuki durumdan kaynaklanmakta olduğunu göstermek zorundadır. Vergi İnceleme Raporu, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğunu tespit ve ortaya koymak için düzenlenir.** Vergi yükümlüsü tarh işleminden bir bildirimle (tebliğ) haberdar edilir. Tebliğ mutlaka yazılı olmalıdır. Zira tebliğ vergi yükümlüsü için hukuki bir sonuç doğurmaktadır.

Tarh, tebliğ aşamalarını “*tahakkuk*” tamamlamaktadır. Tahakkuk ödenmesi gereken verginin ödenme aşamasıdır. Artık ortada ödenmesi gereken bir vergi borcu mevcuttur. Vergi borcunun kesinleşmesi vergi yükümlüsünün vergi borcunu kabullenmesiyle mümkündür. Vergi yükümlüsüne yargı yolu her zaman açıktır. Vergi borcu yargı kararı ile kesinlik kazanmaktadır. **O halde, ortada bir tebliğ bulunması, tebliğ edilen belgede vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğunu somut olarak ortaya konmadığı sürece, vergilendirmenin diğer aşamalarına geçilmesini de hukuka aykırı hale getirir.**

Vergi denetimi güvenli bilgiye ulaşmak için yapılır. Vergilemede her zaman olmasa da zaman zaman vergi yükümlüsü açısından ya da vergi yönetimi açısından hatalar yapılabilmektedir. Vergilemede asıl olan vergilemenin kanunlara uygun yapılmış olmasıdır. Ama bazı hallerde bilerek ya da bilmeyerek kanunlara uymayan vergilemelere rastlamak mümkündür. **Vergi incelemesi, vergilemenin kanunlara uygun olarak yapılıp yapılmadığını araştırma olayıdır.** Vergi inceleme elemanının inceleme sırasında yararlandığı ölçüt vergi kanunlarıdır (Kanunlar izin verdiği ölçüde ayrıca kanun, tüzük, yönetmelik, özelge, sirküler).

Vergi incelemesi, “*ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” şeklinde tanımlandığına göre, vergi incelemesi, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun sağlanmasına yönelik tedbirleri de kapsar. Vergi incelemesi, amacı ve sınırları önceden belirlenmiş bir vergi hukuku müessesesidir.

2365 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinin birinci fıkrasında vergi incelemesinin tanımı, dar bir anlayıştan hareketle sadece defter, hesap ve kayıtlara dayandırılmıştı. Yapılan değişiklik ile söz konusu fıkrada yer alan “*Defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak*” şeklindeki sınırlayıcı ifade madde metninden çıkarılmak suretiyle vergi incelemesinin kapsamı genişletilmiştir. **Yeni hüküm ile incelemeye yetkili olanlar, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespitine**

yönelik çalışmalarında, ekonomik gerçekleri de dikkate almak suretiyle her türlü delili değerlendirme yetkisine sahip kılınmışlardır ¹⁴.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi yalnızca, vergi kayıp ve kaçacağını tespit etmeye yönelik değildir. İncelemede, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. **Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesinin yanı sıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler.** Vergi incelemesinin defter ve belgelerle sınırlı olmadığı yönündeki düşünce, 2365 sayılı Kanunla VUK'nun 134'ncü maddesinde yapılan değişiklikle kanuni hale getirilmiş; karşı görüş ve yorumlara son verilmiştir. Değişiklikten önceki hükümde, *“Vergi incelemesinden maksat; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak...”* şeklinde başlayan ibare farklı yorumlara yol açıyor; incelemenin defter, hesap ve kayıtlarla” sınırlı olması gerektiği ileri sürülebiliyordu. Yapılan değişiklikle bu konudaki uyuşmazlık, hiçbir tartışmaya yol açmayacak şekilde hükme bağlanmıştır. **Öte yandan, vergi inceleme elemanları, incelemeye tabi tuttukları mükellef veya sorumlunun, vergiyi doğuran olay veya hukuki durum bakımından ilişkisi bulunduğu kişi ve kuruluşların da işlemlerini inceleyebilir ve beyan dışı bırakılmış bir tutarın bulunup bulunmadığını araştırabilirler.**

VUK'nun 137. maddesinde yer alan, *“Bu Kanun’a veya diğer Kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler.”* hükmü vergi incelemesinin hukuki dayanağını oluşturmaktadır. Vergi incelemesi o kadar önemli bir hale gelmiştir ki 6009 Sayılı Kanun ile VUK'nda tarhiyat işleminin ön işlemi niteliğinde olan vergi incelemesi konusunda önemli değişiklikler getirilmiştir.

Vergi incelemesi, bir iş, bir görev, bir fonksiyondur. Bu görev, vergi toplama faaliyetinin önemli bir parçasıdır. Her kamu görevi gibi, bu görevin yerine getirilmesi devlet gücünün kullanılmasını gerektirir. *“Yetki”* devlet gücünü (iktidarını) kullanma hakkıdır. Ancak bu hak, özel hukukta olduğu gibi, hak sahibinin (hukuk çerçevesinde) dilediği gibi kullanabileceği bir yetki değildir. **Kamu hukukunda “yetki” istenildiği gibi kullanılacak bir hak değil, yükümlülüktür. Ödevdir.**

Bu anlamda görev (fonksiyon) objektif olarak görülen ifa edilen bir iştir. Bu işin etken (aktif) özneye göre görünümü *“yetki”*, pasif (edilgen) özneye göre görünümü ise *“ödev”*dir. Ödev ise, yapılması yerine getirilmesi zorunlu olan bir davranıştır. Görüldüğü gibi *“yetki”* ve *“ödev”* görev madalyasının iki yüzüdür. Bu bakımdan yetki iki yüzü keskin kılıç gibidir. Yani görevin gerektirdiği yetkiyi kullanmamak da, görevin gereğini aşar bir şekilde kullanmak da görevliyi sorumlu kılar.

Yetkinin kaynağı mevzuattır. Mevzuat, Anayasa'yı ve yasama organınca çıkarılan kanunlar ile bunlara dayanılarak yapılan idari düzenlemeleri (tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge v.s.) ifade eder. Yetkiyi kullanacak makam veya kişi kanunla belirlenir. Yetkinin maddi sınırlarını görevin niteliği belirler. Yetkinin hukuki sınırları, kullanım tarzı ve usulü ise mevzuat tarafından belirlenir. Örneğin, vergi incelemeleri sırasında *“arama”* yetkisi vardır. Ancak bu yetkinin *“sulh yargıcının kararına”* dayanması gerekir (VUK Md. 142). Sulh Hâkiminden karar almadan arama yapan bir inceleme elamanı, yetkisiz iş yapmıştır. Bu nedenle sorumlu olur.

¹⁴ 143 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Vergi inceleme **görevinin** tanımı VUK 134. md.de yapılmıştır. Kanun bu görevin ifası için inceleme elamanına bir dizi yetki tanımıştır. Bunlar başlıklar halinde aşağıda sıralanmıştır.

- Yoklama (VUK 127 ila 133)
- Bilgi isteme (VUK 148)
- Tutanak alma (VUK 141-148)
- Defter ve belge ibrazını isteme (VUK 256)
- Mükelleften izahat (açıklama) isteme (VUK 257)
- İşyerini gezme, görme, tespit yapma (VUK 257)
- Mükelleften çalışma yeri isteme (VUK 257)
- İşletmede envanter yapma (VUK 134)
- Arama yapma (VUK 142-147)
- Teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk için vergi dairesinden talepte bulunma (6183 S. Kanun Md. 9, 13, 17)
- Vergi tarhi ve ceza kesimi için vergi inceleme raporu yazma (VUK 35, 364, 366)
- Vergi suçu raporu yazma ve savcılığa bildirme (VUK 367)

O halde tüm bu yetkilere sahip inceleme elemanlarının, yukarıda açıkladığımız şekilde düzenledikleri Vergi İnceleme Raporları ile bir sayfada üç satırdan ibaret, genel / basmakalıp ifadeler içeren, dayanağı kanun hükümlerini bile belirtmeyen Takdir Komisyonu kararları aynı hukuki öneme ve delil değerine sahip değildir.

VUK'nun 75. maddesi, “72'nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir” hükmü ile Takdir Komisyonuna, vergi inceleme elemanlarına verdiği yetkiyi tanıdığına göre, Takdir Komisyonu kararının aynı hukuki kategoriye girmesi için komisyonun bu yetkileri kullanmış, aslında bu görevleri yerine getirmiş ve bir “çaba” göstermiş olması gerekmektedir. Bu şartları taşımayan Takdir Komisyonu Kararı hukuka aykırıdır ve bunu dayanak alınarak yapılan cezalı tarhiyatta bu nedenle hukuka aykırı hale gelmiştir.

VUK'nun 72/1. maddesine göre, “*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*” kurulan ve 74. maddesine göre görevi

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

Olan Takdir Komisyonunun, sırf 74. maddede “*Yetkili makamlar tarafından istenilen **matrah***” hükmünde matrah kelimesi kullanıldı diye 75. maddedeki yetkileri kullanmadan, bir **kıymet** veya **gelir** olarak değerlendirilemeyecek alanlarda matrah takdir etmesi hukuki değildir. Vergi matrahı, kıymet veya gelire bağlı değilse (**ki olayımızda söz konusu olan KDV, teslim veya hizmete bağlı bir muamele vergisi olduğundan bu sınıfta değildir**) vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tespit edilmeden, vuku bulmuşsa istisna hükümleri irdelenmeden gerçekleştirilen takdir, ağır hukuka aykırılıklar içeriyor demektir.

III. SONUÇ ve GÖRÜŞÜMÜZ

Danıştay'ın bir kararında¹⁵;

"... Türk vergi sistemi, esas olarak maddi olay ve delillerle elde edildiği saptanan kazanç ve iratların beyan ve vergilendirilmesini öngören bir sistemdir. Bu sebeple, gerek ikmalen ve gerek re'sen tarhlarda, öncelikle vergi mevzuuna giren veya vergilendirme dışında bırakılan kazanç ve iratların maddi olaylar ve delillere dayalı olarak ortaya konulmasını amaçlayan usul ve esaslar vergi kanunlarında açıklıkla düzenlenmiştir. Kanaate ve varsayıma dayalı vergilendirme yapmak sistemin özüne aykırıdır. ..."

şeklinde ifade edildiği üzere vergilendirmede asıl olan beyan olup, ikmalen ve re'sen tarhiyatlar mükellefin doğru beyanda bulunması için sistemin güvenlik mekanizması olmaları yanında beyanın gerçeği yansıtmaması durumunda Hazine zararını karşılamayı da amaç edinirler.

Dolayısıyla bu iki tarhiyat türü de beyana dayalı sistemin anomalisi olarak değerlendirildiğinden, yapılmalarına dayanak olan hazırlayıcı / ön işlemin de öncelikle vergi mevzuuna giren veya vergilendirme dışında bırakılan işlem ile ilgili maddi olaylar ve delillere dayalı olarak ortaya konulmasını sağlıyor ve Kanunlar ile bu amaçla düzenlenmiş usul ve esaslara uygun düzenlenmiş olması gereklidir.

Günümüzün gelişen koşulları, insan kaynağı ve teknolojik imkanları dikkate alındığında takdir ve Takdir Komisyonu köhnemiş bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır. Üçü idareden olmak üzere toplam beş kişiden oluşan Komisyonların oluşturulmasında Kanun bir liyakat veya kariyer ölçütü getirmemiş olup, vergi idaresinin çok sayıda vergi inceleme elemanı kadrosu bulunması, bu kadroların sınavlarla oluşturulması, meslek iç eğitim ve yetiştirilme süresi sonunda yeterlilik sınavına tabi tutulması karşısında bu konuda bir ölçüt bulunmadan oluşan Komisyonlarca verilen kararların vergi inceleme elemanları tarafından konuya odaklanılarak bir emekle oluşturulmuş Vergi İnceleme Raporları ile aynı zeminde değerlendirilmesi akla uygun değildir.

Hele ki Takdir Komisyonlarının kendilerine tanınmış vergi incelemesi yetkisini dahi kullanmadan ve mükellefe dinlenme / kendisini ifade etme imkânı tanımadan çalışıyor olması bir anlamda bireye savunma hakkı tanınmadan işlem yapılması dolayısıyla görüşümüze göre bunları daha en başından hukuka aykırı hale getirmektedir.

Vergi inceleme sürecinden Tutanaklar, dinlenme, tarhiyat öncesi uzlaşma gibi olanaklar bireye tanınırken, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen Raporlar Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından irdelenirken Takdir Komisyonu kararlarının bu süreçten geçmeden doğrudan bir idari işleme esas alınması, bireyin zorunlu olarak yargısal sürece başvurusu nedeniyle yargıda gereksiz iş yükü oluşturulması konunun bir diğer boyutudur.

İdare'nin takdire sevk uygulaması, zaman baskısından kurtulmak için olsa da çoğu kez sahip olduğu yetkilerin yüklediği görevlerden kaçınması anlamına gelebilmektedir. Malumun ilamı sayılacağından, burada açıklanma çabasına girilmeyecek idarenin kanuniliği ilkesi, hem idarenin kanunla kurulacağı ve hem de tüm iş ve işleyişinde kanunlara uygun davranması gerekliliğini belirtmektedir. Aynı zamanda bu ilke idarenin işlemlerinin kanuna uygun olduğu gibi bir karine de içermektedir. Ancak bu tür uygulamalarda söz konusu karineyi öne sürerek dahi olsa bu şekilde işlem yapılması Hukuk Devleti ilkeleri ile örtüşmemektedir.

¹⁵ Danıştay 9. Daire, 17.11.2021, E:2018/2903 K:2021/5505. Kararın tam metni ŞENTÜRK Hukuk Bürosu LinkedIn sayfasında yer almaktadır.

Dolayısıyla son tahlilde Takdir Komisyonlarının hiçbir istisna gözetilmeksizin her vergi türü ve her maddi olgu için vergi matrahı takdir etmelerine izin veren Kanun hükümleri değiştirilmeli, bu konuda münhasıran vergi incelemesi şartı getirilmelidir.

Bu anlamda Takdir Komisyonlarının sadece servetleri değerlendirme anlamında bir işlevi olabilirse de günümüz yaşam ve hukuk düzeninde bunlar için dahi lisanslı (örneğin gayrimenkuller için değerlendirme şirketleri, şirket değeri için bağımsız denetim şirketleri gibi) kuruluşlar olduğu dikkate alındığında bunun dahi gerekliliği tartışmaya açıktır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Stj. Av. Ege ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.