

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
TAKDİR KOMİSYONLARININ ROLÜ VE ÖNEMİ**

Müberra ŞENGÜL

**Danışman
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ**

İZMİR - 2018

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Müberra ŞENGÜL
Öğrenci No : 2014800436
Tez Başlığı : Türk Vergi Sisteminde Takdir Komisyonlarının Rolü ve Önemi

Savunma Tarihi : 16.11.2018
Danışmanı : Prof.Dr.Yusuf KILDİŞ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Yusuf KILDİŞ	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Ahmet ÖZEN	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr.Engin HEPAKSAZ	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

İmza




Müberra ŞENGÜL tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği ☒ / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Sisteminde Takdir Komisyonlarının Rolü ve Önemi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Müberra ŞENGÜL

İmza

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Sisteminde
Takdir Komisyonlarının Rolü ve Önemi
Müberra ŞENGÜL

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Vergi, kamu harcamalarının karşılanması ve gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Verginin tarh edilmesi, tahsilatının gerçekleştirilmesi devletin görevlendirdiği vergi idareleri tarafından yürütülmektedir. Söz konusu süreç içerisinde vergi idareleri ile mükellefler arasında özellikle vergi matrahının belirlenmesiyle alakalı olarak uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu açıdan takdir komisyonları vergi incelemesinin yapılması, vergi matrahının belirlenmesi açısından oldukça önemli bir görev üstlenmektedir.

Takdir komisyonlarının ülkemizde yüklendikleri görevlerin ve sahip oldukları yetkilerin anlaşılması mükellefler ile vergi idarelerinin yaşadıkları sorunların azaltılması ve böylece vergi gelirlerinin artırılması açısından oldukça önemlidir. Bu kapsamda bu çalışmanın amacı, Türk vergi sisteminde takdir komisyonlarının rolü ve öneminin anlaşılması ve bu doğrultuda vergi sisteminde ortaya çıkan sorunların tespiti ve çözüm önerilerinin ortaya konulmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Mükellef, Vergi, Takdir Komisyonu

ABSTRACT

Master's Thesis

The Role And Importance Of The Appreciation Commissions In Turkish Tax System

Müberra ŞENGÜL

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Program of Financial Law

Tax is very important in terms of meeting public expenditure and ensuring justice in the distribution of income. The assessment and collection of the tax is carried out by the tax administrations appointed by the state. Disputes can arise between tax administrations and taxpayers in the mentioned period, especially in relation to the determination of tax base. In this respect, the tax inspection of the tax commissions is a very important task in determining the tax base.

Understanding the duties and powers of appreciation commissions installed in our country is very important in terms of reducing the problems experienced by taxpayers and tax administrations and thus increasing their tax revenues. In this context, the aim of this study is to understand the role and importance of the appreciation Commission in the Turkish tax system and to determine the problems that arise in the tax system and propose solutions.

Keywords: Tax Payer, Tax, Appreciation Commission

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
TAKDİR KOMİSYONLARININ ROLÜ VE ÖNEMİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x

GİRİŞ	1
-------	---

**BİRİNCİ BÖLÜM
İDARENİN TAKDİR YETKİSİ VE TAKDİR KOMİSYONLARININ
TARİHÇESİ**

1.1. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ KAVRAMI	2
1.1.1. Hukukta Takdir Yetkisi	2
1.1.2. İdare Hukukunda “İdarenin Takdir Yetkisi”	3
1.1.2.1. İkincil (Tali) Hukuk Kaynaklarında Yer Alan Tanımlar	3
1.1.2.2. Pozitif Hukukta İdarenin Takdir Yetkisi ve Özellikleri	5
1.1.2.3. Takdir Yetkisinin Özellikleri ve Tanımlanması	6
1.2. TAKDİR YETKİSİNE ATFEDİLEN ÖZELLİKLER	7
1.2.1. Tercihle Bulunma Yetkisi	7
1.2.1.1. “Tercihle Bulunma” Özelliğinin Normlar Hiyerarşisi	
Karşısındaki Konumu	7
1.2.1.2. Tercihle Bulunmanın Üst Normu Uygulamak Suretiyle Yeni Bir	
Norm Yaratma Olup Olmadığı	9
1.2.2. Norma Dayalı Olma	9
1.2.2.1. Takdir Yetkisinin Norm Katmanları Arasında Boşluk Bulunması	
Halinde Ortaya Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu	9
1.2.2.2. Norma Dayalı Olma Özelliğinin Sonuçları	10

1.2.3. Normun Amacına Ulaşmadaki Belirsizlik	10
1.2.3.1. Normun Amacı	10
1.2.3.2. Normun Amacının Belirlenmesi ve Yorum Sorunu	11
1.2.3.3. Takdir Yetkisinin Varlığının Saptanması Ve Normun Amacı	12
1.2.4. Yargısal Denetimin Yerindeliği Kapsamaması	12
1.2.4.1. İdari Yargı Denetiminde Sınırlar	13
1.2.4.2. Yerindelik Denetimi Yasağı Ve Takdir Yetkisi	13
1.3. DÜNYADA TAKDİR KOMİSYONU TARİHÇESİ	13
1.3.1. Amerika'daki Uygulama	14
1.3.2. Avrupa'daki Uygulamalar	14
1.3.3. Diğer Ülkelerde Uygulamalar	23
1.4. İDARİ İŞLEM TEORİSİ	24
1.4.1. Yetki	24
1.4.2. Şekil	25
1.4.3. Sebep	26
1.4.4. Konu	26
1.4.5. Amaç	27

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE TAKDİR KOMİSYONU

2.1. TAKDİR KOMİSYONLARININ KURULUŞU	28
2.2. TAKDİR KOMİSYONU ÜYELERİ	28
2.2.2. Üyelerin Nitelikleri	30
2.2.3. Üye Yemini	31
2.3. KOMİSYONUN GÖREVLERİ	31
2.3.1. VUK m.72/I Uyarınca Kurulan Takdir Komisyonlarının Görevleri	33
2.3.2. VUK m.72/II Uyarınca Kurulan Takdir Komisyonlarının Görevleri	36
2.4. KOMİSYONUN YETKİLERİ	36
2.4.1. Yer Bakımından Yetki	38
2.4.2. Konu Bakımından Yetki	38
2.4.3. Zaman Bakımından Yetki	39

2.4.4. Bilirkişiye Başvurma Yetkisi	41
2.5. TAKDİR KOMİSYONLARININ ÇALIşMA USUL VE ESASLARI	42
2.6.TAKDİRE SEVK YAPILAN DURUMLAR	45
2.6.1 Mükelleflerin Beyannamelerini Vermemesi / Eksik Beyanda Bulunması	
Halinde Takdire Sevk	46
2.6.2 Zamanaşımını Durdurmak Maksadıyla Yapılan Takdire Sevk İşlemleri	46
2.6.3. Sahte Belge Kullanımında Takdir Komisyonuna Sevk	47
2.6.4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Gayrimenkullerin Rayiç	
Bedellerinin Tespitinde Takdir Komisyonuna Sevk	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TAKDİR KOMİSYONU KARARLARI VE ÖZELLİK ARZ EDEN UYGULAMALAR

3.1. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARININ ÖZELLİKLERİ	52
3.2. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ	56
3.2.1. Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı	57
3.2.2. Takdir Komisyonu Kararlarının İdari İşlem Vasfı Sorunu	58
3.2.2.1. Tek Yanlılık	59
3.2.2.2. Kanunilik	60
3.2.2.3. İcrailik	60
3.2.2.4. Takdir Komisyonu Kararlarının Delil Olma Durumu	61
3.3. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARININ UYUşMAZLIK KONUSU YAPILMASI	65
3.3.1. Komisyon Kararlarının Dava Edilebilirliğı	65
3.3.2. Açılacak Davada Hasım	68
3.3.3. Dava Açma Süreleri	70
SONUÇ	72
KAYNAKÇA	77
EKLER	

KISALTMALAR

KDV	katma değer vergisi
s.	sayfa
ss.	sayfadan sayfaya
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
VUK	vergi usul kanunu



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Takdire Sevk Fişi Örneği s. 43

Şekil 2: Takdir Komisyonu Kararı Örneği s.55



GİRİŞ

Vergi, kişiler ve devlet arasında ortaya çıkan bir borç alacak ilişkisini ifade etmektedir. Söz konusu ilişki, taraflara bazı sorumluluklar yüklemekle beraber, bazı haklar da vermektedir. Vergi ilişkisi içerisinde mükellefler haksızlığa uğradıklarını düşünmekte ise yargı yoluna başvurabilirler. Bununla birlikte devlet yerine hareket etmekte olan kamu kurumları da vergi alacaklarını eksiksiz ve tam zamanında tahsil etmek durumundadırlar.

Türkiye’de vergi sistemi genel olarak mükelleflerin kendi vergi matrahlarını vergi dairelerine bildirmesi üzerine kurulur. Bu durum “beyan esası” kavramıyla ifade edilmektedir. Bu kavrama göre vergi mükellefi, vergi matrahını en doğru biçimde hesaplayabilecek kişi olmaktadır. Bununla birlikte mükellefin dürüst davranarak doğru matrahı sunup sunmadığının araştırılması için de bazı yöntemlerde söz konusu olmaktadır.

Vergi kaçırılmasının önlenmesi ve devlet gelirlerinin korunması adına vergi sistemi içerisine yerleştirilen takdir komisyonları, 213 Sayılı V.U.K’nun 74.maddesindeki görevleri dolayısıyla yazılı inceleme yapma yetkisine sahiptirler. Takdir komisyonları, mükelleflerin vergisini ödeyeceği matrahı tespit etmekle beraber vergiyle ilgili birçok önemli görevi de üstlenmektedir. Bu durum takdir komisyonlarının aldıkları kararların yasal açıdan değerlendirilmesini önemli hale getirmektedir.

Vergi uygulamalarının anlaşılması, takdir komisyonlarının yetkilerinin belirlenebilmesi ve mükellef haklarının korunması açısından takdir komisyonlarının görev ve yetkilerinin incelenmesi oldukça önemli olmaktadır. Bu açıdan çalışmanın birinci bölümünde idarenin takdir yetkisi ve takdir komisyonu tarihçesi, çalışmanın ikinci bölümünde ise Türkiye’de takdir komisyonu incelenmiştir. Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise takdir komisyonu kararları ve özellik arz eden uygulamalar konusuna yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARENİN TAKDİR YETKİSİ VE TAKDİR KOMİSYONLARININ

TARİHÇESİ

1.1. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ KAVRAMI

İdarenin takdir yetkisi kavramı bu bölümde hukukta takdir yetkisi ve idare hukukunda “idarenin takdir yetkisi” kavramları altında ele alınacaktır.

1.1.1. Hukukta Takdir Yetkisi

Hukukta takdir yetkisi unsurunun ifade edilebilmesi ile tanımlanabilmesi açısından temel nokta bu kavram içerisinde yer alan kelimelerin dil içerisindeki kullanımlarıdır. Bu açıdan kelimelerin iki türlü kullanımları bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, günlük hayatta konuşma sırasında kullanımken, ikincisi ise, toplumda bir zümrenin (bilim adamları, hukukçular, iş adamları gibi) gereksinimlerini karşılamak maksadıyla oluşan “özel dil”lerdeki kullanımıdır¹. Bu açıdan hukuk dili de özel bir kullanım dili olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuk dilinde de “takdir yetkisi” kavramını yalnız tek bir tanımda ifade etmek olanaksızdır. Bunun nedeni ise hukuk dilinin içerisinde de alt özel dillerin bulunmasıdır².

Takdir yetkisi kavramının hukuk dilinde farklı biçimlerde kullanımları olmakla beraber bu kavramla alakalı olarak genel sınıflamalara bağlı olarak tanımlamaların da yapıldığı gözlemlenmektedir. Söz konusu tanımlama biçimi hukuk felsefesi kapsamına girmektedir. Literatürde bu kapsamda tanımlama yapanların Rosenberg ile Dworkin olduğu görülmektedir. Dworkin takdir yetkisi kavramının günlük yaşamda yalnızca tek bir formda kullanılması durumunda bir anlamı olabileceği üzerinde durarak konuyu açıklamaktadır. Bu açıdan belli bir iktidar veya otorite tarafından konulan belli kurallar ya da standartlara göre karar vermekle sorumlu olunması “takdir yetkisi” kavramını açıklayacaktır. Ancak takdir yetkisi kavramının tam anlamı ise bu kavramın yararlanıldığı alanın niteliklerine göre

¹ Yasemin Işıktaç, ve Sevtap Metin, **Hukuk Metodolojisi**, İstanbul, Filizkitabevi, 2003, s. 63.

² Sevtap Metin, **Hukuk Normunun Yorumu**, (Doktora Tezi), İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s. 25.

değişmekte ve bu alana göre bir sınıflama yapılması gerekmektedir. Dworkin takdir yetkisi kavramının iki biçimde kullanımı olduğunu ifade etmektedir. Bu kullanımlardan ilki “zayıf anlamda takdir yetkisi” iken, bu kullanımlardan ikincisi ise “güçlü anlamda takdir yetkisi”dir³.

Zayıf anlamda takdir yetkisi kavramı kendini iki formda ortaya koyabilmektedir. Bunlardan ilki, birinin uygulaması gereken kurallar veya standartları olması gerektiği biçimde uygulayamaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda uygulayıcının değerlendirilmesine gereksinim duyulur⁴.

Güçlü anlamda takdir yetkisi ise, birinin başka bir otorite tarafından konulan kuralları veya standartları uygularken alınan kararın bir organ ya da makam tarafından denetime tabi olmadığı halleri değil; birinin farklı bir otorite tarafından konulan kurallara veya standarda bağlı olmadığı durumu ya da değerlendirmede bulunma zorunluluğunun olduğu hali ifade etmektedir⁵.

1.1.2. İdare Hukukunda “İdarenin Takdir Yetkisi”

İdare hukukunda “idarenin takdir yetkisi” bu bölümde, ikincil (tali) hukuk kaynaklarında bulunan tanımlar, pozitif hukukta idarenin takdir yetkisi ve özellikleri ile takdir yetkisinin özellikleri ve tanımlanması başlıkları altında ele alınacaktır.

1.1.2.1. İkincil (Tali) Hukuk Kaynaklarında Yer Alan Tanımlar

İkincil (tali) hukuk kaynakları kapsamındaki tanımların doktrindeki tanımlar ile diğer ikincil hukuk kaynaklarında yer alan tanımlar şeklinde ifade edilmesi mümkündür.

Doktrin kapsamında idarenin takdir yetkisiyle alakalı pek çok tanım bulunmaktadır. Bu açıdan bu tanımlardan birinde idarenin takdir yetkisi, idarenin yasal açıdan birbirlerine denk birçok seçenek arasından en makul gördüğü seçimi

³ Ronald.M. Dworkin “The Model of Rules”, *The Univesity of Chicago Law Review*, Vol.35, No.1, autumn 1967, pp. 14-46 akt. Jülide Gül Erdem, **Danıştay Kararları Işığında İdarenin Takdir Yetkisi Kavramı**, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2013, s. 11.

⁴ Erdem, s. 11.

⁵ Erdem, s. 11.

yapabilme olanağı olarak ifade edilmiştir. Farklı bir tanımda ise idarenin takdir yetkisi, hedefe erişebilmek için var olan araçlar arasında tercihte bulunmak olarak belirtilmiştir. İdarenin takdir yetkisi, bir durum karşısında karar alınırken takip edilecek yöntem daha evvelden bir yasa ile kısıtlanmamışsa idarenin çözüm yolları içerisinde istediğini tercih edebilmesi olarak açıklanmıştır⁶.

İdarenin takdir yetkisi Türk İdare Hukuku kapsamında pek çok farklı tanımda ele alınmıştır. Karatepe⁷ takdir yetkisini, bir yasa kapsamında evvelden belirlenmeyen birden fazla yöntem içerisinde istediği seçme özgürlüğü olarak ifade etmiştir. Gerçek⁸ ise takdir yetkisini, bir yasa ile idarenin belli bir doğrultuda karar verme zorunluluğunun bulunmadığı hallerde, birçok seçenek arasından idarenin makul gördüğü birini seçebilme özgürlüğü olarak tanımlamıştır.

Türkiye’de hukuk sistemi kapsamında yapılmış tanımların bazılarında bu kavram daha sadeleştirilmiştir. Bu açıdan idarenin takdir yetkisi, idarenin bir konuyla alakalı karar alma ya da almama ya da birçok karar kapsamında seçim yapma olanağı olarak ifade edilebilecektir. Bunun dışında takdir yetkisinin özgürce karar alabilme yetkisi olarak tanımlanması da mümkün olmaktadır⁹.

Yapılan tanımlamalar kapsamında takdir yetkisi kavramında üç tane niteliğin olduğu görülmektedir. Bu niteliklerin şu şekilde ifade edilmesi mümkündür:¹⁰

1. Takdir yetkisinin yalnızca yasalar tarafından düzenlenen konularla alakalı kullanılabilmesi,
2. Hukuk kurallarının düzenlediği konuyla alakalı olarak olasılıkları içerecek biçimde düzenlemeler yapmamış olması ya da bazı alanlarla alakalı olarak eksik düzenleme veya boş düzenleme yapmış olması,
3. Hukuk kuralları tarafından tespit edilen sınırlar kapsamında idareye birçok seçenek içerisinde en makul gördüğünü seçebilme yetkisinin tanımlanmış olması.

⁶Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 21.

⁷Şükrü Karatepe, “İdarenin Takdir Yetkisi”, **Türk İdare Dergisi**, Eylül 1991, Yıl:63, S:392, ss.63-121, s. 71.

⁸Adnan Gerçek, **“Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”**, Ankara, 2006, s. 14

⁹Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003, Cilt:1, s. 818.

¹⁰Cemil Kaya, “İdarenin Takdir Yetkisi Ve Yargısal Denetimi”, **Nuri Çelik’e Armağan**, İstanbul, 2001, Cilt:1, ss .251-283, s. 257.

Yukarıda ifade edilen tanımlarının dışında Türk Hukuku kapsamında farklı tanımlar da bulunmaktadır. Bu açıdan Türk doktrininde genel olarak ifade edilen tanımlamalardan farklılık arz eden bir tanım kapsamında takdir yetkisi, yasa koyanlarca boş bırakılan tutum şartlarını tespit etme yetkisi ile özgürlüğü olarak ifade edilmiştir¹¹.

Takdir yetkisi konusu doktrin dışında diğer ikinci hukuk kaynakları kapsamında da tanımlanmıştır. Bu kapsamda R(80)2 sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı üzerinde durmak yarar sağlayacaktır. Bu düzenleme kapsamında takdir yetkisi, herhangi bir idare kararının dışındaki konuyla alakalı olarak idareye belli ölçütler içerisinde özgürlük tanıyan, kanuni açıdan alınabilir kararlar içerisinde makul görüneni tercih etme imkanı tanıyan yetki olarak ifade edilmektedir¹².

Yargı kararlarının takdir yetkisi kavramıyla alakalı olarak üzerinde durduğu öğelere ikincil hukuk kaynakları bakımından ele almak yerinde olacaktır. Fakat erişilen kararlar kapsamında direkt olarak bu kavramla alakalı olarak bir tanımlama yapılmamıştır. Takdir yetkisi kavramı Danıştay 5. ve 8. Daireleri tarafından dolaylı olarak ifade edilmiştir¹³.

1.1.2.2. Pozitif Hukukta İdarenin Takdir Yetkisi ve Özellikleri

1982 Anayasası kapsamında takdir yetkisi kavramı 125. maddenin (07.05.2010- 5982 sayılı Yasanın 11. Maddesi ile değişiklik) 4. fıkrasında ele alınmaktadır. Takdir yetkisi kavramı Anayasa açısından bir norma dayanması gerekmektedir. Söz konusu normlar şu şekilde ifade edilebilir¹⁴:

- Anayasa'nın 8. Maddesi; burada yürütme yetkisinin Bakanlar kurulu ve Cumhurbaşkanı tarafından kullanıldığı ifade etmektedir.

¹¹Metin Günday, "1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara, 1-4 Mayıs 1990**, Birinci Kitap, s.145-146.

¹²Onur Karahaoğulları, "İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:45, S:1-4, 1996, ss.323-337, s. 327.

¹³Danış. 5.Daire E:1993/4248, K:1993/3874; Danıştay. 8.Daire E:1996/2550, K:1997/1937.

¹⁴Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 7. Bası, Ankara, 2003, s. 42.

- Anayasa'nın 115. Maddesi; kanun uygulanışını ve düzenlemeler kapsamında emrettiği unsurlarının uygulayışını ortaya koymak maksadıyla Bakanlar Kurulu'nun tüzük çıkarabileceği ifade edilmektedir.
- Anayasa'nın 124. Maddesi; Bakanlıklar, Başbakanlık ile kamu tüzelkişileri görev tüzüklerin ve kanunların yürütülmesi açısından yönetmelikler çıkarabilmektedirler.
- Anayasa'nın 124. Maddesi; "Kanuni İdare İlkesi"

Yukarıda ifade edilen hükümlere göre, idarenin belli bir süreci sürdürebilmesi için sürdürülen faaliyetin kanuni normlarla düzenlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan idarenin yasal dayanağının olması gerekmektedir. Ancak istisnai durum da olsa kanun yerine Anayasa düzenlemelerine bağlı olabilecektir¹⁵.

İfade edilen öğelerin Anayasanın 125/1. Maddesinde bulunan "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" düzenlemesiyle birlikte ele aldığımızda ikinci bir nitelik ortaya çıkmaktadır. Bu nitelik ise, takdir yetkisi kapsayan idari işlemlerin de idarenin yargısal denetimi kapsamında olacağıdır. Fakat burada anlatılmak istenen yerindeliğin denetimi değildir¹⁶.

1.1.2.3. Takdir Yetkisinin Özellikleri ve Tanımlanması

Takdir yetkisi kavramı hukuk ve ikincil hukuk kaynakları kapsamında ele alınarak tanımlanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda ele alınan tanımlardan hareketle bu kavramın özelliklerinin şu şekilde sıralanması mümkündür¹⁷:

- Takdir yetkisi, yapısal açıdan idarenin birçok işlemde birini seçme yetkisidir.
- İdarenin takdir yetkisinin temeli kesinlikle yasal düzenlemelerden gelmelidir.

¹⁵ 1982 Anayasası madde 107, madde 121-122.

¹⁶ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 228.

¹⁷ Oytun Canyaş, **Vergi İdaresinin Saptanması**, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara ,2011 , s. 21-22.

- Takdir yetkisi, normun neticeye erişmesinin olası olmadığı durumlarda geçerlidir.
- Takdir yetkisine dayanan idare işlemlerin yerindeliği yargı mercilerince denetime tabi tutulamaz.

1.2. TAKDİR YETKİSİNE ATFEDİLEN ÖZELLİKLER

Bu bölümde takdir yetkisine atfedilen özellikler; tercihte bulunma yetkisi, norma dayalı olma, normun amacına ulaşmadaki belirsizlik ve yargısal denetimin yerindeliği kapsamaması başlıkları altında ele alınacaktır.

1.2.1. Tercihte Bulunma Yetkisi

Tercihte bulunma yetkisinin durumu; tercihte bulunma özelliğinin normlar hiyerarşisi karşısındaki konumu ile tercihte bulunmanın üst normu uygulama suretiyle yeni bir norm yaratma olup olmadığı konularına değinilerek ele alınacaktır.

1.2.1.1. “Tercihte Bulunma” Özelliğinin Normlar Hiyerarşisi Karşısındaki Konumu

Tercihte bulunma özelliğinin normlar hiyerarşisi kapsamında ele alınabilmesi açısından normlar hiyerarşinin ifade edilmesi yerinde olacaktır. Ancak normlar hiyerarşini açıklamadan önce norm kavramı ifade etmek gerekmektedir. Normlar hiyerarşisi teorisine göre norm, olması gereken durum ve olaylara yönelik olarak sahip olunan tutum ve davranışlarını kapsayan irade sunumudur¹⁸. Bu kapsamda hukuk sistemi belli davranış kalıplarını ortaya koyan normlardan meydana gelmektedir¹⁹. Hukuk literatürü kapsamında normlar arasındaki etkileşim normlar hiyerarşisi teorisi kapsamında ifade edilmektedir²⁰. Bu teori kapsamında ülkelerin hukuk sistemlerinin hiyerarşik yapı kapsamındaki normlardan meydana geldiği

¹⁸ Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi**, 7. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s. 303.

¹⁹ Zeki Hafızogulları, **Ceza Normu**, US-A Yayıncılık, Ankara, 1996, s. 33.

²⁰ Yasemin Işıktaç, **Hukuk Normunun Mantıksal Analizi Ve Uygulaması**, 2. Basım, Filizkitapevi, İstanbul, 2004, s.113.

varsayılmaktadır²¹. Bu sebepten dolayı tüm normların geçerli olabilmesi diğer basamaktaki normlardan sağlanmaktadır. Bu süreç kapsamında normlar hiyerarşisinde “n1” pozitif hukuk yapısında var olan tüm normların geçerli olmasını sağlayan en tepedeki normu ifade etmektedir. Buna göre “n2” alttaki normları “n3” ise kendi altındaki normların geçerli olmasını sağlamaktadır. Süreç ise bu düzlemde devam etmektedir²². Söz konusu bu değerlendirme Türk Hukuk sistemin açısından da uygun bir ifadedir. Özellikle 1982 Anayasasının 11. Maddesinde Anayasanın üstünlüğü ile bağlayıcılığı ifade edilmiştir. Normlar hiyerarşinin anayasada yer aldığını gösteren başka unsurlarda bulunmaktadır. Bu unsurlar şu şekilde ifade edilebilir²³:

- Anayasanın 115. Maddesi; bu maddede tüzüklerin kanunların ne biçimde uygulanacağı göstermek maksadıyla ya da kanunların emirlerin yapılmasını zorunlu kıldığını göstermek maksadıyla oluşturulduğu ifade edilmiştir.
- Anayasanın 124. Maddesinde; Oluşturulan kanun ile tüzüklerin uygulamaya konulmasını temin etmek ile bunlara uyulmamasını sağlamak maksadıyla yönetmelikler oluşturulabileceği ifade edilmektedir.
- Anayasanın 123. Maddesinde; idarenin sahip olduğu fonksiyonları yapmak amacıyla uyguladığı eylemler ile idari işlemlerin yasalara dayanması gerektiği üzerinde durulmaktadır.
- Anayasanın 137. Maddesinde; en alt düzeyden en üst düzeye doğru olarak emir, yönetmelik, tüzük, kanun ile Anayasa şeklindeki hiyerarşik sıralamayı vurgulamaktadır.
- Anayasanın 138. Maddesinde; normların hiyerarşik yapıyı ortaya koyması ve normların uygulanabilmesi açısından hakimlerin vicdani kanaatlere, kanuna ve hukuka uygun şekilde davranması gerektiğinden bahsedilmektedir.

²¹ Işıқтаç ve Metin, s. 141.

²² Işıқтаç ve Metin, s. 111.

²³ Canyaş, s. 28.

1.2.1.2. Tercihle Bulunmanın Üst Normu Uygulamak Suretiyle Yeni Bir Norm Yaratma Olup Olmadığı

Hukuki işlemler genel olarak hukuk sùjelerin norm kısıtları içerisinde netice oluşturmaya alakalı olarak irade açıklamaları kapsamında ortaya çıkmaktadır. Buradan hareketle hak sahiplerinin kanuni açıdan netice almak adına yaptıkları irade açıklamaları, anayasa, kanun ile vasiyet birer irade kapsamında olmaktadır. Bu doğrultuda değerlendirildiğinde idari işlemler de hukuki nitelik taşımaktadır. Bu sebepten dolayı idari işlemler, üst düzey normun uygulamaya konulmasıyla birlikte alt düzeyde farklı bir normun oluşumunu sağlayan ifadeler olmaktadır²⁴.

1.2.2. Norma Dayalı Olma

Takdir yetkisi kavramının norma dayalı olma unsuru takdir yetkisinin norm katmanları arasında boşluk bulunması halinde ortaya çıkıp çıkmayacağı sorunu ile norma dayalı olma özelliğinin sonuçları kapsamında değerlendirilecektir.

1.2.2.1. Takdir Yetkisinin Norm Katmanları Arasında Boşluk Bulunması Halinde Ortaya Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu

Literatürde takdir yetkisinin temelini ifade eden farklı birçok açıklama bulunmaktadır. Burada üzerinde durulacak öge bu kavramın normlar hiyerarşisi kapsamında ifade edilmesidir. Normlar hiyerarşisi teorisi kapsamında takdir yetkisini ifade eden görüş ise bu zemine dayanarak norm katmanları arasında bazı boşlukların bulunduğunu ifade etmektedir²⁵.

Hukuk sistemlerini meydana getiren normlarda intra legem²⁶ boşluklar bulunabileceği gibi praeter legem²⁷ boşluklar da bulunabilecektir. Bu açıdan bir normda ne tarz bir boşluğun olabileceği o normun düzenleniş biçimiyle alakalı olacaktır. Normun düzenleniş biçimiye hangi hukuk dalına bağlı olduğuyula

²⁴ Ahmet Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku**, Turhan Kitabevi, 2.Bası, Ankara, 2002, s.26.

²⁵ Canyaş, s. 34.

²⁶ Kanun kuralı içindeki boşluğu ifade etmektedir

²⁷ Latince hukukun dışında anlamına gelir. Hukuk kuralları tarafından düzenlenmemiş alan anlamında kullanılır ve hukuka aykırı anlamına gelmemektedir.

alakalıdır. Bunun neticesinde ise normlar arasındaki boşluklar intra legem boşluklar veya praeter legem boşluklar olabilmektedir. Bu boşluklar ise takdir yetkisi ile yargıcın boşluk doldurması kapsamında tamamlanmaktadır²⁸.

1.2.2.2. Norma Dayalı Olma Özelliğinin Sonuçları

Takdir yetkisinin üst norma dayalı olmasının gerekmesi aynı zamanda takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmesini sağlamaktadır. İdari işlemlerin takdir yetkisinin sınırları üst norm kapsamında şu öğelere bağlı olarak düzenlenmektedir²⁹:

- Gerekçeli olma,
- Anayasal ilkelere bağlı olma
- Kanunun özel amacına bağlı olma,
- Hukuk ilkelerine bağlı olma,
- Kamu yararı ile hizmet gereklerine bağlı olma,
- Ölçülülük ilkesine bağlı olma.

1.2.3. Normun Amacına Ulaşmadaki Belirsizlik

Normun amacına ulaşmadaki belirsizlik takdir yetkisiyle alakalı ele alınan niteliklerden bir diğeri olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu bu özellik aynı zamanda idarenin ne sebepten dolayı takdir yetkisine sahip olduğunun anlaşılmasını da sağlayacaktır.

1.2.3.1. Normun Amacı

Normlar yapısal açıdan bir konuya sahip olmalarıyla birlikte bir amaca da sahiplerdir. Bunun kökeninde ise hukuk normlarının kökeninde irade görünümünün var olması bulunmaktadır³⁰. Kanun kapsamında normların yapısal olarak amaçlarının ne olduğunun ifade edilmesi mümkün olmaktadır. Genel bir bakış açısıyla normların

²⁸ Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, Filiz kitabevi, 2001, s. 207.

²⁹ Canyaş, s. 47.

³⁰ Çiğdem Kırca, “Kanunların Yorumunda Yorum Yöntemleri”, Norm Koyma Ve Hüküm Verme, **Ankara Hukuk Toplantıları**, Ankara, 17-18 Nisan 2009, s.363.

amacının kamu yararını sağlamak olduğunu ifade etmek mümkün olacaktır. Fakat bu amaç genel bir amaç olmakla beraber değerlendirme yapmaya da elverişli değildir. Bunun nedeni ise bu amacın oldukça genel olmasıdır³¹.

Her normun amaç unsurunun bulunması birel ya da genel ile somut norm şeklindeki idari faaliyetlerinin de amaçlarının bulunmasına sebep olmaktadır. Bu kapsamda pozitif hukuk açısından idari faaliyet normlarının yararlandıkları yasanın amaçlarıyla uyuşması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumla alakalı olarak anayasada idari işlemler düzenleyici nitelik taşısalar bile legem özellikte olacakları ifade edilmiştir. Bu sebepten dolayı idari faaliyetlerin tamamının amacı kamu yararını sağlamaktır³².

1.2.3.2. Normun Amacının Belirlenmesi ve Yorum Sorunu

Hukuk açısından yorum, hukuk normunun kapsamı ile anlamının tespit edilmesi anlamına gelmektedir. Yorumda hukuki güvenliğin sağlanması açısından bazı metotların kullanılması gerekmektedir. Temel yorum metotlarının şu şekilde ifade edilmesi mümkündür³³:

- Lafzi yorum: hukuk normunun cümledeki kelimelerin dildeki anlamları, dilbilgisi kuralları ile bu öğelerin cümledeki kullanımları gözetilerek yorumlanmasını ifade etmektedir.
- Amaçsal yorum: Bu yorum tipi kendi içerisinde “sübjektif teleolojik tarih yorumu” ya da “tarihsel yorum metodu” ile “objektif teleolojik yorum”dur. Tarihsel yorum metodu kapsamında yasa koyucu normla alakalı olarak kendi kararıyla birlikte tarihsel süreç içerisinde başka yasa koyucunun düşüncesinden de yararlanmaktadır. Objektif teolojik yorum ise yasa koyucunun iradesi yerine yasanın kullanıldığı zaman dilimini ön planda tutmaktadır.
- Sistematik yorum: Normun anlamın altında ve üstünde yer alan normların anlamları dikkat edilerek belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu

³¹ Tekin Akıllıoğlu, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, **İHİD**, Yıl:9, S:1-3, 1988, s.11.

³² Günday, s. 16.

³³ Kırca, s. 350.

açıdan normun parçası olduğu yasanın düzenlemeleri, normun hukuk sistemindeki yeri ve hukuk dalı önem kazanmaktadır.

1.2.3.3. Takdir Yetkisinin Varlığının Saptanması Ve Normun Amacı

Normun amacının tespiti başta takdir yetkisi kavramının tanımlanması ya da bu kavramın var olup olmadığının belirlenmesi açısından oldukça önemlidir. Normun sahip olduğu amaç ilk başta yasal bir neticenin “edilebilir, yapılabilir” gibi yeterlilik edimleriyle açıklandığı hallerde takdir yetkisinin var olduğunu belirlemek açısından önemlidir. Kanunda idarenin takdir yetkisinin olduğunu belirlenmesinden sonra, söz konu normla alakalı yapılan idari faaliyetlerin de yargısal denetim kapsamında olduğunu normun amacı ortaya koyacaktır. Bu açıdan normun amacı devreye alınan kararların takdir yetkisi kapsamında olup olmadığının belirlenmesiyle girmektedir ³⁴.

1.2.4. Yargısal Denetimin Yerindeliği Kapsamaması

Hukuk devleti yalnızca hukuk normları oluşturan devlet anlamına gelmemektedir. Aynı zamanda bu normlara kendisi de uyan devlet anlamına gelmektedir. Hukuk devleti kavramının en mühim etmenlerinde birisi de idarenin fiillerinin ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olmasıdır³⁵. Hukukun anlam kazabilmesi için devletin kendi koyduğu kurallara bağlı kalıp kalmadığının yargı tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan Anayasanın 125/1. Maddesinde tüm işlemlerle alakalı olarak yargı yolunun açık olduğu düzenlenmiştir. Bu sebepten dolayı yargı kararlarının da denetime bağlı olduğu açıktır.

³⁴ Günday, İdare Hukuk, s. 38.

³⁵ Günday, İdare Hukuk, s. 38.

1.2.4.1. İdari Yargı Denetiminde Sınırlar

İdari yargı kapsamındaki sınırlar Anayasanın 125. Maddesinde ortaya konulmuştur. Hukukilik denetimi idare tarafından yapılan işlemlerin üst norma uygun olup olmadığının değerlendirilmesini kapsamaktadır. İdari faaliyetlerin hukuka uygun olup olmadığı yalnızca hukuk normlarına da bağlı değildir. Bununla birlikte anayasa, yönetmelik, tüzük gibi diğer normlar da hukukilik denetimi kapsamında kullanılmaktadır³⁶.

1.2.4.2. Yerindelik Denetimi Yasağı Ve Takdir Yetkisi

İdarenin yargısal denetiminin yalnızca hukukilik denetimiyle sınırlı olması durumu, Anayasanın 125. Maddesinin 5982 sayılı kanunun 11. Maddesi kapsamında değiştirilmesiyle söz konusu olmuştur. Bu düzenlemenin 4. Fıkrasında iradenin yargısal denetiminin hukukilik denetimiyle yapılabileceği ve bu kapsamda yerindelik denetiminin yapılamayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca söz konusu düzenlemeyle, yürütme sorumluluğunun yasalarda ifade edilen biçimlerde yerine getirilmesini sınırlandıran idari eylem ile faaliyet özelliğinde ya da takdir yetkisinin sonlanmasına neden olacak karar alınması yasaklanmıştır³⁷.

1.3. DÜNYADA TAKDİR KOMİSYONU TARİHÇESİ

Ülkeler sahip oldukları vergi sistemleri açısından birbirlerinden ayrılmaktadır. Bu durum takdir komisyonu ile ilgili olarak da farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu bölümde Amerika’da Avrupa’nın bazı ülkelerinde ve diğer ülkelerde takdir komisyonu uygulamalarına yer verilecektir.

³⁶Halil Kalabalık, “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, **GÜHFD**, C:1, S:2, 1997

³⁷ Canyaş, s. 67.

1.3.1. Amerika'daki Uygulama

Amerika'da vergi sistemi federal (merkezi) hükümet ile eyalet ve yerel bazda sürmektedir. Bu kapsamda bu birimlerin her biri kendi vergi sistemlerini uygulamaktadır. Birimler arasında vergi paylaşımı olmasa bile birden çok birimin ana vergi kaynaklarından yararlanabilmesi mümkündür. Yerel yönetimler ile eyalet yönetimlerinin birçoğuna federal hükümet gelir vergisi uygulamaktadır. Merkezi yani federal olarak en mühim gelir kaynağını ücretlerde ve maaşlardan kesilenler ile gelir vergisidir. Yerel seviyede servet vergileri, eyalet düzeyinde ise gelir ve satış vergileri alınmaktadır. Bununla birlikte bir eyalet kapsamında kendilerine has intikal, bireysel ve şirket gelir vergisi ve satış vergisi uygulamaktadır. Geniş tabanlı bireysel gelir vergileri 43 eyalette uygulanmaktayken, gelir vergileri 44 eyalet kapsamında uygulanmaktadır³⁸.

Amerika'da vergi konularıyla yetkili olan ana kurum İç Gelir Servisi (IRS)'dir. Bu kurum ödenmesi gereken vergi miktarını takdir etmekte görev almakla beraber bu vergilerin tahsil edilmesi görevini de üstlenmektedir. Bu kapsamda vergi konusunda anlaşmazlıkların olması halinde, cebren tahsil hallerinde bu kurum değer takdir etme, mal varlığını dondurma, haciz, değer kaybına uğrayan malların değerlendirilmesi görevlerini üstlenmektedir³⁹.

1.3.2. Avrupa'daki Uygulamalar

Avrupa'da takdir yetkisi kapsamında farklı uygulamalara rastlanmaktadır. Bu uygulamalar Almanya, Fransa ve İngiltere kapsamında ele alınacaktır.

Almanya'daki Takdir Yetkisi Uygulamaları

Alman İdare Hukuku özellikle II. Dünya Savaşı'ndan önceki ve savaş sırasında devlet tecrübelerinden oldukça etkilenmiştir. Almanya'nın geçmişindeki

³⁸ Nazmi Karyağdı, "Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi", **T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın No: 371, 2006, s. 13.

³⁹ Nazmi Karyağdı, s. 23, 70.

zor tecrübeler sebebiyle idare net hatlarla belirlenmemiştir. Bunun temelinde ise güvensizlik bulunmaktadır. Yaşanan kötü tecrübelerinin ardından İkinci Dünya Savaşı sonrasında devletin yönetimini olabildiğince yasalara bırakma isteği ortaya çıkmıştır. Bu durum idarenin takdir yetkisine mesafeli duruş sergilenmesine neden olmuştur⁴⁰.

Alman literatüründe takdir yetkisi kavramı kamu hukuku kapsamında üzerinde pek çok görüşün olduğu konulardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun nedeni ise kişilerin yürütmenin isteğine bağlı hareketlerine yönelik olarak korunmasıyla evvelden belirlenen yasalara bağlı ve eşitlik ilkesiyle sürdürülen işlemlerin amaçlarının çatışmasıdır. Ancak bu düşünceye yönelik olarak öne sürülen öge ise gereklilik kavramıdır. İdare hukuku kapsamında pratikte her somut olayla alakalı olarak şartların önceden tespit edilememesi sebebiyle idarenin mecburi olarak bazı olaylarla alakalı olarak takdir yetkisine sahip olması bir zorunluluk olmaktadır. Söz konusu karşıt durum Almanya'nın yasa tecrübeleri ve politik tarihiyle birleştiğinde ise pek çok farklı görüşün ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Alman hukuku kapsamında detaylı olarak ele alınan takdir yetkisi kavramı aynı zamanda Alman İdari Usul Kanunu'nun 40. Maddesi kapsamında ele alınmıştır. Bu durum sebebiyle İdari mahkemeler de takdir yetkisi kavramının şekillenmesinde görev almışlardır⁴¹.

Alman Kamu Hukuku Doktrini kapsamında takdir yetkisi kavramının detaylı incelenmesi I. Dünya Savaşı öncesine kadar dayanmaktadır. Bu bakımdan bu incelemeleri bu dönemde Laun, Tezner ve Jellinek tarafından yürütülmüştür⁴².

Bazı görüşler bazı durumlarda takdir yetkisi kavramının devlet açısından son derece tehlikeli bir kavram olduğunu öne sürmüşlerdir. Bunun üzerine Alman Anayasa Mahkemesi 1959 senesinde aldığı kararla birlikte takdir yetkisi kavramının anayasa ve hukuk devleti sınırları içerisinde olduğunun sınırlarını çizmiştir. Bu açıdan yasal takdir yetkisi kişilerin özgürlüklerine müdahale etmeyen, anayasanın ilkelerine bağlı olarak yargısal denetime açık olan bir yetkiyi ifade etmektedir. Takdir yetkisi kişilerin haklarını sınırlayabilecektir. Ancak söz konusu yetki

⁴⁰ Jürgen Schwarze, **European Administrative Law**, Sweet and Maxwell, London, 1995, s. 270-271.

⁴¹ Jürgen Schwarze, s. 271.

⁴² Micheal Stolleis, **A History of Public Law in Germany 1914-1945**, Translated by Thomas DUNLAP, Oxford University Press, 2004, s. 209.

kanunlarla sınırları tespit edilen maksadı ve kapsamı anlaşılabilen olabilmesi gerekmektedir. Böylece birey olayları önceden görebilir olmalıdır⁴³. Bu kapsamda Alman İdare Hukuku kapsamında takdir yetkisinin çerçevesi belirlenerek detaylı bir şekilde kullanılabilir.

Yapısal açıdan Alman İdare Hukuku oldukça detaylı ve gelişmiş bir takdir yetkisi uygulamasına sahiptir⁴⁴. Söz konusu yapı kapsamında ortaya konan yargı kararları ile yapılan detaylı çalışmalarla birlikte takdir yetkisi kavramının üç türe ayrıldığını ifade edilmektedir⁴⁵.

Bu türlerden birincisi normal (olağan) takdir yetkisidir. Söz konusu takdir yetkisinde yasal seçeneklerden birini seçebilme olanağı sağlanmaktadır. Bu bakımdan yasada “-abilmek, -ebilmek” benzeri ifadeler yer almaktadır. Yasada buna benzer bir ifadenin olmaması halinde idarenin takdir yetkisinin olmadığı kabul edilmektedir⁴⁶. Bu tip takdir yetkisinin yargısal denetime tabi olmaması söz konusu değildir. Fakat genel olarak bu tip kararlarda yargı konusu kritik özellik taşımamaktadır⁴⁷.

İkinci tür takdir yetkisinde idareye bir değerlendirme marjı tanınmakta ve bu marj belirsiz yasal kavramlarla alakalı kullanılmaktadır. Belirsiz yasal kavramlarla alakalı Alman doktrini detaylı bir ayırım ortaya koymuştur. Genel ahlak, kamu düzeni ve kamu refahı gibi konularla alakalı olarak somut duruma göre uygulama konusunda yetki tanıyan tüm kavramlar yargısal denetime tabi olmaktadır. İdare belirsiz hukuki kavramlarla alakalı olarak somut olayı göz önünde bulundurarak yorumlama yetkisine sahip olmaktadır. Fakat yorumlama süresince tek bir doğrunun olduğu kabul görmektedir. İdarenin tek bir doğruya erişip erişmediği yargı tarafından dikkatlice denetlenmektedir⁴⁸.

Üçüncü tür takdir yetkisinde planlama faaliyetlerinin idareye sağladığı yetki bulunmaktadır. Yapısal açıdan planlama faaliyetleri bünyelerinde ileriye dönük hedefler barındırmaktadır. Söz konusu bu kavram yasal kavramlarla ele alınmaktan

⁴³Martina Kunnecke, **Tradition and Charge in Administrative Law: an Anglo-German comparison**, Springer, Heidelberg, 2007, s. 77.

⁴⁴Yutaka Arai-Takahashi, “Discretion in German Administrative Law: Doktrinal Discourse Revisited” (“Discretion in German Administrative Law”), **European Public Law**, Cilt:6, Sayı:I, 2000, s.70.

⁴⁵ Martina Kunnecke, s. 78.

⁴⁶ Jürgen Schwarze, s. 272-273.

⁴⁷ Yutaka Arai-Takahashi, s. 74.

⁴⁸ Yutaka Arai-Takahashi, s. 74.

çok genel olarak kamu yararını gözeten teknik ve uzmanlık gerektiren unsurlarla ele alınmaktadır. Bu sebepten dolayı diğer türlerle kıyaslandıklarında yoğunluğu en az yargısal denetime tabi olan faaliyetlerdir⁴⁹.

Takdir yetkisi Alman İdari Usul Kanunu'nun 40. Maddesinde yer alırken, takdir yetkisinin aldığı kararların yargısal denetimi ise İdari Yargı Usulü Kanunu'nun 114. Maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeyle idare otoritenin takdir yetkisinin kanuni sınırlarını aşıp aşmadığını ya da takdir yetkisinin amaç dışı kullanıp kullanılmadığını yasal olarak denetlenebilmesi mümkün olmaktadır. Söz konusu yasal düzenlemelerden anlaşıldığı gibi Alman idare hukuku kapsamında takdir yetkisiyle alakalı olarak iki tane ana aykırılık bulunmaktadır. Bunlardan ilki idarenin yetkiden yararlanırken yetki kapsamını aşmasıyken, bunlardan ikincisi ise yetkinin kanunun maksadına aykırı bir şekilde kullanılmasıdır. Bu konularla alakalı olarak yargı denetim yapma yetkisine sahiptir⁵⁰.

Bunlar dışında takdir yetkisi kapsamında ölçülülük ilkesi yargısal denetim açısından son derece önemlidir. Bu ilkedен denetimlerde net bir şekilde yararlanılmaktadır. Bununla birlikte eşitlik ilkesi ile haklı beklentilerin korunması ilkesi de takdir yetkisi kapsamında kullanılması istenen ilkelerdir. Bu sebeple bu ilkeler de yargısal denetimde göz önünde bulundurulan ölçütler olarak karşımıza çıkmaktadırlar⁵¹.

Özgürlüklerin ve temel hak ile hürriyetlerin takdir yetkisi kapsamında sınırlandırılması söz konusu olursa, yargısal denetim çok kapsamlı şekilde yürütülmektedir. Özgürlükler ve temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırıldığı hallerde kapsamlı yargısal denetimin temeli yalnızca takdir yetkisi değil, aynı zamanda Alman Anayasası'nın 19/4 maddesi kapsamında yer alan hükümdür⁵².

⁴⁹ Martina Kunnecke, s. 80-81.

⁵⁰ Yutaka Arai-Takahashi, s. 72-73.

⁵¹ Martina Kunnecke, s. 131-136.

⁵² Jan Oster, "The Scope of Judicial Review in the German and U.S. Administrative Legal System", **German Law Journal** , Vol.09, No.10, 2008, s.1274.

Fransa'daki Takdir Yetkisi Uygulamaları

Fransa'da idare hukukun oluşumunda Conseil d'Etat idarenin serbestisinin alanını tespit etmede etkili olmuştur. Ancak burada bireylerin korunma istekleri ile idarenin hareket alanının tespiti arasındaki ilişkinin kurma çabalarının da etkili olduğunu ifade etmek yerinde olacaktır. Ancak Fransa'da Almanya'daki gibi kuvvetli bir doktrin gücüyle takdir yetisinin belirlenmesi söz konusu değildir. Fransa'da takdir yetkisi belirsiz hukuki kavramlarla ele alınmamıştır. Bununla birlikte bu kavram yasal sınırlar içinde hareket etmeyi ve karar vermeyi ifade etmektedir. Bu kavramın karşıtı ise bağıl yetki olarak ifade edilmektedir⁵³.

Fransız İdare Hukukunda kuvvetli bir takdir yetkisini ortaya koyan bir kuram söz konusu değildir. Davalar Conseil d'Etat tarafından somut olayın niteliklerine bağıl olarak değerlendirilmektedir. Fakat bu şartlar süreç içerisinde içtihattan ortaya çıkan yorumlamalar yapılabilmesine engel olmamaktadır⁵⁴. Fransa da takdir yetkisinin kullanıldığı süreçlerde idarenin yorumlayışını ve öğelerin varlığını denetlemektedir.

İdarenin işlemleriyle alakalı olarak mahkemeler işlemlerin nedenlerini öğrenmektedirler. Bununla birlikte mahkemeler işlemlerle alakalı idareden makul sebep isterler. Bununla alakalı olarak 28.05.1954 tarihinde Barel davasında Conseil d'Etat, bakanın Nationale de Administration sınavına başvuru yapanlarının başvurularını reddetmesine yönelik olarak bakanın kendi reddinin makul bir işlem olduğunu ortaya koyabilecek bir belge koyamaması sebebiyle itiraz yapanların taleplerini kabul etmiştir. Takdir yetkisini kapsayan söz konusu bu işlem kamu hizmetlerinden yararlanma ve düşünce özgürlüğünü kullanabilme gibi hakların eşitlik ilkesine bağıl olarak kullanılamamasından dolayı iptal edilmiştir⁵⁵.

Fransız idare hukukunda idare işlemin sebebinin işlemle beraber kişiye bildirilmesi başlangıç aşamasında şart koşulmamaktaydı. Fakat dava aşamasına gelindiğinde mahkemenin işlemin nedenini bildirmesi gerekmektedir. İdare sebebini yargıya bildirmemesi durumunda davacının iddiaları kabul edilmekteydi. Bu

⁵³Jürgen Schwarze, s. 261-262.

⁵⁴Jürgen Schwarze, s. 263.

⁵⁵ L. Neville Brown ve John S. Bell, **French Administrative Law**, Oxford University Press, Oxford, 1998, s. 255.

düzenleme 1979 yılında yapılan yasal düzenlemeyle değiştirilmiştir. Bu bakımdan idare işlemi yaparken işlemin gerekçesini açıklamak zorundadır⁵⁶.

Fransa’da geçmişte idarenin takdir yetkisinin denetiminin daha az yapıldığının söylenebilmesi mümkündür. Bununla birlikte teknik uzmanlık ve bilimsel uzmanlık gerektiren idari kararlarda da yargısal denetim daha az kullanılmaktadır. Bununla alakalı olarak 27.04.1951 tarihli Societe Toni davasında saç losyonun zehirli olup olmadığının denetlenmesinin reddedilmesi örnek olarak gösterilebilecektir. Bu örneğe benzeyen konularda idari yargı genel olarak hukukun genel prensiplerine ihlal olup olmadığı üzerinde durmuştur. Fransız İdari Yargısı bu konuların denetiminin yerindelik denetimi olacağı görüşünü benimsemiştir⁵⁷.

İlerleyen süreçlerde “açık hata” denetimiyle birlikte denetlenmekten uzak durulan teknik konular ile yabancılarla alakalı konularla ilgili olarak yargısal denetimler artırılmıştır. En düşük denetim görüşünün benimsendiği idari kararların denetlenmesinin kabul edilmediği sınır dışı işlemlerinde, açık hata denetimi kullanılarak araştırmalar yürütülmeye başlamıştır⁵⁸.

Fransa’daki “erreur manifeste d’appréciation des faits” doktrininin karar vericinin en az kontrol görüşünün oluşturduğu denetimin birçok durumda etkisiz ve yüzeysel olduğunun anlamasından ve söz konusu durumu ortadan kaldırmak istemesinden dolayı kullandığı ifade edilmektedir. Bu sayede idarenin değerlendirmeleri kapsamında yer alan açık hata göz ardı edilemeyecektir⁵⁹.

Açık hata yöntemi, idarenin olaylarla alakalı değerlendirmeleri hatasız olsa da bu değerlendirmelerin yorumlanması sürecinde bir hata yapılması durumunda, söz konusu işlemin açık hatanın var olması sebebiyle iptal edilmesi sürecini kapsamaktadır⁶⁰.

Karar vericiyi denetimin detaylandırılmasına iten açık hata ile göz ardı edilebilen veya olağan arasındaki farklılığın ne olduğuyla alakalı konu “ağır kusur” ile “kusur” arasındaki etkileşimle ifade edilmektedir. Ayrıca burada karar vericinin

⁵⁶ L. Neville Brown ve John S. Bell, s. 255.

⁵⁷ L. Neville Brown ve John S. Bell, s. 255-256.

⁵⁸ L. Neville Brown ve John S. Bell, s. 257-258.

⁵⁹ Carol Harlow, “Discretionary Power And The Administrative Judge”(Jean KAHN), **International and Comparative Law Quarterly**, VOL. 29, s.521-522,

⁶⁰ L. Neville Brown ve John S. Bell, s. 261-262.

yaptığının bir yorumlama olduğu ve bu açıdan belli bir standardının olmayacağı neticesine ulaşılmaktadır.

İngiltere’deki Takdir Yetkisi Uygulamaları

İngiltere’deki takdir yetkisi uygulamalarından bahsetmeden önce İngiliz Hukuk sistemini meydana getiren yapılardan bahsetmek yerinde olacaktır. İngiliz Hukuk Sistemi temelde Statutory Law (yazılı hukuk), Common Law, Equity (adalet ve nesafet hukuku), Law Mercant (ticari örf ve adet hukuku) ve delegated legislation (ikincil yasama) üzerine kuruludur.

Söz konusu hukuk kaynakları içerisinde Common Law sahip olduğu nitelikler nedeniyle üzerinde durulması gereken bir kaynak olarak karşımıza çıkmaktadır. Temel manada 1873 ile 1875 Judicature Acts olmadan evvel bu kaynak Common Law mahkemelerinde kullanılmıştır. Eğer aksi belirtilmezse bu kaynak yazılı olmayan tüm hukuk kurallarını kapsamaktadır. Karar vericiler tarafından oluşturulan ve zamanla kesinlik ve tutarlılık kazanmasa bile yeni şartlara kolayca uyarlanabilme potansiyeline sahip olan çözüm elde etme gereksinimi dolayısıyla bulunduğu içinde doğallık niteliğini barındıran Common Law sistemi, Anglo-Sakson Hukuk Sisteminin ana unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır.

Birleşik Krallık’ta yazılı bir anayasa bulunmadığı için Parlamento üstünlüğü görüş olarak kabul edilmektedir. Parlamento egemenliği, bu açıdan parlamentonun arzu ettiği kanunu yürürlüğe sokması ya da kaldırması, hiçbir kişi ya da organın parlamentonun çıkardığı yasayı hiçbir şekilde yürürlükten kaldıramaması anlamına gelmektedir⁶¹. Parlamento egemenliğe sahip olsa da yasaların uygulanabilmesi açısından yürütme organına gereksinim duyulacaktır. Yürütme sırasında her durumun ortaya koyulamaması durumu ise takdir yetkisi kavramını ortaya çıkaracaktır. Yürütmenin ise yasama organının belirlediği şartlar altında takdir yetkisini yürütmek durumundadır. İdareye verilen takdir yetkisinin aşılması halinde ise yargı harekete geçerek yetki aşımını (ultra vires) belirlerse idarenin işlemi geçersiz sayılacaktır. Dikkat edilirse ultra vires görüşü yargı ile idareyi sınırlamaktadır. Bunun nedeni ise yargının yalnızca yasa koyucunun belirlediği konuları aşıp aşmadığıyla alakalı

⁶¹Tufan Erhürman, “Birleşik Krallık İdare Hukukunda Ultra Vires İlkesi”, **AÜHFD**, Cilt:61, Sayı:2, 2012, s .603.

denetlenmesiyken, yasa koyucunun da bu konuyla alakalı denetim yapmasıdır⁶². Bu yaklaşıma bağlı olarak yargı, bir kanuni yetkilendirmeye gerek duymadan veya açık kanuni düzenleme gerekmeden uygulanabilen sirküler gibi işlemleri ya da bir kanunla kurulmayan işlemleri denetlemeyecektir. Bununla birlikte yasa koyucularca kapsamı belirlenmemişse idarenin takdir yetkisinin sınırlı olmadığını kabul etmek de gerekli olacaktır⁶³.

Fakat İkinci Dünya Savaşı sonrasında ultra vires yaklaşımın sahip olması beklenen sert parlamento üstünlüğünün ortaya çıkaracağı idarenin denetimi kapsamında sınırlı yetkilerinin olması anlayışı, alınan yargı kararlarıyla birlikte yetki sınırlarının artırılması yönünde değişmiştir.

Bu durumla alakalı olarak 1947 tarihli Wednesbury Kararı'nın örnek olarak gösterilmesi mümkündür. Bu kararda açık bir şekilde ifade edilmese bile mahkeme yalnızca yasalara bağlı kalmadığı bununla birlikte kendinin yasama organının zımni iradesini belirleyip bunu denetlemeye yetkili olduğunu ortaya koymuştur. Bununla birlikte davacının isteğini mahkeme reddetmiş ise de sahip olduğu yetkinin hangi hallerde uygun olduğunu da tespit etmiştir. Bu bakımdan idare karar verirken gözde bulundurulması gereken unsurları göz önüne almalı, gerekli olmayan öğeleri göz önünde bulundurmamalıdır. Söz konusu bu öğe de yasa koyucunun zımni iradesini ifade etmektedir. Bu kararın ultra viresin kapsamını geliştirdiği kabul edilmektedir⁶⁴.

Yasama organının zımni iradesini ele alarak yorumlama suretiyle ultra viresin içeriğini geliştiren bir diğer olaysa 1963 senesinde kararı verilen Ridge v. Baldwin davasıdır. Bu olayda 33 yıl çalıştıktan sonra savunma hakkı olmadan idari bir karar neticesinde görevden alınan Ridge'nin bu duruma "doğal adalet" ilkesine dayanarak itiraz etmesi söz konusu olmuştur. İdarenin kişiyi görevinden alma işleminin dayanağı 1882 tarihli yasadır. Bu yasada idare görevini ihmal ettiği kanaatine ulaştığı kişiyi görevden alma yetkisine sahiptir. Fakat burada parlamento iradesinin düzenlediği yasada savunma hakkının doğal bir hak olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Karar verici bu problemin çözümünü de yasamanın zımni iradesi kapsamında bulmuştur. Savaş sonrasındaki koşullarda yasal ilkeler ile doğal adalet ilkelerinin de uygulanması gerekmektedir.

⁶²Tufan Erhürman, s. 604.

⁶³Tufan Erhürman, s. 605-606.

⁶⁴Tufan Erhürman, s. 609-610.

Fakat doğal adalet ilkelerinin uygulanmasını istemeyen bir yasama organının iradesini açıkça ifade etmesi ve bu ilkelerin uygulanmayacağını net bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir. Söz konusu durum gerçekleşmediğine göre, parlamento da doğal adalet ilkelerinin uygulamaya konulması beklenilmektedir. Bu açıdan bu olayda idarenin takdir yetkisinin olması doğal adalet ilkelerine uyulmamasına neden olmayacaktır⁶⁵. Bu olay da görüldüğü gibi ultra viresin kapsamının genişlemesine neden olmuştur.

Takdir yetkisinin denetlenmesi konusunda mühim değişimlerden birini oluşturan bir diğer süreç ise 1968 tarihli Padfield kararıdır. Söz konusu davanın konusu ise 1958 senesinde çıkan bir kanunla birlikte ülkedeki tüm süt üreticilerinin mamullerini idareye satmaya zorunlu tutulmaları ve söz konusu karardan şikâyetçi olan üreticilerin ise buna benzer şikâyetleri yalnızca bakan aracılığıyla değerlendirmeye yetkisi olan bir komiteye iletebilmesidir. Bakanın hangi durumlarda şikâyetleri komiteye ileteceğiyle alakalı bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu açıdan burada bakanın takdir yetkisi devreye girmektedir. Bakana şikâyetle bulunan süt üreticileri bakanın şikâyetlerini komiteye bildirmemesi üzerine şikâyetlerinin komiteye iletilmesi konusunda davacı olmuşlardır. Davalı taraf süreçte bakana tanınmış olan takdir yetkisini sınırsız olduğu görüşüne dayanmıştır. Eğer bakanın sınırsız takdir yetkisine sahip olmaması gerektiği düşünülse bununla alakalı bir düzenlemenin olacağı üzerinde durulmuştur. Fakat House of Lords'daki dört yargıç aynı görüşte olmamıştır. Bu kapsamda takdir yetkisiyle alakalı net sınırlamalar konulmamış olsa bile mahkeme kanunun maksadını belirleyerek söz konusu sınırları tespit edebilecektir. Sınırın aşıldığı durumda ise yasanın kanuna aykırı olduğu ifade edilebilecektir. Bununla birlikte kanun kapsamında takdir yetkisinin sınırsız olduğuyla alakalı bir düzenlemenin bulunmadığı da ifade edilmiştir. Bu bakımdan mahkemenin kanunu yorumlayarak sınırları belirleyebilecektir. Bu açıdan dava sonucunda mahkeme kanun amacının yorumlanarak idarenin kanun aykırı davrandığının tespit edilmesi durumunda bakanın şikâyetleri komiteye iletmekle yükümlü olduğuna karar vermiştir⁶⁶.

Britanya İdare Hukuku kapsamında ultra viresin kapsamının belirlenmesi açısından önem arz eden davalardan bir diğeri 1984 yılında verilen Council of Civil

⁶⁵ Tufan Erhürman, s. 611.

⁶⁶ Tufan Erhürman, s. 613.

Service Unions kararıdır. Daha önce alınan kararlar doğrultusunda takdir yetkisinin sınırsız olmadığı yasaların yorumlanması kapsamında takdir yetkisinin kapsamının belirlenebilmesi ile takdir yetkisinin sınırlarının tespit edilmesinde ele alınması gereken tüm öğelerin ele alınması, ele alınması gerekmeyen unsurların da ele alınmamasını ortaya koyan kararların önem arz ettiği ifade edilmişti. Bununla beraber takdir yetkisinin tespitinde doğal adalet ilkelerine de dikkat edilmesi gerektiği belirtilmişti. Bu kapsamda Council of Civil Service Unions Kararı kapsamında ifade edilen daha önce alınmış olan bu kararlar daha da genişletilmiştir. İdari kararın makul olmama, usule aykırılık ve yasadışılık açısından değerlendirileceği ifade edilmiştir. Fakat bu üç unsurun denetim açısından kesin sınırlar olmadığını belirtmek yerinde olacaktır. AB kapsamında yaygın olarak görülen ölçülülük ilkesini de denetim kapsamında kullanılması mümkün olabilecektir. Söz konusu kararda ise “haklı beklenti” ilkesinin ihlal edilmesi sürece zarar vermeyeceği görüşü benimsenmiştir⁶⁷.

1.3.3. Diğer Ülkelerde Uygulamalar

Dünyada takdir yetkisi farklı vergi uygulamaları içerisinde farklı biçimlerde uygulama alanları bulabilmektedir. Bununla alakalı olarak Norveç’te yerel vergi sistemi içerisinde iki alan dikkati çekmektedir. Bu alanlardan biri takdir yetkisiyken, diğer alan ise vergi denkleştirmesidir.

Norveç’te yerel yönetimlerin vergi yönetiminde uyguladıkları politikalar doğrultusunda belediyeler ve iller kapsamında takdir yetkisi kullanılmaktadır. Bu açıdan yerel idareler bir vergi otoritesi olmaktadır. Belediyeler emlak, servet ve gelir vergilerinin oranlarını, illerse yalnızca gelir vergisi oranını merkezi devletin tespit etmiş olduğu sınırlar dahilinde özgürce tespit edebilmektedirler. Bu durum ancak uygulamada oldukça farklılaşmaktadır. Bunun nedeni ise 1977 senesinde öz bir il vergisinin yürürlüğe girmesidir. Bu vergi sonrası yerel yönetimler servet ve gelir vergisinde en yüksek düzeyi kullanmaktadırlar. Bu açıdan uygulamada belediyeler yalnızca takdir yetkilerini emlak vergisi üzerinde kullanmış olmaktadır. Farklı

⁶⁷ Tufan Erhürman, s. 615-618.

İskandinav ülkeleriyle karşılaştırıldığında Norveç'in yerel yönetimlerinin vergiyle alakalı takdir yetkilerinin daha fazla sınırlı olduğu görülmektedir⁶⁸.

1.4. İDARİ İŞLEM TEORİSİ

İdari işlem teorisi açısından idari işlemin unsurları, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beş başlık altında ele alınmaktadır. Bu bölüm altında bu başlıklara yer verilecektir.

1.4.1. Yetki

İdari işlem kapsamında ele alınan unsurlardan bir tanesi olan yetki, genel olarak idari otoriterin karar alabilme yeteneğidir. Literatürde yetki kavramının, özel hukuktan farklı olarak bir haktan ziyade bir yükümlülüğü ifade ettiği üzerinde durulmaktadır⁶⁹. Bu bakımdan idari otoritelerin; yasaların öngördüğü koşulların oluşması durumunda yetkilerini kullanmaktan uzak durması ya da kaçınması veya devretmesi yasalar tarafından izin verilmediği müddetçe olası bir durum olmamaktadır⁷⁰.

Literatürde idare hukukunda yetki unsuru dört alt unsur açısından ele alınmaktadır. Bunlar; yer, kişi, zaman ve konudur. Kişi açısından yetki, idari işlemi yürüten kamu görevlisinin görevli olduğu idare adına irade açıklayabilme ehline sahip olmasını açıklamaktadır. Bu açıdan bu görevlinin kamu görevlisi sıfatına sahip olması, medeni hukuka göre ehliyetli olması ile ifade edilen işlemi yapabilmek adına açık bir şekilde yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Yetkisizlik durumu ise “yetki gaspı” olarak ele alınmakta ve yetkisizlikle alınmış kararlar “yokluk” kapsamında ele alınmaktadır⁷¹.

Yer bakımından yetki, idari otoritenin yasalar tarafından tespit edilen coğrafi yetki alanının dışında bulunan bir bölgede görev yapamamasını açıklamaktadır. Bu

⁶⁸Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek, “Norveç Yerel Vergi Sistemi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 8, Sayı 16, 2012, s. 206.

⁶⁹ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, s. 476.

⁷⁰ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekim Basım Yayın, Bursa, 2015, s. 306

⁷¹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 385.

bakımdan yer bakımından yetkisizlik ise yasalar tarafından belirlenen coğrafi bölgenin dışında karar alınması olmaktadır. Bu durumda “yetki tecavüzü” söz konusu olmakta ve mevcut koşul geçersizlik (iptal) müeyyidesine tabi olmaktadır.

Zaman bakımından yetki, idari otoritelerin belli bir süreliğine görev yapmasını ifade etmektedir. Burada belirli süre ile ifade etmek istenen durum, seçimle ya da atama ile gelen idari makamın görev süresinin başlangıç ve bitiş zamanının olmasıdır. İdari makam görev süresi içinde idari karar alabilecektir. Zaman açısından yetkisizlik halinde, yetki tecavüzü ortaya çıkmakta ve müeyyide olarak iptal yaptırımı söz konusu olmaktadır⁷².

Konu bakımından yetki, hangi idare makamlarının hangi konularda işlem yapabildiğini açıklamaktadır. Bir diğer ifadeyle idari makamın ehil olduğu mevzuatla ilgili konularda işlem tesis etmesini ifade etmektedir. Hangi idari otoritenin hangi konularda işlem yapabileceği net bir şekilde ifade edilmiştir. Buna “açık yetki” denilmektedir⁷³.

1.4.2. Şekil

Özel hukuk alanındaki işlemlerde kural olarak şekil serbestisi bulunmaktadır. Fakat bunun idari işlemler açısından ifade edilmesi mümkün olmamaktadır. Bunun temelinde ise idari işlemlerin bireysel çıkarlara olmaktan çok, kamusal çıkarlara dayanması bulunmaktadır. Belli şekli olmayan idari işlemlerin kişilere zarar verebilmesi mümkün olmaktadır.

Yargılama Usulü Kanunu’nun 7/2. Maddesine göre idari uyuşmazlıklarda dava işleminin yazılı bildirimle birlikte başlaması söz konusu olmaktadır. Anayasa’nın 125. Maddesinin 3. Fıkrasında benzer biçimde idari işlemlere yönelik açılacak davaların yazılım bildirim sonrası başlayacağı ifade edilmektedir. İfade edilen düzenlemelerden ve doktrinde açıklananlardan olağan şekil kuralının “yazılılık” üzerine kurulu olduğu görülmektedir. Ancak kanunda net bir şekilde öngörülmesi durumunda hareketli/sözlü şeklin kullanılabileceğinin de göz önünde tutulması gerekmektedir⁷⁴.

⁷² Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, s. 326.

⁷³ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, s. 318.

⁷⁴ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, s. 389-390.

1.4.3. Sebep

Sebep, idari işlem yapılmasını gerektiren hukuki ya da maddi vakıaları ifade etmektedir. Tüm hukuki işlemlerin bir nedeni bulunmaktadır. Fakat özel hukuk uygulamalarının sebebi, genel olarak hukukun ilgisinin dışında kalmaktadır. Bu konu, idari hukuk açısından ters bir şekilde işlemektedir. İdari hukuk kapsamında kamu gücünün kullanılıyor olması, her şart altında bir meşruiyeti veya açıklamayı yani bir sebebi gerektirmektedir. İdari işlemde sebep maddi ya da hukuki bir vakıa olabilecektir. Fakat iki durum için de sebebin gerçek ve hukuka uygun olması zorunludur. İdari işlemlerde sebep, bazı durumlarda mevzuatta açıkça gösterilirken, bazı durumlarda açıkça gösterilmek yerine “kamu düzeni”, “milli güvenlik”, “görülen lüzum” gibi kavramlarla ileri sürülmektedir⁷⁵. İdari işlemin sebebinin mevzuatta hiç bulunmadığı durumlar olabilir. Bu durumda ise sebep idarenin takdirine bırakılmaktadır⁷⁶.

1.4.4. Konu

İdari işleminin yasal olarak sebep olduğu değişikliğe “konu” adı verilmektedir⁷⁷. Diğer bir ifadeyle idari işlemde konu, işlemin açığa çıkardığı hukuki sonuçtur. Bununla birlikte özel hukuka kıyasla idari hukukunun, konuyu belirleme açısından serbestisi bulunmamaktadır. Bir diğer ifadeyle irade, yasalarla evvelden tespit edilmiş konularda yine yasalar tarafından öngörülen neticeleri açığa çıkaracak biçimde işlemde bulunmak zorundadır⁷⁸.

İdari işlemin konusunun mevzuata aykırı olmaması zorunludur. Bu açıdan idarenin temel hak ve özgürlükleri engelleyen işlemlerde bulunmaması, kanunda yasaklanan konularda işlemde bulunmaması gerekmektedir. Bununla birlikte kanunun yapılmasını emrettiği konuları yerine getirmesi gerekmektedir⁷⁹.

⁷⁵ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, s. 345.

⁷⁶ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, s. 395.

⁷⁷ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, s. 348.

⁷⁸ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, s. 396.

⁷⁹ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, s. 351-352.

1.4.5. Amaç

İdari işlemlerin sahip olduğu genel amaç, yasalarda açık bir şekilde belirtilsin ya da belirtilmesin, kamu hizmetlerinin etkin bir biçimde sürdürülmesi ile toplumsal yararın temin edilmesidir. Kamu yararının ne biçimde belirleneceği ve ne biçimde somutlaştırılacağıyla ilgili karar verme yetkisi, yasama organındadır⁸⁰.

İdari işlemin amacı, mevzuat tarafından belirlenebilmektedir. Buna benzer durumlarda kanun koyucu o konuyla ilgili toplum yararını dar hale getirmekte, somutlaştırmak ve idari işlem açısından bir özel amaç öngörmektedir. Bununla birlikte amaç unsurunun sübjektif bir karakteri bulunmaktadır. Bu nedenle amaç unsuru açısından hukuka aykırılık denetiminin yapılabilmesi için idarenin “niyetinin” bilinmesi gerekmektedir⁸¹.

⁸⁰ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, s. 400.

⁸¹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, s. 401.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE TAKDİR KOMİSYONU

2.1. TAKDİR KOMİSYONLARININ KURULUŞU

Türkiye’de takdir komisyonları Vergi Usul Kanunu’nun 72. Maddesi kapsamında 04.12.1985 tarihinde yapılan değişiklik kapsamında düzenlenmektedir. Takdir Komisyonu ilçelerde malmüdürünün ve illerdeyse defterdarın ya da bunların görevlendirecekleri memurların yönetiminde ilgili vergi dairesine ait iki memurla seçilmiş olan iki üyeden kurulmaktadır ⁸².

Arsalarla alakalı birim değer tespitinde bulunacak olan takdir komisyonları ise belediye başkanı ya da onun görevlendireceği memurun gözetiminde bir defterdar ile belediyenin yetkili bir memurundan meydana gelecektir. Bununla beraber vergi dairesi başkanlığı olan bölgelerdeyse vergi dairesi müdürünün yetkilendireceği iki tane memur, tapu sicil müdürü veya vekillik yapabilecek memur ile ticaret odası tarafından seçilen bir üye ve ilgili köy veya mahallenin muhtarından kurulmaktadır.

Takdir komisyonunda görev alan bireyler geçici ya da sürekli olarak görev yapabilmektedirler⁸³. Hangi bölgelerde ve ne biçimde takdir komisyonu kurulacağına Maliye Bakanlığı karar vermeye yetkilidir. Takdir komisyonu olmayan bölgelerde geçici takdir komisyonları görevi üstlenmektedir.

2.2. TAKDİR KOMİSYONU ÜYELERİ

Bu bölümde takdir komisyonu üyeleri; üyelerin seçilmesi, üyelerin nitelikleri ve üye yemini başlıkları üzerinden ifade edilecektir.

⁸² Vergi Usul Kanunu, m. 72.

⁸³ Vergi Usul Kanunu, m. 72. Değişik ikinci cümle: 16/6/1980-2365/9 md.

2.2.1. Üyelerin Seçilmesi

Tahkim komisyonu kapsamında yer alan üyelerin seçilmesiyle alakalı düzenlemeler VUK Kanunu'nun 73. Maddesi kapsamında ele alınmaktadır. Bu düzenlemeye göre üyelerin, sanat ve meslek erbapları arasından ve tacirler içerisinde de ticaret odalarının kurmuş oldukları odalara üye olan kişilerden seçilmesi mümkün olmaktadır. Bununla birlikte bu odaların dışında olan tacir ve sanat ve meslek erbaplarının içerisinde de seçilebilmektedir. Takdir Komisyonu Başkanının yazılı isteği doğrultusunda bu odalar en geç 1 ay içinde iki tane yedek ile iki tane asil yedek üye belirlemek zorundadırlar. Söz konusu görevin yerine getirilmemesi halindeyse mahallin en büyük mülkiye amiri komisyon üyelerini seçmektedir⁸⁴.

Takdir komisyonu üyelerinin sanat ve meslek erbapları ve tacirler arasından seçilmiş olması oldukça önemlidir. Bunun nedeni ise bu üyelerin vergi konularıyla alakalı pek çok bilgi ve tecrübelerinin olmasıdır. Bu sayede vergi konularıyla alakalı ortaya çıkabilecek birtakım uyuşmazlıklarda bu komisyon sorunun çözülmesine de oldukça yardımcı olacaktır.

Servet takdiri söz konusu olursa sadece Ticaret Odasından, komisyon toplantısı söz konusu olursa mükellefin meslek ya da sanat açısından bağlı ya da alakalı olduğu teşekkülden seçilmiş üyeler arasından komisyon üyeleri seçilecektir⁸⁵. Arsalarla alakalı belirlenen en düşük sınırlamalara göre birim değerlerin belirlenmesi esnasında ticaret odasından seçilecek üyelerden biri yerine ilgili köyün veya mahallenin muhtarı üye olarak kullanılmaktadır. Mesleki teşekkülü ve ticaret odası olmayan bölgelerdeyse bahsi geçen esaslara dayalı olarak belediyeler tarafından üye seçilmektedir.⁸⁶ Komisyonların onlar için atanmış dairede bulunmaması halinde ise vergi dairesinde toplanması söz konusu olmaktadır. Ayrıca keyfiyet bir tutanakla birlikte tespit edilmektedir⁸⁷.

Görüldüğü gibi komisyon üyelerinin seçiminde farklı olasılıkların var olması verginin konusuyla alakalı bir durumdur. Bu açıdan arsalarla alakalı konularda

⁸⁴ Vergi Usul Kanunu, m. 73., Değişik birinci fıkra : 30/12/1980 - 2365/9 md.

⁸⁵ Vergi Usul Kanunu, m. 73., Değişik : 23/6/1982 - 2686/13 md

⁸⁶ Vergi Usul Kanunu, m. 73., Değişik: 30/5/1985 3210/2 md.

⁸⁷ Vergi Usul Kanunu, m. 73

bölgedeki muhtarın üye olarak seçilmesi bölgeyi tanıyan birinin sürece katılması açısından önemlidir. Bu durum takdir komisyonu üyelerinin konuyla alakalı iyi bilgi düzeyine sahip kişiler arasından seçildiği sonucunu da ortaya koymuş olmaktadır.

2.2.2. Üyelerin Nitelikleri

Takdir Komisyonunun üyeleri vergi hizmetleri kapsamında görev almalarından dolayı bazı niteliklere sahip olmalıdırlar. Bu nedenle bu üyelerin sahip olmaları gereken niteliklerin şu şekilde ifade edilmesi mümkündür⁸⁸.

1. Çevresi tarafından güvenilir biri olmak ve iyi bir ahlak anlayışına sahip olmak,
2. Medeni haklardan yararlanma yetkisinden mahrum bırakılmamış olmak ve kamu hizmetlerinden yasaklanmamış olmak,
3. Emniyeti suiistimal, ağır hapis, hırsızlık, hileli iflas ve dolandırıcılık gibi hasiyet ve şerefe zarar veren suçlar sebebiyle hapis cezasıyla cezalandırılmamış olmak,
4. Vergi kaçakçılığı sebebiyle hiçbir ceza almamış olmak,
5. Otuz yaşının üzerinde olmaktır.

Dikkat edilirse takdir komisyonu üyesi olabilmek için toplum tarafından kabul görebilir birisi olmak gerekmektedir. Burada verginin başlı başına güven esasına bağlı olması bu komisyonda çalışacak kişilerin güvenilir kimseler olmasını gerektirmektedir.

Takdir komisyonu yapısal açıdan kamu hizmeti sağlamaktadır. Bu durum takdir komisyonu üyelerinin kamu hizmetlerinden yasaklanmamış olmalarını gerektirmektedir. Bununla birlikte medeni haklardan mahrum olan bireylerin mükelleflerle alakalı karar alabilmelerinin mümkün olmaması gerekmektedir. Kamu görevi üstlenen bu üyelerin aynı zamanda onura ve şerefe zarar veren suçlara karışmamış olmaları güven temelli bu görev için oldukça önemlidir.

⁸⁸ İstanbul Ticaret Odası, “Ticaret Odasının Görev ve Yetkileri”, Yayın No: 1996-54, 1994, s. 5.

2.2.3. Üye Yemini

Takdir komisyonuna seçilen bireyler kamu görevi yürütmektedirler. Bu açıdan bu bireylerin görevlerini en iyi biçimde yerine getireceklerini temin etmelidirler. Bu teyit ise tıpkı meslek mensuplarının yapmış olduğu yemin gibi bir nitelik taşımak durumundadır. Takdir Komisyonu üyelerinin etmiş oldukları yemin şu şekildedir:

“Komisyonda çalışacağım süre zarfında tam manasıyla vicdan ve kanaatim icaplarına bağlı kalacağıma, hiçbir sebep ve tesir altında adaletten ve doğruluktan ayrılmayacağıma, gerek Devlet gerek mükellef haklarını bir tutacağıma, takdir ve tahminlerde herhangi bir tarafa temayül suretiyle görevimi kötüye kullanmayacağıma namusum üzerine yemin ederim”⁸⁹.

Yukarıda ifade edilmiş yemin metni üyeler tarafından il ile ilçelerde idare heyetinin önünde, köylerdeyse ihtiyar heyetinin önünde edilmektedir.

2.3. KOMİSYONUN GÖREVLERİ

Takdir komisyonun görevlerinin temelinde vergi ile vergi matrahının tespiti bulunmaktadır. Ancak Takdir komisyonlarının görevleri farklı alanlarda ele alınabilmektedir. Bu açıdan bu bölümde Takdir Komisyonlarının görevleri VUK 72/I maddesi ile 72/II maddesi kapsamında ele alınmaktadır.

Takdir komisyonlarınca yürütülen matrah belirleme işlemlerinin iki koldan ifade edilmesi mümkündür. Bu iki kol şu şekildedir⁹⁰.

- Genel-objektif nitelikte matrah tespiti: Emlak vergisi kapsamında arsalar açısından belirlenen arsa birim değeri üzerinden birim değerlerinin tespiti bu niteliğe giren bir matrah tespittir.
- Bireysel-sübjektif nitelikte matrah tespiti: Re 'sen, ikmalen veya idarece yapılan matrah tespiti ise bireysel-sübjektif matrah tespiti olarak ele alınabilecektir.

⁸⁹ İstanbul Ticaret Odası, s. 6.

⁹⁰Murat Kopal, **Türk Vergi Yargısında İspat ve Delil** (Yüksek Lisans Tezi), Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2013, s. 67-68.

Takdir komisyonları VUK'nin 75. Maddesine göre inceleme yetkisine de sahiptir. Takdir komisyonları mükellefin matrahını tespit ederken, matrahı en iyi biçimde belirlemek için konuyla alakalı her yerden bilgi ve belge temin ederek matrahı belirlemeye çalışmaktadır. Bu bakımdan mükellefin bulunduğu iş kolunun karlılığı gerekli olursa bilirkişilerce tespit edilmektedir. Takdir komisyonunun matrahı gerçeğe en uygun biçimde belirleyebilmesi için tüm bu araştırmaları gerçekleştirmesi gerekmektedir. Ancak takdir komisyonu ne kadar iyi araştırma yaparsa yapsın gerçeğin tam olarak belirlenebilmesi mümkün olmayabilecektir⁹¹.

Takdir komisyonlarında açık açık ortaya koyulabilen unsurların dışında bazı durumlarda kimi varsayımların olması mümkün olmaktadır. Söz konusu varsayımların sübjektif ögelere bağlı olduğunun ispatlanması da mükellefin sorumluluğunda olmaktadır. Bununla alakalı olarak bir defter belgesi bulundurma ve işe başlama bildiriminde bulunmayan bir mükellefle alakalı takdir komisyonu tarafından belirlenen matrah mutlak gerçeğe uygun olmayacaktır. Bununla birlikte buna benzer niteliklerde kazanılan unsurların gelir ve giderleriyle alakalı bir belgelendirme yapılabilmesi mümkün olmamaktadır. Böyle bir durumda takdir komisyonu matrahı tespit ederken aynı meslek kolu kapsamında benzer iş hacmi olan mükellefleri inceleyerek matrahı belirlemeye çalışmaktadır. Mükellef takdir komisyonu tarafından belirlenen matrahın gerçek dışı olduğunu düşünmekteyse bunu kendi ispat etmek durumundadır. Bunun dışında mükellefin belge ve defterlerinin bulunması durumundaysa bu unsurların gerçeği yansıtmadığını ortaya çıkarmak ise takdir komisyonunun görevi olacaktır. Bununla birlikte takdir komisyonunun belirlemiş olduğu matrahla alakalı dayanaklarının makul ve inandırıcı olması önemli olmaktadır.

Takdir komisyonunun görevlerinin açıklanmasından önce takdir komisyonunun almış oldukları kararların başkan ve üyeleri tarafından yazılı bir hale getirilerek bu üyeler tarafından imzalanmış olması gerekmektedir. Bununla beraber yazılı hale getirilmiş bu takdir kararlarında şu unsurların bulunması gerekmektedir⁹²:

1. Alınmış olan kararın sıra numarası,
2. Alınmış olan kararın tarihi,

⁹¹ Murat Kopal, s. 68.

⁹² VUK, m. 31.

3. Mükellef gerçek kişi ise adı ve soyadı, mükellef tüzel kişiyse tüzel kişinin unvanı,
4. Mükellefin açık adresi,
5. Takdir kararıyla alakalı vergi,
6. Takdir kararının alakalı olduğu vergilendirme dönemi,
7. Takdiri kararlaştırılmış olan matrah,
8. Takdirle alakalı izahat ve takdirin müstenidatıdır.

Görüldüğü gibi takdir komisyonunun kararları kapsamında mükellefle alakalı kararlaştırılan vergi matrahı ile bu vergi matrahının dönemi ilgili hususlara yer verilmektedir. Bunun dışında alınan kararın genel bilgilerine yer verilmektedir.

Takdir komisyonunun özellikle arsa vergi değerleriyle alakalı alacağı kararlarda bazı unsurları göz önünde bulundurması ve bu unsurlara göre bir karara varması önemli olacaktır. Bu unsurların ise şu şekilde ifade edilmesi mümkündür⁹³.

- Meskun yerlere ve işyerlerine yakınlık ve uzaklık durumuyla bu alanlara ulaşım durumu,
- Arsanın olduğu sahil, meydan, sokak ve cadde durumuyla alakalı mevki,
- Kanalizasyon, su, havagazı ve elektrik gibi konularla alakalı olarak belediye hizmetlerinin var olup olmadığı,
- Ne tip bir bina inşasına uygun olduğu,
- Arsanın topografik hali,
- İnşaat ve bina sahası büyüklüğüdür.

2.3.1. VUK m.72/I Uyarınca Kurulan Takdir Komisyonlarının Görevleri

Vergi Usul Kanunu kapsamında takdir komisyonun görevleri 74. Madde kapsamında ifade edilmektedir. Ancak bu maddede 72/I maddesi uyarınca komisyonun görevleri açıklanmaktadır. Bu görevler şunlardır⁹⁴:

1. Üst düzey makamların talepleri üzerine servet ile matrah tespitini yapmak,

⁹³Fatma İpekler, “Takdir Komisyonlarının Kuruluş, Görev ve Yetkileri”, **İstanbul Ticaret Odası**, 1994, s. 13.

⁹⁴ VUK, m. 74.

2. Vergi kanunları kapsamında ele alınan sair matrah, ücret, kıymet ve yazılı fiyatları belirlemek (Bunun gibi takdir işlemleri de takdir kararına bağlıdır).

Vergi Usul Kanunu'nun 74. Maddesinde takdir komisyonlarının görevi bu iki madde kapsamında alınmış olursa da komisyonlar matrahı ve diğer unsurları tespit ederken bazı değerlendirme ölçütlerinden yararlanmak durumundadırlar. VUK'da ele alınan ölçütler şu şekilde sıralanmaktadır⁹⁵.

1. “Maliyet Bedeli,
2. Borsa rayici,
3. Tasarruf değeri,
4. Mukayyet değer,
5. İtibari değer,
6. Vergi değeri,
7. Rayiç değeri,
8. Emsal bedeli ve ücreti”

Bu ölçütler kapsamında ise takdir komisyonu özellikle emsal bedeli ve ücretin tespit edilmesinde görev almaktadır. Emsal bedel VUK'de 267. Maddede ifade edilmektedir. Buradaki açıklamaya göre emsal değer; gerçek değeri bilinmeyen ya da olmayan veya düzgün biçimde belirlenemeyen bir mamulün değerlendirme günü kapsamında satılması durumunda emsaline göre alacağı değeri ifade etmektedir. Bu değer belirlenmesinde 3 esasın olduğu ve üçüncü esasta da takdir komisyonun görev aldığı ifade edilmiştir. Bu esasların şu şekilde ifade edilmesi mümkündür⁹⁶:

Birinci sıra: Ortalama fiyat esasına göre belirleme. Benzer nitelikteki mallardan değerlendirme ayında ya da bir önceki ya da bir daha önceki aylarda satılmış olması halinde, söz konusu satışların tutarı ve miktarlarıyla mükellef tarafından bir “Ortalama satış fiyatı” belirlenir. Bu tespitten yararlanılabilmesi için aylık satış miktarının emsal fiyatı belirlenecek her malın miktarına göre %25'ten az olmaması gerekmektedir.

İkinci sıra: Maliyet bedeli esasına göre belirleme. Emsal bedeli tespit edilecek malın maliyet bedeli bilinmekteyse ya da bu bedelin bulunması mümkünse

⁹⁵ VUK, m. 261.

⁹⁶ VUK, m. 267.

perakende satışlar için %10, toptan satışlar için %5 maliyet bedeline eklenerek emsal değer tespit edilir.

Üçüncü sıra: Takdir esasına göre belirleme. Yukarıda ifade edilen yöntemler kapsamında emsal bedelin belirlenememesi durumunda ilgililer tarafından yapılan müracaat üzerine takdir komisyonu emsal bedeli takdir usulüyle belirlemektedir. Söz konusu takdirde ise piyasa kıymetleri ve maliyet bedeli araştırılmaktadır. Bununla birlikte kullanılan kısım için yıpranma payı da işin içine katılmaktadır. Takdir edilen bedelle alakalı vergi mahkemesine dava açılabilir.

Emsal değer mükellefçe hesaplanmadığı durumlarda, mükellefin hesaplarla alakalı cetvelleri, ispat edici nitelikteki kağıtları ve kayıtları saklaması gerekmektedir.

Görüldüğü gibi VUK'nin 74. Maddesindeki görevleri yerine getirirken takdir komisyonu vergi idaresi tarafından aldığı görev kapsamında harekete geçmek durumundayken, 267. Maddeye göre takdir komisyonu emsal bedelin tespitinin yapılması için mükellefin başvurusu üzerine de harekete geçebilmektedir. Bu açıdan 267. Maddedeki durum 74. Madde de ele alınan durumdan farklılık arz etmektedir.

Takdir komisyonları yaptıkları görevler kapsamında takdir sebeplerini değerlendirmemektedir. Burada takdirin sebeplerini tespit etmek matrah tespitini isteyen vergi idaresinin görevidir. Fakat komisyonlar yanlışlık gördükleri muamelelerle alakalı olarak yazılı olarak vergi dairelerini uyarmak zorundadırlar⁹⁷.

Takdir komisyonunca belirlenecek vergi matrahının, mükellef tarafından önceden beyan edilen matrahın altında olmaması gerekmektedir⁹⁸. Bununla birlikte takdir komisyonu matrahı belirlerken mükellef tarafından beyan edilen matrahı değerlendirmek ve göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu açıdan takdir komisyonunun takdir düzeyinin alt sınırını çizen bu duruma “beyana bağlılık” denilmektedir.

Vergi beyanname süresinin kanuni süresinin aşılmasından sonra verilen beyannamelerde matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat işlemi yapılmakta ve bu bakımdan takdir komisyonuna sevk edilmemektedir. Fakat vergi incelemesi

⁹⁷ VUK, m. 74.

⁹⁸ VUK, m. 76.

aşamasına gelindikten ya da takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilen beyannamelerde bu uygulama söz konusu olmamaktadır⁹⁹.

2.3.2. VUK m.72/II Uyarınca Kurulan Takdir Komisyonlarının Görevleri

VUK'un 72. Maddesinin ikinci fıkrası doğrultusunda oluşturulan takdir komisyonlarının: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29.Maddesinde ilk fıkrasının (a) bendine göre arsalarla ilgili olarak her mahalle ve arsa olarak değerlendirilecek parsellenmeyen arazilerle alakalı olarak ise her köyün sokak, cadde ya da değer açısından farklı bölümleri (turistik bölge olması halinde değer açısından farklı olan yerler valilerce belirlenen parsel, ada ya da pafta) itibariyle en düşük düzeyde değer tespiti yapmaları gerekmektedir¹⁰⁰.

Bununla birlikte 72. Maddenin üçüncü fıkrasına bağlı olarak takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesinin ilk fıkrasının (a) benine göre her ilçe ya da il kapsamında arazi tipine göre en düşük düzeyde birim değer tespit etmek durumundadır¹⁰¹.

Yukarıdaki bentlerde ifade edilen değer tespitlerinde 1319 sayılı Kanunu'nun 31. Maddesinin 2. Fıkrasında bulunan normlardan ve söz konusu maddeye bağlı olarak hazırlanan tüzük hükümleriyle birlikte gerekli olan durumlarda bilirkişilerden yararlanılabilmektedir¹⁰².

2.4. KOMİSYONUN YETKİLERİ

VUK'da takdir komisyonlarına, vergi incelemesi yetkisine sahip elemanlarına sağlanan kadar yetki sağlanmıştır. Re'sen tarh yetkisi bulunan komisyonun söz konusu görevi yerine getirirken vergiye sebebiyet veren olayın aslı durumunu değerlendirmesi ve ödenecek vergiyi gerçeğe uygun tahmin edebilmesi vergisel adaletin sağlanması açısından önemlidir. Bu açıdan komisyonun bu konu itibariyle

⁹⁹ VUK, m. 30/4

¹⁰⁰ VUK, m. 74/b

¹⁰¹ VUK, m. 74/c

¹⁰² VUK, m. 74

geniş yetkisinin bulunmasının yasalara uygun olduğu ifade edilmesi de mümkün olabilecektir. Bu bakımdan matrah takdirinde bulunarak mükellefin ödemesi gereken vergi miktarını belirleyecek takdir komisyonlarının da vergi inceleme görevlileri kadar yetkilerinin olması bu açıdan matrah hakkaniyeti açısından uygun olacaktır.

VUK'da takdir komisyonlarının sahip olduğu yetkiler 75. Maddede düzenlenmiştir. Söz konusu maddede genel olarak takdir komisyonunun şu iki temel yetkisi bulunmaktadır¹⁰³:

- Takdir komisyonu VUK'un 74. Maddesinden ifade edilen sorumlulukları sebebiyle yine VUK'da yazılı olan inceleme yetkisine sahiptir.
- Komisyon, telif haklarını, servetleri, imtiyazları, mücevheratı, madenleri, sınai hakları, sanat eserlerini ve eski eserleri değerlemede bilirkişiye başvurabilmektedir.

Yetki açısından vergi inceleme elemanlarıyla aynı yetkilere sahip olan takdir komisyonları, VUK'un 134.maddesi ile diğer devam hükümlerine göre vergi incelemesi kapsamında olan usullere tabi olacaklardır. Bu açıdan vergi incelemeleri kapsamında yer alan düzenlemeler takdir komisyonları açısından da geçerli olacaktır.

İdare hukuku tarafından belirlenen ve mevzuatça düzenlenen yetki kuralları takdir komisyonunu bağlayıcı nitelikte olmaktadır. Bu açıdan takdir komisyonları bu düzenlemelere bağlı olarak hareket etmek durumundadır. Bununla birlikte tam olarak yerine getirilmesi gereken sebep, konu, yetki, maksat ve şekil etmenlerinden bir tanesinin bile yasalara uymaması işlemin iptal edilmesine neden olacaktır. Bu açıdan da takdir komisyonlarının yetkilerinin yer, konu ile zaman açısından yetkilerinin değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

¹⁰³ VUK, m. 75

2.4.1. Yer Bakımından Yetki

Takdir komisyonları görevlerini sadece onlar adına belirlenen bölgeler kapsamında yerine getirebilirler. Bu alanlarının dışına taşınması halinde ise yetkisizlik ortaya çıkacaktır. Bu sebepten dolayı Ankara sınırları içerisinde bulunan bir mükellefle alakalı İstanbul içerisinde bulunan bir takdir komisyonunun karar vermesi söz konusu olmayacaktır. Bununla birlikte Kanun kapsamında komisyonlara tanınan yetkileri de kullanabilmeleri mümkün olmayacaktır.

2.4.2. Konu Bakımından Yetki

İdari mercilerin yalnızca görev yetkileriyle alakalı olarak karar almaları konusuna odaklanılmaktadır. İdari mercilerin görev yetkilerinin dışına çıkması halinde bu yetkisizlik kavramının ortaya çıkmasına neden olacaktır. VUK’da takdir komisyonları özel ve genel görevli olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel görev yapan takdir komisyonlarının özel görev yapan komisyonlarının alanına girerek matrah belirleyebilmesi mümkün olmayacaktır. Eğer genel bir takdir komisyonu kendi görev alanlarının dışında farklı bir takdir komisyonun görev alanına girerek karar alırsa kararın yetkisizlik nedeniyle iptal edilebilirlik kararıyla karşı karşıya kalması gerekmektedir.

Mükellefler aldıkları teslimler ve hizmetler sebebiyle düzenlenen faturalar ile benzeri vesikalardaki KDV’yi indirim konusu olarak kullanabilmektedirler¹⁰⁴. Fakat bilindiği üzere VUK’un 3. Maddesinin (B) bendine göre vergilendirme kapsamında vergilendirmeyi meydana getiren olayla bu olayla ilgili muamelelerin özleri önem arz etmektedir. Bu bakımdan KDV indirimi kapsamında kullanılması düşünülen fatura ile benzeri vesikalarının gerçeği yansıtmaması gerekmektedir. Yani söz konusu faturaların gerçek bir mal veya hizmet alımı neticesinde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Vergi dairesi tarafından yapılan inceleme kapsamında vergi indirimi kapsamında kullanılan faturanın gerçek bir mal veya hizmet alımı sebebiyle düzenlenmediği belirlenmesi halinde indirimin reddedilmesi gündeme gelecektir. Bu durumda verginin resen tarh edilmesi söz konusu olacaktır. Bu konuyla alakalı olarak

¹⁰⁴ 3065 Sayılı KDV Kanunu, m.29

VUK'un 134. Maddesinde vergi incelemesinin amacının ödenecek verginin doğruluğunun araştırılması ve verginin belirlenmesi olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte bu maddenin 2. Fıkrasındaysa inceleme yapanlar gerekli görürlerse işletme kapsamında bulunan iktisadi değerlerin mevcut envanterlerinin yapılmasını isteyebilecekleri ifade edilmektedir. Bu sayede mevcut envanter ile mevcutlar arasında bir değerlendirme yapılabilecektir¹⁰⁵.

Takdir komisyonlarının yetkileri ve görevleriyle alakalı düzenlemeler genel olarak ele alındığında kıymet, matrah, servet takdiri görevi olan bir takdir komisyonunun KDV indirim reddi yetkisinin bulunmadığı görülmektedir. Zaten takdir komisyonları tarafından yapılan işlem de KDV indiriminin reddi olmayıp gerçek bir mal veya hizmet alımına dayanmadığı halde indirim konusu yapılan tutar kadar matrah tayin etmektir. Uygulamada genel olarak inceleme elemanlarınca hazırlanmış "Takdire Done Raporu" adlı raporun ardından takdir komisyonlarınca mükellefin haksız olarak indirdiği KDV tutarı için matrah tayin edilmektedir.

2.4.3. Zaman Bakımından Yetki

Kamu görevlileri ile idari yönetimlerin kanunlar ve mevzuatlar kapsamında belirlenen usule göre görev yapacakları süre içerisinde yetkilerinden faydalanabilmesine zaman bakımından yetki denilmektedir. Takdir komisyonlarında görev yapan bireylerin görev süreleri mevzuatla belirlenmektedir. Bu bakımdan bu üyeler bu süreler içerisinde yetkilerini kullanma hakkına sahiptirler. Tekrar takdir komisyonuna seçilememesi durumunda bireylerin zaman bakımından yetkilerinin sona ereceği açıktır.

Kamu görevlileri, mercilerin ya da özel statü de görev yapan bireylerin görevli olduğu süre boyunca idari karar alması söz konusu olsaydı bu durum takdir komisyonları açısından farklı bir konuyu da içerisinde barındırmaktadır. Bilindiği gibi takdir komisyonları VUK'nin 74. Maddesi ile devam eden hükümlerine göre vergi incelemesi yapabilme yetkisine sahiptir. Bu sebepten dolayı takdir komisyonlar vergi incelemesi kapsamında olan sınırlamalara da bağlı olmak

¹⁰⁵ VUK, m. 134.

zorunda olacaktır. Bu nedenle VUK’da ele alınan vergi incelemeleriyle alakalı sınırlandırılan süreler takdir komisyonları açısından da geçerli olacaktır.

Takdir komisyonların karar alabilmeleri açısından Vergi Usul Kanunu kapsamında farklı bir süreden de bahsedilmektedir. Bu süre VUK’nin 114. maddesinde ifade edilmektedir. Söz konusu maddenin birinci ve ikinci fıkrasına göre¹⁰⁶;

“Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. 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.”

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un yürürlüğe girmesinden evvel takdir komisyonlarına sevk olması durumunda zamanaşımı süresinin azami olarak ne olacağıyla alakalı bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu nedenden dolayı uygulamada mükelleflerin zamanaşımı sürelerinin bitmesine yakın bir zamanda takdir komisyonuna gönderilmesi ve böylece takdir komisyonunun fonksiyonunun azaltılması söz konusu olmaktadır.

Yukarıdaki düzenleme sebebiyle süreç Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Bunun neticesinde Anayasa Mahkemesi 15 Ekim 2009 tarih E: 2006/146 ve K: 2009/146 sayılı kararıyla 114. Maddenin 2. Fıkrasını iptal etmeyi kararlaştırmıştır. Kararın alınmasındaki gerekçeyse VUK’da takdir komisyonlarının karar alma süreleri, kararı vergi dairelerine bildirme süreleri gibi bir sürelerin bulunmamasıdır. Bununla birlikte düzenlemelerde zamanaşımın ne sebepten dolayı ve nasıl duracağı ile bu sürenin ne zaman, ne biçimde başlayacağı düzenlenmiştir. Düzenlemenin birinci tümleci kapsamında başvurunun vergi dairesi bırakıldığı ifade edilmiştir. İkinci tümcedeyse takdir komisyonun aldığı kararı ne kadar sürede vergi dairesine tevdi edeceği tam olarak açıklanmamıştır. Bu durum sürenin takdir komisyonunun takdirine bırakılmasına neden olmuştur. Fakat zamanaşımının durmasıyla alakalı olarak bir süreyle sınırlandırmanın bulunmayışı, uygulama açısından haksızlığa,

¹⁰⁶ VUK, m. 114.

keyfiliğe ve eşitsizliğe sebep olacak neticeler ortaya çıkarabilecektir. Bunun dışında kuralın ikinci tümcesindeyse takdir komisyonunun kararını vergi dairesine tevdi etmesi neticesinde duran zaman aşımının işlemeye başlaması söz konusu olduğundan bahsedilmektedir. Ancak karar tevdi takdir komisyonun kararı alma süresine bağlı olarak farklılık göstermektedir. Bunun neticesinde ise duran zamanaşımının ne zaman tekrar işlemeye başlayacağı yükümlü açısından tahmin edilemez bir hale gelmektedir¹⁰⁷.

Anayasa mahkemesinin gerekçesinde ifade ettiği gibi VUK'in 114. Maddesinde mükelleflerin takdir komisyonlarına gönderilmesi halinde takdirin ne kadar sürede alınacağıyla alakalı bir düzenleme yer almamıştır. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrasında ise 6009 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeyle birlikte duran zamanaşımının her türlü durum için 1 yıldan fazla olamayacağı ifade edilmiştir¹⁰⁸. Bu sürenin bu açıdan takdir komisyonun maksimum süre olarak nitelendirilmesi doğru olacaktır. Bununla birlikte öngörülen 1 yıllık süre içerisinde matrah takdirinin yapılmayıp söz konusu sürenin aşılmasından sonra yapılan takdirin yetkisizlik kapsamında ele alınması mümkün olacaktır. Zaten sonuç olarak yapılan matrah takdiri de yasal olmayacaktır. Bu nedenle takdir komisyonları 1 yıllık süreyi geçirmemeye azami önem göstermektedir.

2.4.4. Bilirkişiye Başvurma Yetkisi

Takdir komisyonlarına sağlanan bir diğer olanak komisyonların gerekli durumlarda bilirkişilere başvurabilmeleridir. Vergi Usul Kanunu kapsamında değişiklik yapan 2365 sayılı Kanun sonrasında yine bazı maddelerde değişiklik yapan 2455 sayılı yürürlüğe girmiştir. Söz konusu değişiklikler kapsamında takdir komisyonuyla alakalı düzenlemelerde bulunmaktadır. Bu kapsamda 75. Maddenin değiştirilen ikinci fıkrasıyla telif hakları, servet, sınai hakları, sanat eserleri, mücevherat, maden gibi unsurların değerlemesinde takdir komisyonuna bilirkişiye

¹⁰⁷ Anayasa Mahkemesi'nin E: 2006/146 ve K: 2009/146 sayılı kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100108-20.htm>

¹⁰⁸ 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m. 8.

gitmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Böylece komisyonun gerekli gördüğü hallerde bilirkişiye başvurabilmesi mümkün olmuştur.

Takdir komisyonları bazı durumlarda özel görev olmaları halinde ise benzer bir yetkiye sahip olabilmektedir. VUK'da bununla alakalı olarak ayrı bir düzenleme bulunmaktadır. VUK'un 75. Maddesinin son fıkrasına göre, özel görev yürüten takdir komisyonları Vergi Usul Kanunu'nda tahrir komisyonları açısından ele alınan yetkileri de kullanabilmektedirler. Bu açıdan VUK'un 79. Maddesinde ele alınan yetkilere sahip olmaktadır¹⁰⁹.

VUK'un 79. Maddesinde ifade edilen özel görevli takdir komisyonları şu öğeleri yerine getirmeye yetkilidirler¹¹⁰:

- 1.Kıymeti ya da iradı tahmin edilecek olan arazileri ve binaları gezebilirler,
- 2.Kiracılardan ve mükelleflerden kullanım tarzı, kira ya da hasılat miktarı, genel durum ve tahmini sağlayacak sair lüzumlu malumatı talep edebilirler.
- 3.Gerekli gördükleri malumatları, ihtiyar heyetleri, muhtarlar, belediyeler, noterler ve ticaret ve tarım odaları gibi resmi kişi ve kurumlardan ya da yarı resmi teşekküller, şahıslar ve özel teşekküllerden talep edebilirler.
- 4.İmalathane, fabrika ve değirmenlerin iratlarının takdirinde bunlar kapsamında yer alan sabit istihsal tesislerin değerlerinin belirlenmesi için gerekli görmeleri halinde bilirkişiye müracaatta bulunabilirler.

2.5. TAKDİR KOMİSYONLARININ ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI

Takdir komisyonlarının çalışma usul ve esaslarının incelenmesinden önce takdir komisyonlarına sevk ele alınması yerinde olacaktır. Vergi matrahının belirlenmesi açısından önemli bir görev üstlenen takdir komisyonlarına mükelleflerin yönlendirilmesi sürecinde “Takdire Sevk Fişi” düzenlemesi yapılmaktadır. Takdire Sevk Fişi örneğine Şekil 1’de yer verilmiştir.

¹⁰⁹ VUK, m. 75.

¹¹⁰ VUK, m. 79.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI / DEFTERDARLIĞI
VERGİ DAİRESİ

TAKDİRE SEVK FİŞİ

Düzenleme Tarihi :
Sıra No. :

Mükellefin	Vergi Kimlik No. : Soyadı (Unvanı) : Adı : İşi :	Adresi:
-------------------	---	----------------

Beyan Bilg.	Vergi Kodu : Dönemi : Gelir Türü :	Kaç Yıldır Mükellef: Son 3 Yıl Beyanı : Son 2 Yıl Beyanı : Son 1 Yıl Beyanı :
--------------------	--	--

Mükellefiyet ve Ortak. Hakkında Bilgi	Son Yıl Cirosu : İşyeri Kirası (Ay) : İşçi Sayısı : Ortaklığın Soyadı : Ortaklığın Adı :	M.Ort.Takdire Sevk Edilmişse	Sevk Fişinin Tarihi : Sevk Fişinin No.su : Takdir Kararı Tarihi: Gönderen Kom. Adı:
M.Kom. Kararı	Tarih : Karar No. : Geliş Tarihi : Matrah :	Komisyon Bilgileri	Komisyonun Adı : Kom. Sevk Tarihi :
Açıklama : Takdire Sevk Sebebi			

Daha Önce Takdire Sevk Edilmiş mi? Evet ☐ Hayır ☐

Aynı veya Yahu Isı Esasında Mükellefe Emsaller	Emsal Mükellefin İşi	Vergi Kimlik No.	Kaç Yıldır Mükel.	Son 1 Yıl Beyanı	Son 2 Yıl Beyanı	Son 3 Yıl Beyanı

Ekler

☐ Sicil Dökümü
☐ Tahakkuk Dökümü
☐ Tahsilat Dökümü
☐ Tarhiyat Dökümü
☐ Yoklama Fişi
☐ Beyannameler

Diğer Ek Bilgiler :

T.K. Kayıt Defter No. :
T.K. Hesap Defter No. :

Takdir Komisyonu Başkanlığına
Yukarıda yazılı mükellefe ait bu sevk fişi, ekleri ile birlikte gönderilmiştir.

Devlet, vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini genel olarak vergi daireleri aracılığıyla yürütmektedir. Vergi daireleri de tarhiyat ile ilgili işlemlerini yerine getirirken Takdir Komisyonu müessesine başvurması gereken durumlar olabilmektedir. Bu durumlardan biri mükelleflerin eksik beyanda bulunmaları veya beyanname vermemeleridir. VUK'un 30. Maddesinin 2. Fıkrasının ilk bendine göre mükelleflerin yasal sürelerde beyanname vermemesi halinde re'sen takdir yapılması söz konusu olmaktadır. Uygulamada Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Gelir (Stopaj) Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi vergilerin mükellefler tarafından beyan edilmediği veya eksik beyan edildiği durumlara sıklıkla rastlanılmaktadır. Bu durumda ise vergi dairesi re'sen matrahı belirleme yoluna gitmekte ve bu sebeple takdir komisyonuna başvurmaktadır.

Otomasyonlu vergi daireleri işlem yönergesinin takdire sevk işlemleri başlıklı 75.maddesinde ‘‘Re’sen vergi tarhiyatını gerektiren durumlarda, takdir komisyonunca dönem matrahının belirlenmesi için sistemde ‘takdire sevk fişi’ düzenlenir. Takdiri istenilen vergilendirme dönemi ve vergi türünü içerecek şekilde düzenlenen takdire sevk fişine; tutanak, yoklama fişi, rapor varsa söz konusu döneme ilişkin beyanname, vergi matrahının tespitine dayanak teşkil edecek diğer beyannameler ve belgeler eklenerek vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısına imzaya sunulur. İmzalanan takdire sevk fişlerine ilişkin liste iki nüsha hazırlanır.’’

Takdir komisyonlarına sevkın açıklanmasının ardından komisyonların çalışma usul ve esaslarının açıklanması mümkün olmaktadır. Takdir komisyonları bir tanesi başkan olmak üzere beş üyeden meydana gelmektedir. Bu komisyon üyeleri bazı durumlarda matrahın tahminiyle alakalı olarak farklı görüşlere sahip olabileceklerdir. Farklı görüşlerin oluşmasında birçok etken etkili olabilmektedir. Maliye Bakanlığı’nın sahip olduğu yetki sebebiyle çok sayıda Genel Tebliğ’in çıkarılmış olması, vergi mevzuatının aşırı detaylı olması, mahkemelerin bağlı olması gerekmediği halde takdir komisyonları ile vergi inceleme elemanlarının uyması gerektiği sirküler ve özelge sayısının çok fazla olması nedeniyle vergilendirmede nesnellik ölçütünden uzaklaşmış olması gibi sebeplerden dolayı takdir komisyonu üyeleri arasında matrahla alakalı farklı görüşler ve anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu sebeplerin dolaylı takdir komisyonun çalışmamasının önlenmesi

açısından komisyonların karar yeter sayıları ve toplantı yer sayılarıyla alakalı bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 89. Maddesine göre komisyonlar üye tam sayısının çoğunluklarıyla toplanabilecek ve yine çoğunlukla karar verebilecektir. Oylarda eşitlik olması halinde ise komisyon başkanın bulunduğu tarafın kararının alınması söz konusu olacaktır. Görüldüğü gibi bu düzenlemeyle birlikte komisyon üyelerin sayısı önem kazanmaktadır. Takdir komisyonlarının 5 üyeden meydana geldikleri düşünüldüğünde bu komisyonların en az 3 üyeyle toplanabilmeleri ve toplanan üyelerin oylarının çoğunluğuyla karar alabilmeleri söz konusu olabilmektedir.

Takdir komisyonlarına yapısal açıdan vergi inceleme memurlarına verilen haklar tanınmıştır. Bununla birlikte takdir komisyonları VUK'un 134. maddesinde ifade edilen düzenlemeler bağlı olarak vergi incelmesi yapabilmek hakkına sahiptir. Bu 134.madde kapsamında belirlenecek matrahların gerçeği yansıtması gerekmektedir. Bu bakımdan bu durum takdir komisyonlarının belirlediği matrahlar açısından da geçerli olacaktır. Bununla birlikte vergi matrahının belirlenmesiyle alakalı olarak azınlığın görüşünün kabul görmesi komisyonun görevinin eksik ifade etmesi durumunu ortaya çıkaracaktır. Bu bakımdan toplanma ile karar alma açısından tam üye sayısının çoğunluğunun aranması bu durumun ortadan kaldırılabilmesi açısından önem arz etmektedir.

Komisyonun düzenleyeceği toplantılara bir sebepten ötürü katılamayacağı belirlenen üyenin yerine yedek üye davet edilmektedir. Komisyon üyelerinden herhangi biri mücbir sebebi olmadan düzenlenen toplantılardan ark arkaya üç tanesine katılmaması halinde istifa etmiş olarak sayılmaktadır. İstifa etmiş sayılan bu üye yerine ise yedek üye asil üye olarak getirilmektedir. Toplantıya mücbir sebepten katılamayan üyeler yerine ise yedek üye vekalet etmektedir.

2.6.TAKDİRE SEVK YAPILAN DURUMLAR

Vergi dairelerinde takdire sevk işlemleri genel olarak aşağıdaki durumlar için olmaktadır.

2.6.1 Mükelleflerin Beyannamelerini Vermemesi / Eksik Beyanda Bulunması Halinde Takdire Sevk

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin 2. fıkrasının 1. bendinde; vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi durumu re'sen takdir sebepleri arasında sayılmıştır. Gelir Vergisi, Gayrimenkul Sermaye İradı, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir (Stopaj) Vergisi, Geçici Vergi, Özel Tüketim Vergisi daha sıklıkla karşılaşılan vergi türleri arasında olup, takdire sevk işlemleri yapılırken takdir komisyonuna done olacak yeterli belge sunulmaması halinde, Takdir Komisyonları matrah takdirinde bulunurken genelde mevzuatın kendisine tanıdığı inceleme yetkisini yeterli personele sahip olmaması nedeni ile mükellefin işi, işyerinin bulunduğu yer, satılan emtia veya hizmet türünün muhtemel satış ve hasılat tutarına istinaden karlılık durumu, işe bağlanan sermaye, ilgili yıldaki ekonomik durum, mal ve hizmet fiyatlarına, satış ve hasılatı etki edebilecek sair unsurlar, aynı işi yapan emsalleri ve diğer karineleri dikkate alarak matrah takdirinde bulunmaktadır. Bu durum takdir komisyonları kararlarına istinaden idarelerce yapılan tarhiyatların ihtilaf konusu yapılmaları hallerinde idare aleyhine kararların çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Diğer taraftan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermiş olmalarına rağmen eksik beyan ile ilgili olarak vergi daireleri tarafından takdire sevk işlemleri yapılmaktadır. Söz konusu durum özellikle Gayrimenkul Sermaye İradı bir başka ifade ile kira geliri elde eden mükelleflerde daha sıkça görülmektedir. Mükellefin eksik beyanda bulunduğu tespit edildiğinde tespiti ilişkin done takdire sevk fişine eklenerek komisyonun daha hızlı ve sağlıklı karar alınması amaçlanmaktadır.

2.6.2 Zamanaşımını Durdurmak Maksadıyla Yapılan Takdire Sevk İşlemleri

Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca çıkarılan 27.04.2017 tarih ve E.14938 sayılı 2017/1 Sıra Nolu Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi yürürlüğe girmeden evvel Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve

mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, ancak vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının bir yıl süreyle zamanaşımını durduracağı hüküm altına alındığından tarh zamanaşımının son yılında yürütülen inceleme işlemleri için tarh zamanaşımını engellemek maksadıyla inceleme elemanlarının talepleri doğrultusunda vergi dairelerince takdire sevk işlemleri yapılabilmekte idi. Ancak söz konusu iç genelge ile;

- Özellikli durumlar hariç olmak üzere, tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemelerine ilişkin görevlendirmelerin en geç içinde bulunulan yılın Haziran ayı sonuna kadar yapılacağı, bu tarihten sonra zamanaşımlı döneme ilişkin olarak gelen vergi inceleme talepleri hakkında vergi incelemesine ilişkin görevlendirme ve/veya takdire sevk işlemi yapılmayacağı,

- Tarh zamanaşımının son yılının Haziran ayından sonra kayıtlara intikal eden ihbar ikramiyesi talepli ihbarların, ilgili değerlendirme komisyonu tarafından tetkik edilerek, durumu uygun görülenlerin, incelemeye veya takdire sevk işlemi yapılmasının mümkün olduğu,

- İlgili birimlerde başlanılan ve o yılın sonu itibarıyla tarh zamanaşımına uğrayacak dönemlere ilişkin vergi incelemeleriyle ilgili olarak takdire sevk işlemi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

2.6.3. Sahte Belge Kullanımında Takdir Komisyonuna Sevk

Vergi Usul Kanunu'nda sahte belge düzenleyenler şu şekilde ifade edilmiştir¹¹¹.

- Kayıt, belge ve defterleri yok edenler,
- Defter sahifelerini ortadan kaldırıp yerlerine yeni yaprak koyanlar,
- Defter sahifelerini ortadan kaldırıp yerlerine hiç yaprak koymayanlar,
- Belgelerin suretlerini ya da asıllarını kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenleyenler

Vergi dairelerinin takdir komisyonuna başvurmasına neden olan bir diğer sebep, mükelleflerin sahte belge kullandıklarının tespit edilmesidir. Yukarıda sayılan unsurlara bağlı olarak sahte belge düzenledikleri tespit edilen mükellefler hakkında

¹¹¹ VUK, m. 359/b

Vergi Tekniği Raporları düzenlenmektedir. Bununla birlikte bu mükelleflerin gerçeğe yakın matrahlarının tespitinin yapılması açısından ise takdir komisyonlarına başvurulmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayınlanmış olan 2017/01 Sıra Nolu Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesinde indirimin reddedilmesi benzeri tarhiyat gerektiren fakat matrah farkı takdiri özelliği taşımayan işlemleri kapsayan mevzuların hiçbir biçimde takdir komisyonlarına gönderilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Vergi matrahının tespitiyle ilgili olarak vergi dairelerinin takdir komisyonuna başvurusu durumunda takdir komisyonunun matrahı eksik veya takdir etmemesi halinde vergi daireleri, takdir komisyonları tarafından takdir ve tahmin edilen matraha yönelik olarak vergi mahkemelerinden dava açabileceklerdir. Fakat tahakkuk zamanaşımı süresi ise yargı mercilerinin aldığı kararların vergi dairesine iletilinceye kadar süre içinde sona ermekte ve yargı mercilerinde geçen süreyle ilgili olarak zamanaşımının devam edip etmeyeceğiyle ilgili bir düzenleme kanunda bulunmamaktadır. Fakat Danıştay İçtihatları Birleşme Kurulu, söz konusu koşullar kapsamında zamanaşımının durması gerektiğini ifade etmiştir¹¹².

Vergi Usul Kanunu'nun 114. Maddesi ile 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesine göre vergi dairesinin sahte belgelerin varlığı veya diğer sebeplerden dolayı matrahın belirlenmesi için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durdurması 1 yıla sınırlandırılmıştır. Bu sayede, idare bakımından zamanaşımının süresinin sona ermesine yakın bir zaman içinde sevk etmek yöntemiyle zamanaşımının süresiz olarak sona erdirme imkanı ortadan kalmış olmuştur. Düzenleme, hem zamanaşımı kavramının yasal var olma sebebine uygundur, hem de idarenin bu düzenlemeden yararlanarak yerine getirmesi gereken görevlerle uzun süre ilgilenmemesini engellemesi açısından oldukça etkili bir düzenlemedir¹¹³.

İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 11.12.2014 tarih, E: 2014/480 ve K: 2014/2036 Sayılı Kararı, takdir komisyonlarının sahte belgelerin varlığında yapması gerektiği

¹¹²Mehmet Yücel, “Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak ya da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler”, **Mali Çözüm**, S. 97, 245-266, 2010, s. 253

¹¹³Kübra Bozdoğan, Selçuk Buyrukoğlu ve Doğan Bozdoğan, “Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelmesi ve Mükellef Hakları”, **Namık Kemal Üniversitesi Dergileri-Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 2, S. 4, 1-13, 2013, s. 11

vergi incelemesine ışık tutmaktadır. Davalı, bir mobilya firmasından kendisine sahte bir fatura verildiğini ve bu faturanın demirbaşlara kaydedildiğini ve bu sebepten dolayı faturanın hiçbir şekilde vergi indiriminde kullanılmadığını ifade etmiştir. Davalı bu sebebe dayalı olarak tarhiyatın iptal edilmesini istemiştir. Davacı yani vergi idaresi ise, faturaların sahte olması sebebiyle takdir komisyonuna başvurmadan önce mükellefin düzeltme beyanında bulunabilmesi için mükellefe yazılı bildirimde bulunduğunu ancak mükellefin cevap vermediğini ifade etmiştir. Bunun üzerine Takdir Komisyonu Kararı kapsamında ise vergi ziyai cezalı tarhiyat işlemi yapıldığını belirtmiştir. Mahkeme ise takdir komisyonunun sahte faturanın vergiyi oluşturan konuya dahil olup olmadığını inceleme yapmadan vergi ziyai cezalı tarhiyatı kararlaştırmasının yasal isabetinin olmadığını belirtmiş ve bu sebepten davanın kabulüne karar vermiştir. Bu açıdan mahkeme, takdir komisyonunun vergi incelemesinde bulunmamış olmasını eleştiri konusu yapmıştır.

2.6.4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Gayrimenkullerin Rayiç Bedellerinin Tespitinde Takdir Komisyonuna Sevk

Takdir komisyonlarına başvuru yapılması gereken durumlardan bir tanesi de veraset ve intikal vergisi kanununa göre gayrimenkullerin rayiç bedellerinin kararlaştırıldığı durumlardır. Bununla birlikte zamanaşımının durdurulması amacıyla da takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı Vergi Denetimi Kurulu Başkanlığınca çıkarılan 27 Nisan 2017 tarih ve E. 14938 sayılı 2017/1 Sıra Nolu Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi yürürlüğe girmeden önce VUK'un 114. Maddesinde vergi borcunun oluştuğu takvim yılını izleyen yılın başından başlanarak 5 yıl içinde tarh ile mükellefe tebliği gerçekleştirilmeyen vergilerin zamanaşımına gireceği ifade edilmektedir. Fakat vergi dairesi tarafından matrahın takdir edilmesi için takdir komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımının bir yıl duracağı düzenlenmiş olması sebebiyle vergi dairelerinin bu yöneme başvurdıkları gözlemlenmiştir. Ancak ifade edilen genelgeyle birlikte, bazı özel durumlar dışında, son yılda yürütülen vergi incelemeleriyle ilgili olarak yılın haziran ayı sonuna kadar takdir komisyonuna sevk yapılabileceği düzenlenmiştir. Bununla birlikte tarh zamanaşımının son yılının haziran ayından sonra kayıtlara

gelen ihbar ikramiyesi talepli ihbarların, değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilebileceği ve uygun görülenlerin takdir komisyonuna sevk edilebileceği belirtilmiştir. İlgili departman ve birimlerde başlayan ve söz konusu yılın sonuyla birlikte tarh zaman aşımına uğrayacak dönemlerle ilgili vergi incelemelerinin takdir komisyonuna sevk edilemeyeceği ifade edilmiştir.

3 Nisan 2002 tarihinde yürürlüğe sokulan 4751 sayılı Kanun Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’la birlikte “rayiç bedel” kavramı yerine takdir komisyonu tarafından arazi ve arsayla ilgili belirlenen birim değerlerle bina metrekare ve normal inşaat maliyet değerleri göz önünde bulundurularak vergi değerinin, emlak vergisi tespitinde temel alınmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır.

Emlak Vergisi Kanuna bağlı olarak Vergi değeri¹¹⁴:

a) Arsa ve araziler için, VUK’un asgari ölçüm birim değer tespitiyle ilgili düzenlemelerin bağlı olarak takdir komisyonları tarafından arsalar açısından tüm arsa ve mahalleler sayılacak parseli gerçekleştirilmeyen arazide her köy için değer, sokak, cadde ya da sokak açısından farklı bölgeler (turistik alanlardaki değer, cadde ve sokak açısından farklı nitelikleri olanlar valilerce belirlenen parsel, pafta ve adalar) arazide her ilçe ya da il için arazinin cinsi açısından takdir edilen birim değere göre,

b) Binalar açısından, Maliyet ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıkları tarafından ortaklaşa ilan ve tespit edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleriyle (a) bendinde ifade edilen düzenlemelere bağlı olarak belirlenecek arsa payı ya da arsa değeri ön planda tutularak 31.maddeye göre hazırlanan tüzük hükümlerinden faydalanmak suretiyle, hesaplanan bedeli ifade etmektedir. Vergi değeri, mükellef olma durumun başlangıcını izleyen yıldan itibaren her yıl, bir önceki yılın vergi değerinin VUK düzenlemeleri kapsamında aynı yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılmasıyla belirlenir.

Arazilere ve arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerin belirlenmesi de VUK’a bağlı olarak oluşturulan takdir komisyonlarınca yerine getirilmektedir. Arsalara yönelik kurulacak takdir komisyonu içinde, Belediye Başkanının kendi ya da atayacağı bir memur, defterdar tarafından ya da vergi dairesi başkanlığı bulunan

¹¹⁴Naci Büyükkaracıgan, “Gayrimenkullerde Emlak Vergisi Matrah Değeri İle Piyasa Değeri Arasındaki Farklılıkların Araştırılması ve Konya Meram Örneği”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi**, S. 11, 143-157, 2016, s. 147.

bölgelerde vergi dairesi başkanının atayacağı iki memur, ilgili belediyeden yetkili bir memur, tapu sicil müdürünün kendi ya da vekil vereceği bir memur, ilgili olan arsalarda ilgili olan sanayi bölgelerini temsil eden bir üye, ilgili köy ya da mahalle muhtarı ve tapu sicil müdürünün kendi veya onu temsil edecek vekil yer alacaktır. Arazilerle ilgili olan takdir komisyonundaysa; Vali, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü, Defterdar (vergi dairesi başkanlığı olan yerlerde vergi dairesi başkanı), il merkezlerindeki ziraat odasından seçilen bir üye, il merkezlerindeki ticaret odasından seçilen bir üyeden meydana gelmektedir. Bununla birlikte büyükşehir belediyesi olan illerdeyse arazi ve arsaya ait takdir komisyonu kararlarını değerlendirecek merkez komisyonu ise; Vali ya da valinin vekil tayin edeceği memurun başkanlığında, Defterdar ya da vekil tayin edeceği memur (vergi dairesi başkanlığı olan iller kapsamında vergi dairesi başkanı ya da vekil tayin edeceği memur), ticaret odası tarafından görevlendirilen bir üye, Vali tarafından görevlendirilmiş tapu sicil müdürü, Esnaf ve sanatkârlar odası birliği tarafından görevlendirilen bir üye ve Serbest muhasebeci mali müşavirler odası tarafından görevlendirilen bir üyeden meydana gelmektedir¹¹⁵.

Takdir komisyonların arazi ve arsalarla yönelik değer tespitine ilişkin 4 yılda bir yapacakları takdirler, tahakkuk ve tarh faaliyetlerinin yerine getirileceği sürenin başlangıcından en az 6 ay öncesinde karara bağlanmak durumundadır. Bu kararın ise arsalarla ait takdirin ilgili olduğu ilçe ve il merkezlerindeki ziraat ve ticaret odalarına, ilgili köy ve mahalle muhtarlıklarına ve belediyelere; araziye ait olanlarınsa il merkezlerinde ziraat ve ticaret odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilmesi gerekmektedir. Takdir komisyonunun almış olduğu bu kararlara yönelik karar tebliğ edilen teşekküller, daire, kurum, ilgili köy ve mahalle muhtarlıkları 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi kapsamında dava açabilirler. (Bu cümle AYM'nin 13.10.2012 tarih ve 2012/89 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.) Bununla birlikte vergi mahkemesi tarafından alınan kararlara yönelik ise 15 gün içinde Danıştay'a başvurulması mümkündür. Vergi mahkemesi ve Danıştay tarafından bu davaların dosyanın yetkinlik kazandığı tarihten sonra en geç 1 ay içinde karara bağlanması gerekmektedir¹¹⁶.

¹¹⁵ Naci Büyükkaracıgan, s. 148

¹¹⁶ Naci Büyükkaracıgan, s. 148

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TAKDİR KOMİSYONU KARARLARI VE ÖZELLİK ARZ EDEN UYGULAMALAR

3.1. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARININ ÖZELLİKLERİ

Re'sen tarhiyat işleminin gerçekleştirilebilmesi için bir matrah ya da bir matrah farkının belirlenmiş olması gerekmektedir. Söz konusu farkın ise vergi idaresi tarafından bilinmesi gerekmektedir¹¹⁷. Bu re'sen tarhiyat incelemesinde VUK'un belirttiği üzere yalnızca vergi elemanları değil aynı zamanda takdir komisyonları görev alabilmektedir. Bu bakımdan takdir komisyonları VUK'un 267. Maddesinde ele alınan durumlarla birlikte vergi idaresinin isteği üzerine matrahın belirlenmesinde görev alabilmektedir. Fakat bu komisyonların kendi başlarına karar alabilmeleri gibi bir işlevleri bulunmamaktadır. Bu sebepten dolayı vergi matrahının tespitini mükellef ya da vergi idaresi talep etmek durumundadır. Söz konusu istek ya da talep takdir kararlarının “sebeplendirme” ögesini meydana getirmektedir¹¹⁸.

Komisyon sağladığı veriler ile bilgilere, emsal kurumlardaki faaliyetlere, yükümlünün sürdürdüğü faaliyet tipine ve elde edilen neticelere göre ölçümlerde bulunarak yükümlünün matrahını tespit etmektedir. Komisyon matrahı olması gerekene en yakın bir biçimde belirtmek için yürütmesi gereken araştırmaları yürütmek zorundadır. Ancak ortaya konan takdir bir yaklaşıklıkla ortaya koymaktadır. Süreç bu şekilde olmakla beraber yükümlü mevcut halini belgelerle ortaya koyabilirse, yükümlünün takdir komisyonuna yönelik direnme hakkı ortaya çıkar. Yükümlünün elinde belgelendireceği bir bilgi bulunmamaktaysa takdir komisyonu tarafından tespit edilen matrahı kabul etmek zorundadır¹¹⁹.

Takdir komisyonlarınca alınan matrah kararlarının birer yaklaşıklık olmasıyla birlikte vergi usulüne göre yapılmamış matrah tahmininin de yasalara aykırı olacağı

¹¹⁷Oğuzhan Aslan ve Hüseyin Karakoç, **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 85.

¹¹⁸Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi DSYİ, İzmir, 1997, s. 207.

¹¹⁹Yusuf Karakoç, s. 208.

açıktır. Bu sebepten dolayı matrah tespitinde yararlanılan usullerin açık bir şekilde ortaya konulması oldukça önemli olacaktır.

Takdir komisyonlarınca alınan kararlar direkt olarak mükellefler tarafından yerine getirilmeleri gereken kararlar niteliğinde olmamaktadır. Bununla birlikte takdir komisyonlarının almış oldukları kararları uygulamaya koymak gibi bir yetkileri de bulunmamaktadır. Bu sebepten takdir komisyonu yalnızca matrahı tespit etmekle yetinmek durumundadır. Komisyon tarafından belirlenen matrahın ardından tarhiyatı vergi dairesi yapmak durumundadır. Bu nedenden dolayı takdir komisyonlarının aldıkları kararlar komisyonlar tarafından atılan imzayla birlikte vergi dairesine tevdi edilmektedir¹²⁰.

Re'sen takdiri gerçekleştirilen matrah, mükellefin ortaya koymuş olduğu matrahın altındaysa re'sen matrah kullanılmamaktadır. Bununla birlikte takdir komisyonunun belirlediği matrah mükellefin ortaya koyduğu matrahın üstündeysen fazla kısım üzerinden vergi tarhı gerçekleştirilmektedir¹²¹.

Takdir komisyonlarının alacakları kararların biçim yönünden nasıl olması gerektiği VUK kapsamında düzenlenmiş durumdadır. Bu durum VUK kapsamında takdir komisyonlarının alacağı kararların “şekil” yönünden ele alındığını ortaya koymaktadır.

Takdir komisyonlarınca alınmış olan kararların üyeler ve başkan tarafından imzalanmış olması gerekmektedir¹²². Bununla birlikte alınan kararlar kapsamında şu öğelerin yer alması gerekmektedir¹²³:

1. Alınmış karara ait sıra numarası,
2. Alınan kararın tarihi,
3. Mükellef gerçek kişiysen adı ile soyadı tüzel kişiysen unvanı,
4. Mükellefe ait açık adres bilgisi,
5. Alınmış olan takdirle ilgili olan vergi türü,
6. Takdirin alakalı olduğu verginin dönemi,
7. Takdir edilmiş olan matrah miktarı,
8. Takdirin gerçekleri ile takdirin izahı.

¹²⁰ VUK, m. 32.

¹²¹ VUK, m. 33.

¹²² VUK, m.31/II

¹²³ VUK, m.31/III

Takdir komisyonlarınca alınan kararların “şekil” yönünden ne gibi özelliklere sahip olması gerektiği kanun koyucular tarafından tespit edilmiştir. Bu durum takdir komisyonlarının matrahı tespit ederken kanuna uygun hareket edip etmediklerini ispatlanmasına kolaylık sağlanması açısından da uygun olabilecektir. Bu sebepten dolayı kanun kapsamında sayılan unsurlardan birinin takdir komisyonu kararında bulunmaması halinde yasaya aykırılıktan söz edilmesi mümkün olacaktır. Yasaya aykırı yapılmış bir tespitten de tarhiyat yapılması söz konusu olamayacaktır. Ancak yapılması gibi bir durum söz konusu olursa da bu tarhiyattın terkinin gerçekleştirilmesi gerekecektir. Bununla birlikte takdir komisyonu kararının şekil yönünden sahip olduğu özelliklerin Şekil 2’de ele alınan örnekte görülmesi mümkündür.

Şekil 2: Takdir Komisyonu Kararı Örneği

TAKDİR KOMİSYONU KARARI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

██████ Vergi Dairesi Başkanlığı

██████ Daimi Takdir Komisyonu

Vergi Dairesi : ██████

Vergi Nevi : KDV ██████

Vergilendirme

Dönemi : 02/2017-02/2017

Karar No'su : 488

Karar Tarihi : 15/02/2018

Takip Defteri Takdirle İlgili

Sıra No : 176

MÜKELLEFİN				SEVK FİŞİNİN		
Hesap No	Soyadı Adı (Tüzel Kişilerde Ünvan)	İşi	Açık Adresi	No'su	Sevk Tarihi	Ek Ad.
91 ██████ 13 (TCKNo:53 61 ██████ 2)	NE ██████ M ██████ AL	TÜTÜN ÜRÜNLERİNİN TOPTAN TİCARETİ	DO ██████ MAH. ██████ SK. ██████ KARABAĞLAR / İZMİR	2017103106WAv000001 0	07/11/2017	
VERGİ MATRAHI			TAKDİRİN MÜSTENİDATI VE İZAHİ			
Beyan Olunan	Takdir Olunan	Fark				
	775.022,50	775.022,50	213 sayılı VUK'nun 30/1. maddesi gereğince			

KARAR

Yetkili vergi dairesi müdürlüğü yukarıda adı, soyadı, vergi numarası, unvanı ve iş adresi yazılı mükellefin kanuni süresi geçtiği halde beyannamesini vermemesinden dolayı yukarıda tarih ve nosu yazılı takdire sevk fişi ile dönem matrahının re'sen tayin ve takdirini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/1. maddesine istinaden komisyonumuzdan talep etmiştir.

KOMİSYONUMUZCA GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ

TAPDK'nın ██████ tarih ve ██████ sayılı Değerlendirme Raporuna İstinaden düzenlenmiştir.(67.000 paket siğara) Sevk fişine ekli işlemli evrakın incelenmesi sonucunda; mükellefin işi, işyerinin bulunduğu yer, satılan emtia veya hizmet türünün muhtemel satış ve hasılat tutarına istinaden karlılık durumu, işe bağlanan sermaye, bu yıldaki ekonomik durum, mal ve hizmet fiyatlarına, satış ve hasılatı etki edebilecek sair unsurlar, aynı işi yapan emsalleri, diğer karinelerde dikkate alınarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/1. maddesi gereğince dönem matrahının 775.022,50 TL (YEDİYÜZYETMİŞBEŞBİN YİRMİİKİ TL ELLİ Kr) olarak kabul ve takdirine oy birliği ile karar verildi.

BAŞKAN

VERGİ DAİRESİ TEMSİLCİSİ
ÜYE ÜYE

MESLEKİ TEŞEKKÜL TEMSİLCİSİ
ÜYE ÜYE

Takdir Komisyonu

3.2. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Takdir komisyonları yükümlü tarafın iki temsilcisi ile idarenin üç temsilcisinden meydana gelen karma kurumlardır. Bu sebepten dolayı bu kurumlar merkez idare dışından örgütlenmiş kurumlar olarak düşünülmektedir. Söz konusu nitelikleri sebebiyle komisyonların almış olduğu kararlar da idarenin iç işlemi niteliğinde olmamaktadır.¹²⁴ Bununla birlikte alınan kararın idari işlem dolayısıyla ortaya çıkan iç işlem niteliğinde olabilmesi için karara varan kesimin idari merci kapsamında yer alması gerekmektedir. Ayrıca takdir komisyonları içerisinde mükellefi temsil eden ve idare adına temsilcilik yapmayan bireylerin bulunması, komisyon kararlarının iç nitelikli olmadığını ortaya koymaktadır. Bu durum komisyonların almış olduğu kararların yasal olarak değerlendirilmesini önemli hale getirmektedir. Komisyon kararlarının yargı kapsamında uyumsuzluk kapsamında ele alınıp alınamayacağının belirlenmesi önemli olmaktadır.

İdari makamlar tarafından kamu gücünün kullanılmasıyla birlikte bir idari işlev ya da sorumluluğunun temin edilmesi açısından yapılan, hukuk literatüründe bir farklılık ya da yenilik ortaya çıkaran idarenin kendi iradesiyle yasal neticelere sebep olan irade açıklamalarına idari işlem adı verilmektedir¹²⁵. Bu tanıma göre idari faaliyetler yapısal açıdan özel hukuk faaliyetlerinden farklı niteliklere sahiptirler. İlk başta özel hukukta olduğu gibi idari hukukta tarafların kesimlerin faaliyet içeriklerini tespit etmekle alakalı bir özgürlükleri bulunmamaktadır¹²⁶. Bu tür işlem ve faaliyetlerde idare üstün konumdadır. Bununla birlikte işlemlerin tarafı olan kesimlerin ne tür haklara sahip olduklarının kesinliği bulunmaması sebebiyle de sürdürülen idari işlemlerin yargısal denetim kapsamında olması gerekmektedir. İdari yöneticilerin kendi istek ve arzularını yasal olmayacak biçimde kullanmalarının önlenmesi adına bu sistem Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Bu sebeple idarenin

¹²⁴Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Ahmet Çağan, **Vergi Hukuku**, 21. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 102.

¹²⁵Oğuz Sancakdar, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 365.

¹²⁶ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 438.

almış olduğu her türlü kararla ve uyguladığı her türlü işlemle alakalı olarak yargı yoluna başvurulabilmektedir¹²⁷.

Her idari işlemin de yargı kapsamında uyuşmazlık konusu yapılabilmesi mümkün değildir. İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)’na göre idari karar veya işlemin dava konusu açısından ele alınabilmesi için bu işlem veya kararın yürütülebilir ve kesin olması gerekmektedir¹²⁸. Buradaysa yürütülebilir ve kesin işlemin ne olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.2.1. Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı

İdari işlem koyucularının sahip oldukları nitelikler ile bu idari işlemleri uygulayan makamların özellikleri ve işlemin uygulanma şekli açısından farklı niteliklerin bulunduğu açıktır. Bu açıdan idari işlemlerin çoğunlukla mevzuata dayalı, tek yanlı olarak yürütülen, kamu gücüne dayalı, yürütülebilir faaliyetler veya işlemler olarak değerlendirilmesi mümkündür.

İdari işlemler yapısal özellikleri sebebiyle yapıldıkları andan itibaren yürütebilir olmak zorundadırlar. Yürütülebilir (icrai) olmak kavramından ortaya konulmak istenen unsur işlemin ardından farklı yargı organının ya da bir makamın izni ya da onayının gerekli olmamasıdır.

İcrailik niteliği idari işlemleri direkt olarak idari yargı kapsamında uyuşmazlık konusu olabilmesi açısından yeterli şart olmamaktadır. İdari Yargılama Usul Kanunu’na göre işlemin icrailik niteliğinin yanında işlemin aynı zamanda “kesin işlem” niteliğinde olması gerekmektedir. Bu durum işlemin kesin olması ile icrai olmasının farklı öğeler olduklarını göstermektedir.

İdari karar alma süreçlerinde idari işleminin kesin olmasının ne kadar önemli olduğunu su yüzüne çıkmaktadır¹²⁹. Kesinlikten anlatılmak istenen unsur idari işlemin iptal kapsamında ele alınabilmesi için “lazüm ül icra” olmasının gerekmesidir¹³⁰. Diğer bir ifadeyle idari işlem yapıları icrailik özelliği kazanmakla birlikte, işlemin ilgili taraflara duyurulmadan kesinlik özelliği kazanabilmesi

¹²⁷ Anayasa, m. 125/I.

¹²⁸ İYUK, m. 14/III,d.

¹²⁹ Cafer Ergen, İdari Yargı Davaları, 1. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 135- 136.

¹³⁰ Cafer Ergen, s. 136.

mümkün değildir. Bu açıdan işlemin uygulanmaya hazır durumda olması işlemin kesinliği manasına gelmektedir¹³¹.

Hukuk literatüründe idari bir işlemin mutlak bir değişiklik temin etmesi beklenmemektedir. Fakat iptal davası netice olarak idari bir işlemin, maksat, şekil, yetki, konu, sebep açısından yasalara aykırı olduğundan hareketle çıkarları ihlal edilmiş olanlar tarafından açılabilmesinden dolayı, idari işlemin uygulamaya konulmasıyla birlikte hukuk literatüründe de bir değişikliğin ortaya çıkması gerekli olmaktadır. Bu nedenden dolayı işlemin kesin olmasıyla birlikte icrai de olması gerekmektedir. Burada anlatılmak istenen işlemin gereklerinin yerine getirilmesi, duyurulmuş olması ve uygulanabilir olmasıdır. Bu nedenden dolayı tarafların yasal hallerinde bir değişiklik ortaya çıkarmayan, uygulamayla alakalı ikilemlerin ortadan kaldırılması maksadıyla verilen tavsiye, danışma ile görüş yazıları, idarenin iç işleyişiyle alakalı yazışmalar icrai olsalar da kesin olamamaları sebebiyle idari yargıda iptal davasına konu edilememektedirler¹³².

Buraya kadar anlatılanlardan hareketle takdir komisyonlarının almış olduğu kararların idari işlem niteliğinde olup olmadığının değerlendirmemiz gerekmektedir.

3.2.2. Takdir Komisyonu Kararlarının İdari İşlem Vasfı Sorunu

İdari işlemler kapsamı sebebiyle farklı özelliklere sahiptirler. Takdir komisyonlarının almış oldukları kararların idari nitelik taşıyıp taşımadığının belirlenmesi açısından bu özelliklerin tek tek tanımlamak ve değerlendirmek yerinde olacaktır.

¹³¹ Oğuz Sancakdar, s. 366.

¹³² Serkan Ağar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, **TBB Dergisi**, S. 67, 2006, s. 291.

3.2.2.1. Tek Yanlılık

Tek yanlılık fert ile kamu gücü arasındaki eşitsizliği ve kamusal idarenin üstün olduğunu ifade etmekle beraber kamu iradesinin ayrıcalıklı olduğunu da ifade etmektedir.¹³³ Faaliyet ve işlemlerin tek yanlı olmasının olağan bir neticesi olarak kamusal iradenin üstünlüğünden bahsedilecektir¹³⁴.

Tek yanlılık kavramının tanımsal olarak değerlendirilmesi durumunda bu kavramın tek idarenin açıklaması şeklinde ifade edilmesi mümkündür¹³⁵. Burada tek irade açıklamasından anlatılmak istenen öge bir organ veya bireyin iradesini ifade etmesi değil, işlemin tek yanlı bir iradeyle ortaya çıkmasıdır¹³⁶. Bu bakımdan irade bir kişi tarafından ortaya konulabileceği gibi bir kurul veya bir topluluk tarafından da ortaya konulabilecektir. Burada önem arz eden unsur iradenin tek bir yöne doğrultulmuş olmasıdır.

Takdir komisyonlarınca alınan kararlar bu kapsamda değerlendirildiğinde ise komisyon kararlarının tek yanlı irade açıklamaları olduğunu ifade etmek mümkün olacaktır. Takdir komisyonları kararları yapısal açıdan tek yanlıdır. Yapısal açıdan vergi düzenlemelerine göre vergisini sunmayan mükelleflerin matrahlarını takdir komisyonları tarafından tespit ettirmek durumunda kalmaları durumunun mükelleflere üstünlük sağlamasını veya onların takdir komisyonuyla eşit düzeyde olmasını sağlamasını beklememek gerekmektedir. Takdir komisyonu tarafından kararlaştırılan matrah, mükellefin vergi beyanları, iş durumu, matrahın tespitine kadar olan süreçteki ticari faaliyetleri gibi direkt olarak mükellefle alakalı unsurlar üzerinden tespit ediliyor olsa da süreç kapsamında icrai işlemin matrahın tayin edilmesinin olması ve bu süreçte mükellefin direkt olarak bir müdahalesinin bulunamaması sebebiyle taraflar arasında bir eşitlikten bahsedilemeyecektir. Bu sebeple takdir komisyonu kararlarının tek yanlılık niteliğine sahip olduğunu ifade etmemiz mümkün olmaktadır.

¹³³ Oğuz Sancakdar, s. 265.

¹³⁴ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, s. 348.

¹³⁵ Cafer Ergen, s. 135.

¹³⁶ Cafer Ergen, s. 135.

3.2.2.2. Kanunilik

İdari işlemin kanuni düzenlemeler ile mevzuata uygun yapılması gerekmektedir. Bu duruma ise “kanunilik” adı verilmektedir. Kanunilik idari işlemin bir yasa veya mevzuat hükmüne dayalı olarak kurulması anlamına gelmektedir ki bu işlemlerin “sebepe” etmeni açısından da yasalara uygun olması manasına gelmektedir. Takdir komisyonları Vergi Usul Kanunu kapsamında kurulmaları, çalışmaları ve karar almaları sebebiyle kararların kanunilik niteliğine sahip olduğunu ifade edebilmek mümkün olmaktadır. Bu açıdan takdir komisyonlarının kararlarının bu özelliği sebebiyle idari işlem niteliğinde olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

3.2.2.3. İcrailik

Takdir komisyonlarınca alınan kararların mükelleflerin vergisel durumlarıyla alakalı yürütülen incelemeler ile varılan tespitlerin neticesi olması ve sonucunda bir matrah ortaya koyması nedeniyle bu işlemlerin icrailik özelliğine sahip olduğunu ifade etmek mümkün olmaktadır. Bu durum matrahın uygulanabilir olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

Yukarıda ele alınan tüm unsurlar birlikte değerlendirildiği zaman takdir komisyonlarınca alınan kararlarının idari işlem niteliğinde olduğunu ifade etmek mümkün olmaktadır. Yapısal açıdan takdir komisyonları idari örgütlenmelerin dışında kalan oluşumlar olmalarına rağmen, yasalarla birlikte kamusal görev yapmakla yükümlendirilmeleri sebebiyle geniş manada idare tanımı kapsamında giren kurumlar olmaktadır.¹³⁷ Komisyonlar yetkilerini kamu gücünden almış oldukları ve alacakları kararların kamu yararı sebebiyle almış olmaları sebebiyle takdir komisyonu kararlarının idari işlem niteliğinde olduğunu ifade edebilmek mümkün olmaktadır.

Bazı araştırmacılar açısından herhangi bir işlemin idari işlem olarak ele alınabilmesi açısından söz konusu işlemin idari makamlar veya makam tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.¹³⁸ Söz konusu idari makam kavramından ne anlatılmak istendiği önem kazanmış olmaktadır. Dar manada idari makamın merkezi

¹³⁷ Serkan Ağar, s. 296.

¹³⁸ Cafer Ergen, s. 136.

idare örgütünde ele alınması halinde takdir komisyonlarının idari makam niteliği ortadan kalkmış olmaktadır. Bunun neticesinde ise komisyon kararlarının idari nitelik taşıması gerekmektedir. Bu tarz bir değerlendirme yanlış olabilecektir. Önem arz eden konu idari işlemi kuran kesimin merkezi örgütlenme içerisinde yer almasından çok ortaya konan işlemin kamu yararı ile idarenin üstünlüğünü ortaya koyup koymadığı olmaktadır. Neticede takdir komisyonlarınca alınan kararlar vergi gelirlerinin aşınmasının önlenmesi ve Hazine gelirlerinin artırılması açısından kullanıldığına göre takdir komisyonları kararlarının idari makam niteliğinde olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Bu açıdan takdir komisyonları kararları idari işlem niteliğine haiz olarak değerlendirilmek durumundadır.

3.2.2.4. Takdir Komisyonu Kararlarının Delil Olma Durumu

Takdir komisyonları kararları nitelik olarak teknik metotlara dayanan, uzmanlık gerektiren ve neticede bir tespitten meydana gelen kararlardır. Söz konusu özellikleriyle alınan kararların ise vergi tarhiyatını öncelik iştirak eden hazırlık işlemleri olduğunu da ifade etmek mümkün olacaktır¹³⁹. Bu durum mükellefler açısından ele alındığında ise takdir komisyonları kararlarının yapısal açıdan bilirkişi raporlarına benzediklerini söylemek de mümkün olmaktadır. Bilirkişiler de özellik açısından belli uzmanlığa sahip bireyler olmakla beraber işleyişte belli teknik metotlardan yararlanmaktadırlar. Bu açıdan takdir komisyonları ve bilirkişiler maddi vakaların tahmin, takdir ve belirlenmesiyle alakalı olarak benzer görevleri yürütmektedirler.¹⁴⁰

Yargı süreçleriyle alakalı birtakım konularla ilgili olarak da takdir komisyonu üyeleriyle bilirkişilerin benzer niteliklere sahip olduklarını ifade etmek mümkün olmaktadır. Örnek vermek gerekirse mahkeme süreçlerinde hâkim bilirkişiden sunmuş olduğu rapordaki belirsizlik ya da eksiklik sebebiyle bunların ortadan kaldırılması için mahkemede sözlü bir açıklama yapmasını talep edebilmektedir¹⁴¹. Benzer bir biçimde Vergi Mahkemeleri ve Danıştay süreçlerinde de gerekli olması durumunda vergi konusu oluşturan tarhiyatın dayanağının anlaşılması açısından

¹³⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Ahmet Çağan, s. 103.

¹⁴⁰ Yusuf Karakoç, s. 44.

¹⁴¹ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, m. 281/II.

mükellefin mali müşaviri ve vergi inceleme elemanları dinlenmektedir.¹⁴² Takdir komisyonları tarafından tarhiyatın dayanağının incelenmesi yapılabildiğine göre mahkeme gerekli görürse takdir komisyonlarını dinlemeyi talep edebilecektir. Bununla alakalı olarak farklı görüşlerin olduğunu da ifade etmek gerekmektedir. Bunlar dışında mahkeme sürecinde bilirkişilerin başlangıçta yemin etme durumlarının bulunmasıyla benzer şekilde takdir komisyonu üyelerinin de başlangıç aşamasında yemin etme zorunluluklarının bulunması yapısal açıdan birbiriyle uyuşmaktadır.

Bilirkişiler ile takdir komisyonlarının arasında benzerlik gösteren bir diğer durum takdir komisyonu kararlarıyla bilirkişi raporlarının delil niteliği taşıyabilme özellikleridir. İspatın konusunu tarafların uyuşmazlık yaşadıkları sorunların çözümünde yararlandıkları çekişmeli vakıalardır. Söz konusu vakıaların ispatlanabilmesi açısından delil gösterilmek durumundadır¹⁴³. Bu nedenden dolayı üzerinde çekişme olmayan, tüm taraflarca bilinmekte olan ya da uyuşmazlığın tarafınca bildirimi yapılmış durumların ispat edilmesi gerekmemektedir¹⁴⁴. Takdir komisyonun kararları da bilirkişilerin raporları gibi taraflardan birinin iddialarının kabul edilebilir olduğunun ortaya koyulması ve var olan uyuşmazlığın giderilmesi açısından bir bilgi niteliğinde olmaktadır.

Hakim açısından “sabit görme”, taraflar açısından “ispat”, maddi olay açısından ise “sübut” olarak ele alınan durumlarla alakalı yararlanılan vasıtalarla “sübut vasıtası” ya da “ispat vasıtası” ya da en kısa biçimiyle “delil” adı verilmektedir. Söz konusu deliller kapsamında “takdiri delil” olarak ifade edilebilecek olan takdir kararları, yapısal açıdan vergiyi ilgilendiren değerlerin ya da kıymetin uzmanlığa ve teknik bilgiye dayalı olarak ortaya konan teknik görüşleri ve tespitleri ifade etmektedir¹⁴⁵. Vergi matrahının belirlenmesi sırasında iki tip delilin de hakim tarafından kabul görmesini ortaya koyan etmenlerden bir tanesi iki delil tipinin de hakimi bağlayıcı nitelik taşımasıdır. Bununla birlikte takdir komisyonları tarafından belirlenen matraha yönelik olarak dava açılması durumunda yanlışlığı belirlemek durumunda olan mükellef bilirkişiye gidebilme hakkına sahip

¹⁴² VUK, mükerrer m. 378.

¹⁴³ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, m. 187.

¹⁴⁴ Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 13.

¹⁴⁵ Yusuf Karakoç, s. 211.

olmakla beraber mahkeme de alınan matrah kararının araştırılması açısından bilirkişiye başvuruda bulunabilecektir.

Bilirkişi raporları gibi takdir komisyonu kararlarının da bir delil olarak kabul gördüğünün kanuni dayanağı VUK'un 3/B maddesinde ele alınmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, vergilendirme kapsamında vergi açığa çıkaran olay ile söz konusu olayla alakalı işlemlerin gerçek nitelikleri verilen yeminler dışından her tipteki delillerle ispatlanabilmektedir. Bu açıdan delil olma niteliğine sahip tüm unsurların delil olarak ele alınması ve bunun yargı tarafından istenilen biçimde kullanılması mümkündür¹⁴⁶. Bu nedenden dolayı verginin konusunu oluşturan olayı değerlendirmek görevini üstlenen vergi mahkemeleri tarafından, takdir komisyonlarının almış oldukları kararların bağlayıcı nitelikte değerlendirilmedikleri görülmektedir. Bu durum tıpkı bilirkişi raporunun sahip olduğu özelliklerin takdir komisyonu kararlarında da geçerli olduğunu ortaya koymaktadır.

Takdir komisyonu kararları ile bilirkişi raporlarının benzer özellikleri bulunmasına rağmen takdir komisyonu kararlarının yalnızca bir kişinin raporu kapsamında alınan kararlar olduklarını ifade etmek mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte takdir komisyonu tarafından alınan kararlar ile bilirkişiler tarafından oluşturulan raporlar arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıkların şu şekilde ifade edilmesi mümkündür:

1) İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi bilirkişilerle alakalı olarak Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunması sebebiyle bu kanunda bilirkişilerle alakalı düzenlemeler değerlendirildiğinde, bilir kişilerin reddedilmesinin mümkün olmadığı ortaya çıkacaktır¹⁴⁷. Takdir komisyonu üyeleri açısından ise bununla alakalı bir düzenleme söz konusu değildir¹⁴⁸. Kanun koyucular tarafından takdir komisyonu üyelerine bilirkişi atfının yapılmaması durumu, reddedilmeleri olanağı vermeyen bir neden olmakla birlikte söz konusu yöntemle vergi tahsilat ve tahakkukunun gecikmesi önlenmiş olmaktadır.

2) Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile bilirkişiler tarafları dinleyebilmekle alakalı olarak yetkilendirilmemiştir. Ancak takdir komisyonlarının vergi inceleme

¹⁴⁶ Yusuf Karakoç, s. 214.

¹⁴⁷ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, m. 272.

¹⁴⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Ahmet Çağan, s. 103.

yetkilerinin bulunması onlara vergi sorumlularını veya mükelleflerini dinleyebilme olanağı sağlamaktadır¹⁴⁹.

3) Tarafların bilirkişi raporunda bir eksiklik görmesi halinde, taraflar raporun kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren iki hafta içerisinde bilirkişiden eksiklikleri gidermesi isteyebilir ya da mahkemeden yeni bir bilirkişi atanmasını talep edebilirler¹⁵⁰. Ancak mükelleflerin veya vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına itiraz edebilme hakkı bulunmamaktadır. Ancak vergi daireleri komisyon kararlarının tebliği edilmesi koşuluyla¹⁵¹ vergi mahkemelerine kararın iptal edilmesi için dava açabilmektedir¹⁵².

4) Mahkemelerce sadece bir kişi bilirkişi olarak görevlendirilebilmektedir. Fakat sebebi açıklanmak koşuluyla birden çok ve tek sayıdan meydana gelen bir bilirkişi kurulunun da görevlendirilmesi de mümkün olmaktadır. Genel olarak bilirkişiler tek başlarına çalışmaktadır. Mahkemenin gerek gördüğü hallerde bir kurul gibi hizmet verirler. Fakat hukuki düzenlemeler kapsamında bu kurulun sayısı ile alakalı olarak üst bir sınır belirtilmemiştir. Bu açıdan kurul sayısı hakim takdirine bırakılmıştır. Takdir komisyonunda ise kanunda düzenlendiği gibi yükümlünün 2 temsilcisi üye ile idarenin ise 3 temsilcisi olmak durumundadır. Söz konusu toplam beş üyenin sayısının farklı bir merci veya vergi idaresi tarafından değiştirilmesi mümkün değildir.

5) Bilirkişinin görüşü veya oyu hakim tarafından diğer delillerle beraber özgürce değerlendirilmektedir¹⁵³. Bu bakımdan hakim açısından bilirkişilerin sunmuş oldukları raporlar mutlak belirleyici nitelik taşımamaktadır. Ancak takdir komisyonları tarafından belirlenen matraha göre vergi daireleri işlemlerini düzenlemek durumundadır. Eğer vergi dairesi kararı kabul etmek istemiyorsa durumu yargıya taşıyarak iptali istemek durumundadır.

6) Takdir komisyonları gerek duymaları halinde bilirkişilerden yararlanabilme hakkına sahiptir¹⁵⁴.

¹⁴⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Ahmet Çağan, s. 103.

¹⁵⁰ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, m. 282/I.

¹⁵¹ VUK, m. 378/I

¹⁵² VUK, m. 377/II

¹⁵³ Hukuk Muhakemeleri Kanunu, m. 282.

¹⁵⁴ VUK, m. 74 ve m. 75.

Yukarıda ifade edilen açıklamalar doğrultusunda takdir komisyonu ile bilirkişiliğin benzer tarafları ile birbirleriyle uyuşmayan taraflarının olduğunu ifade edebilmek mümkün olmaktadır.

3.3. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARININ UYUŞMAZLIK KONUSU YAPILMASI

Bu bölümde takdir komisyonu kararlarının uyuşmazlık konusu yapılması konusu komisyon kararlarının dava edilebilirliği, açılacak davada hasım ve dava açma süreleri başlıkları altında ele alınacaktır.

3.3.1. Komisyon Kararlarının Dava Edilebilirliği

Takdir komisyonu kararlarının adli makamlar kapsamında değerlendirilmesi için kanun koyucular tarafından ikili bir ayrıma gidilmesi söz konusu olmaktadır. Bu ikili ayrıma gidilmesini ana gerekçesi olarak ise “ayrılabilir işlemler” ile “zincir işlem” teorileri gösterilmektedir¹⁵⁵.

Zincir işlem teorisi açısından belli bir neticeyi ortaya çıkarabilmek için birbirini izleyen tamamlayıcı nitelikte işlemlerin bulunması gerekmektedir. Bununla birlikte zincir işlemin şu öğeleri içermesi gerekmektedir¹⁵⁶:

- Halka işlemler olarak ele alınan işlemlerin amaçlarının yalnızca nihai işlem olması,
- Halka işlemlerle alakalı yasalar aykırı iddialarının yalnızca nihai işleme yönelik açılacak davalarda iddia edilebilmesi,
- Halka işlemlerle alakalı olarak davaların açılabilmesidir.

Takdir komisyonlarının vergi mükellefleriyle alakalı olarak yapmış oldukları tespitlerle ilgili olarak mükelleflerin direkt olarak uyuşmazlık çıkarabilmesi mümkün değildir¹⁵⁷. Bu koşullar kapsamında yürütülmesi zorunluluk arz eden ve kesin olan işlem vergi matrahının kendisi olmaktadır¹⁵⁸. Takdir komisyonunun belirlemiş

¹⁵⁵ Serkan Ağar, s. 297.

¹⁵⁶ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 6. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s.168.

¹⁵⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Ahmet Çağan, s. 103.

¹⁵⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Ahmet Çağan, s. 103.

olduğu matraha yönelik olarak mükellef tarafından yalnızca tarh işlemiyle alakalı dava açılabilir¹⁵⁹. Bu açıdan mükellefçe açılacak davada takdir komisyonlarınca belirlenen matraha bağlı olarak tespit edilen tarh işlemine yönelik dava açılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nda ifade edilen bu öğeleri destekleyen düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nun 377/I. maddesine göre kendilerine vergi cezası kesilenler ve mükellefler cezalara ve tarh edilen vergilere karşı olarak vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler.

Ayrılabilir işlemler teorisi ise, yasal statüler ile prosedürler kapsamında yer alan ancak sebep oldukları yasal sonuçlar açısından farklı niteliklere sahip olan faaliyetlerin iptal davasına dâhil edilebileceklerini savunmakta ve zincir işlemi oluşturan işlemlerin tek tek dava konusu olabilmeleri açısından da yasal neticelere sebep olacak faaliyetler olmaları gerektiğini ifade etmektedir.¹⁶⁰ Burada ifade edilen olgu kanun koyucular tarafından vergi dairesi açısından ele alınmıştır. Takdir komisyonu kararlarının direkt olarak dava edilmesi kabul edilmemiş olmasına rağmen, vergi dairelerince yürütülebilen ve kesin işlem mahiyetinde olan komisyon kararlarına daire tarafından dava açılabilmesi mümkün olmaktadır. Bu durum VUK'un 377/II. maddesinde de ifade edilmektedir.

Mükelleflerin doğrudan takdir komisyonlarına yönelik olarak dava açamamaları, takdir komisyonlarının kararlarının yürütülebilir ve kesin bir işlem olup olmadığıyla alakalı olarak yaşanan ikileme ilgili bir neticedir. Fakat vergi dairesine yönelik dava açabilme imkânının da sağlanmış olması değerlendirildiğinde ise, ilgili kararların yürütülebilir ve kesin işlem olarak ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Var olan bir işlemin muhatabın aynı olmaması sebebiyle farklı bir kapsamda ele alınması idari işlem teorisiyle uyuşmamaktadır. Bununla birlikte bu durum, Anayasa'nın 125. Maddesinde düzenlenen idarelerin yapmış olduğu tüm işlemlerle ilgili olarak yargıya başvurulabileceği düzenlemesiyle de çelişmektedir. Yapısal açıdan idari niteliği olan bir kararla ilgili olarak yargı yolunun kapatılması ya da mükelleflerden yargıya başvurma hakkının alınarak hazineye katkı sağlama

¹⁵⁹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 206.

¹⁶⁰ Nihal Saban, s. 169.

amacında olan kurumlara bırakılması, bireysel hak arama özgürlüğünün elinden alınmış olması anlamına gelecektir¹⁶¹.

Takdir komisyonu kararlarına karşı mükelleflerin yargı yoluna başvuramaması eleştiri konusu yapılsa da takdir komisyonu kararlarının tarh edilmeden mükellef hakkında bir yükümlülük yaratmamaktadır. Takdir komisyonu kararına istinaden tarh ve tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açma haklarının bulunması nedeni ile yapılan eleştirilerin yasa maddesinin geniş yorumlanmasından kaynaklanmaktadır.

Mükelleflerin takdir komisyonu kararına yönelik olarak yargıya başvuramamalarıyla alakalı olarak bazı istisnai durumlar bulunmaktadır. Bu istisnai durumlar şunlardır:

1) Ortalama fiyat, maliyet bedeli esasına göre değeri tespit edilemeyen öğelerin değerlerinin tespitinin yapılması için ilgililer tarafından takdir komisyonlarına başvurulabilmektedir. Burada ifade edilen ilgililer ise vergi mükellefleri olmaktadır. Buna göre takdir komisyonları tarafından belirlenen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açabilme hakkı bulunmaktadır. Takdir kararının mükellefin talebi üzerine alındığı durumlarda da mükellefin kararın iptaline yönelik dava açabilme hakkı da bulunmaktadır¹⁶².

2) Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49/a maddesine göre, "Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder. Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen on beş gün içinde Danıştay'da dava açabilir."

Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesine göre, belge ve defterlerini mücbir nedenlere bağlı olarak zayi edenler vergi matrahının tespitinden yoksun olmaktadır. Bu durumda kalmış mükelleflerin ise matrahları takdir komisyonlarınca belirlenmek durumundadır. Takdir komisyonu tarafından tespiti yapılan matrah ise beyana göre belirlenmesi nedeniyle mükelleflerin takdir

¹⁶¹Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, **Vergi ihtilafları ve Çözüm Yolları**, 20. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 324-326.

¹⁶² VUK, m. 267.

komisyonunun kararına bağılı olarak dava açabilmesi mümkün olacağı ifade edilmektedir.¹⁶³ Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 74. Maddesine göre servet ve matrah tespitinin yetkili merciler tarafından talep edilmesi gerektiğı düzenlenmiştir. Bu açıdan takdir komisyonları tarafından belirlenen matrahlara, mükelleflerin dava açabilme haklarının olmayıp, komisyon kararlarına vergi dairesi tarafından dava açılabileceğini söylemek daha yerinde olacaktır.

Ancak uygulamaya baktığımız zaman takdir komisyonu kararlarına karşı idarenin vergi mahkemesine dava açtığı duruma pek rastlanılmamaktadır.

3.3.2. Açılacak Davada Hasım

Bilindiğı üzere davalarda davacı ve davalı olarak iki taraf bulunmak durumundadır. Bu açıdan takdir komisyonunun takdiri kapsamında da belirlenen vergi matrahlarıyla ilgili açılan davalarda da aynı kuralın geçerli olması gerekmektedir. Fakat özellikle takdir komisyonu kararlarına yönelik açılacak davalarda tarafların tespitiyle alakalı olarak bazı sorunların ortaya çıktığını ifade etmek mümkün olmaktadır.

İdari işlemlerin yapısal olarak idari mercilerce yürütölmesi sebebiyle idari yargıyla ilgili iptal davalarında işlem muhatabının davacı idarenin de davalı olduğunu ifade etmek mümkün olmaktadır¹⁶⁴. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 2. Maddesinde iptal davalarında davacıyla ilgili olarak “menfaat ihlali” şartı yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre ise iptal davalarının yalnızca menfaati ihlal edilenler açabilecektir. Söz konusu düzenlemeye göre menfaat ihlali hak ihlalinin önüne konmuştur. Bu durum idari işlemlerin hukuka uygunluk denetiminin yapılmasını daha kolay hale getirmektedir. Bununla birlikte kamu yararının korunabilmesi de daha kolay hale gelmektedir.

Yüksek yargının komisyon kararları ön plana çıktığında, menfaat ihlali şartını olduğundan farklı bir biçimde algıladığı gözlemlenmektedir. Menfaatleri etkilenen kimselerin dava açabilmelerini kabul etmeyen kanun koyucu, mükelleflerin söz konusu kararlarla ilgili olarak dava açılabilmesini reddetmiştir. Söz konusu şartlarda

¹⁶³ Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, s. 326.

¹⁶⁴ Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, 1. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s. 88.

mükelleflerin tarhiyata yönelik etkilendiklerini kabul ederek, yalnızca tarhiyata yönelik dava açılabilmesine imkan tanımıştır

Takdir komisyonunun almış olduğu karara yönelik olarak mükelleflerin tarhiyatla ilgili olarak açacakları davada vergi dairesini direkt olarak hasım olarak gösterebilmeleri mümkün değildir. Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun geçici 5. Maddesinde, vergi dairesi başkanlıklarının göreve geçmesiyle birlikte gelir müdürlükleri ile vergi dairesi müdürlüklerinin vergi dairesi başkanlığına bağlanacağı ifade edilmektedir. Bununla birlikte gelirler bölge müdürlüklerine ve gelir müdürlüklerine bağlı olan vergi denetmenleri ile yardımcılarının da ilgili vergi dairesi başkanlıklarına atanmış sayılacağı ifade edilmektedir. Ayrıca görevlerini mal müdürlüklerine bağlı yürüten vergi denetmen ile yardımcılarının da ilgili vergi dairesi başkanlığı birimi oluncaya kadar defterdarlıklarda görevlerini sürdürecekleri belirtilmiştir. Aynı kanunun 23. Maddesinde taşra merkezlerinin direkt olarak merkeze bağlı vergi başkanlıklarından meydana gelecekleri ifade edilmiştir. 25. Maddesinde vergi dairesi başkanlığı kurulmamış bölgelerde, bu maddede belirtilen yetki ve görevleri olan vergi dairesi müdürlüklerinin kurulacağı düzenlenmiş ve vergi dairesi başkanlıklarının kurulacağı yerlerle alakalı düzenlemelerin Bakanlar Kurulunca yapılacağı ifade edilmiştir. (İlgili madde 703 Sayılı KHK'nın 70 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.) 24. Maddeye göre ise vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili yargısal işlem yapma yetkisi ile takip yapabilme yetkisi, vergi dairesi başkanlıkları ile başkanlıkların olmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlüklerine aittir. Bu düzenlemeler kapsamında vergi müdürlüklerince yapılan tarhiyat işlemleriyle ilgili hasım olarak müdürlüklerin değil, vergi dairesi başkanlığının gösterilmesi gerekmektedir.

Tarhiyata yönelik olarak dava açan mükellefler, vergi sorumluları ile bu sorumluların görevlendirdikleri avukatlar olmaktadır. Bununla birlikte takdir komisyonu kararlarına yönelik olarak vergi dairesi tarafından dava açılabilir.

Vergi dairesi tarafından görevlendirilen takdir komisyonun kararlarına yönelik olarak açılacak davalarda, doğrudan hasım olarak takdir komisyonun alınabilmesi mümkün olmamaktadır. Bu durum yetki ve usulde paralellik ilkesine aykırı bir nitelik taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. Maddesine bağı olarak özel görevli takdir komisyonlarınca açılan iptal davalarındaysa hasım olarak Vergi Dairesi Başkanlığı ya da başkanlığın olmadığı yerlerde defterdarlığın seçilmesi gerekmektedir¹⁶⁵.

Danıştay 3. Daire'nin E:1997/2455 K:1999/426 nolu kararında X San.Tic.Ltd.Şti'ninilçesinde bulunan soğuk hava deposunda 14.02.1995 tarihinde yangın çıkması nedeni üzerine ,olay mahallinde asliye hukuk mahkemesi kanalıyla tespit ve bilirkişi incelemesi yaptırıldığı ve adı geçen şirket tarafından da hasar tespiti için yapılan başvuru sonucu ...mal müdürlüğü bünyesinde oluşturulan takdir komisyonunca hasarın takdir edilmesi üzerine bünyesinde oluşturulan takdir komisyonunca hasarın takdir edilmesi üzerine mükellefin bağı olduğu vergi dairesi tarafından hasar tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali için açılan davanın Antalya Vergi Mahkemesi'nin K:1996/713 sayılı kararı ile reddedilmesini ; Vergi Dairesi Müdürlüğü ile takdir komisyonu başkanlığının davacı ve davalı olarak karşı karşıya gelmelerinin mümkün olamayacağı ilçe takdir komisyonu başkanlığının husumet mevkiinden çıkarılarak hasım olarak mükellefin gösterilmesi gerektiği bahisle ilgili vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir.

3.3.3. Dava Açma Süreleri

Özel kanunlarda bir süre belirtilmediği hallerde dava açma süreleri, idari mahkemeler ile Danıştay'da altmış gün, vergi mahkemelerinde ise otuz gün olmaktadır¹⁶⁶. Takdir komisyonlarının takdirine bağı olarak vergi daireleri tarafından yapılan tarhiyata yönelik olarak mükelleflerin açacakları davalarda görevin vergi mahkemelerinde olduğu düşünüldüğünde dava süresi otuz gün olacaktır.

Harç, resim ve vergiyle benzeri mali yükümlülüklerle bu yükümlülüklerin ceza ve zamlarından ortaya çıkan uyuşmazlık hallerinde; tebliği gereken durumlarda tebliğin; tahakkuku tahsile bağı durumlarda tahsilatın; tescile bağı olduğu

¹⁶⁵ Mehmet Yüce, s. 88.

¹⁶⁶ İYUK, m. 7/I

durumlarda tescilin; idarenin dava açmasının gerektiği durumlardaysa ilgili kararın idareye geldiği tarihi takip eden günden itibaren dava açma süresi başlamaktadır¹⁶⁷.

Mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına yönelik olarak açacakları davalarla alakalı olarak farklı süreler bulunmaktadır. Söz konusu süreler şu şekilde ifade edilebilir:

1) Özel durumlarda takdir komisyonu kararlarına yönelik mükelleflerin açacakları davalarla alakalı bir süre tespit edilmemiştir. Bu sebeple bunun gibi durumlarda genel dava açma süresi olan 30 gün kullanılmaktadır.

2) Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49/a Maddesine bağlı olarak açılacak davalarda Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Ziraat Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları Birliği takdir komisyonuna yönelik Resmi Gazete ilanını takip eden 15 gün içinde Danıştay'a dava açılabilecektir.

3) Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49/b Maddesine bağlı olarak davalarda geçmişte 15 gün süre öngörülmüştür. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararıyla bu süre genel dava açma süresi haline getirilmiştir.

¹⁶⁷ İYUK, m. 7/II, b.

SONUÇ

Vergi idaresi hem mükellefe hem de devlete eşit mesafede durmak zorundadır. Devlet vergi kaybına uğramamak için mükellef odaklı ancak kamu yararını gözeten bir tutum içerisinde olmalıdır. Bilindiği gibi vergi gelirlerinin en önemli özelliği karşılıksız olmasıdır. Her ne kadar toplanan vergilerden elde edilen gelir, devletin yaptığı harcamalarda kullanılsa da vergilerin karşılığının tamamının yapılan yatırım veya harcamalar olarak söylenmesi zordur. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan ülkemizde ne yazık ki vergi bilinci istenilen düzeyde değildir. Bu durum vergi ile alakalı olarak bazı sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sorunlar içerisinde özellikle vergisini beyan etmeyen veya eksik beyan eden mükelleflerin vergi matrahının belirlenmesiyle ilgilidir. Vergi matrahının belirlenmesinde ise vergi idareleri takdir komisyonlarından yararlanmaktadır. Takdir komisyonları VUK'un 74.maddesinde belirtilen görevleri nedeni ile inceleme yapma yetkisine sahiptirler. Takdir Komisyonları vergi gelirlerinin temin edilebilmesi hem de vatandaşlar arasındaki gelir adaletinin sağlanabilmesi açısından son derece önemlidir.

Takdir komisyonu kararlarına karşı mükellefin dava açma hakkı bulunmamaktadır. Yalnızca takdir talebinde bulunan idareler gerekli görürse takdir komisyonu kararına karşı 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. Mükellefin dava hakkı takdir komisyonu kararına istinaden yapılan idari işlemlere ilişkin olabilmektedir. Takdir komisyonu başkanlıklarının günümüzde işlevini yitirdiği iddia edilse de yapılacak düzenlemelerle birlikte işlevselliğinin arttıracağı kanaatindeyim. Yaptığım araştırmalar sonucunda mevcut sisteminde vergi mevzuatı ve uygulamalarında ciddi sorunlar olduğu sistemin içerisindeki aksaklıkların tamamen kaldırılması ve yeni bir vergi kanunu ve uygulamalarının getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmış bulunmaktayım. Ne yazık ki bu değişikliğin kısa vade de yapılması mümkün görünmemektedir. O nedenle yapılması gereken eleştiri konusu olan aksaklıkların giderilmesidir. Takdir komisyonlarının işlevselliğini ve gerekli olup olmadığını eleştiren görüşler bu komisyonların tamamen kaldırılması yönündedir. Ancak kaldırılınsın diyenlerin sadece belli bir kesimin çıkarlarını gözettiğini ve takdir komisyonlarının yerini ne alması gerektiği konusunda ise tatmin

edici bir önerilerinin olmadığını düşünmekteyim. Takdir komisyonlarına yapılan eleştiriler dikkate alınarak gerekli görülenler yeni düzenlemeler ile düzeltilmelidir. Takdir komisyonlarının inceleme yapma yetkisi bulunmasına rağmen iş yükünün çok fazla olması ve gerekli personelin olmaması nedeni ile her mükellef için çok detaylı bir inceleme yapma zamanı bulunmamaktadır. Ayrıca istihdam edilen personelin de inceleme yapma yeterliliğine sahip memurlar arasından seçilmemesi ya da takdir komisyonunda istihdam edilen personelin öncelik verilmesini gerektiren bilgi ve becerilerinin olup olmadığına bakılmaksızın görevlendirilmesinin doğru olmadığı kanaatindeyim.

Bu nedenle hem bilgi hem de daha deneyimli personelin bu komisyonda çalışması alınan kararların daha sağlıklı alınmasını sağlayacaktır. Takdir komisyonlarına yapılan takdire sevk işleminin daha özellik arz eden durumlarda yapılması bir düzenleme ile sağlanabilirse yani Vergi Dairelerine de kısmen de olsa takdir yetkisi verilebilirse hem takdir komisyonlarının iş yükü azalacak hem de özellik arz eden durumlarda daha detaylı bir inceleme yapabilme fırsatı olacaktır.

Örneğin kira gelirini beyan etmediği tespit edilen bir mükellefin tutulan e-yoklama fişinde ilgili yılda bir miktar kira gelirinin olduğu ve istisna haddini aşmasına rağmen beyanname vermediği tespit edilmiş olsun. Vergi Daireleri tarafından e-yoklama fişine istinaden işlem yapılabilmesi için ilk olarak takdir komisyonuna sevk edilmesi ve mükellefin beyanı doğrultusunda çıkarılacak takdir komisyonu kararının beklenmesi gerekmektedir. Oysa e-yoklama fişinde mükellefin beyanı doğrultusunda yapılan tespite istinaden direkt olarak vergi dairesi tarhiyat yapabilse hem zaman kazanılmış olacaktır hem de takdir komisyonunda işler birikmeyecektir.

Bir başka örnek olayı ele alacak olursak muhtasar beyannamelerini beyan etmediği tespit edilen mükellefin mülk sahibi nezdinde yapılan e-yoklamada iş yerinin aylık kira tutarı tespit edilerek mükellefin bunları ödediğini gösteren banka dökümü de eklenmiştir. Ancak ilk örnekte olduğu gibi Vergi Dairelerinin bu tespite rağmen re'sen işlem yapması mümkün değildir. Bunun gibi idarenin kesin tespiti olan durumlarda dahi Takdir komisyonu kararı olmadan işlem tesisi edememesi takdir komisyonlarında bir yığılmaya neden olmaktadır.

Takdir komisyonu başkanlıklarının kaldırılması halinde ise inceleme ve matrah takdir etme yetkisinin kime verileceği, bu görevi üstlenecek birimin tespiti önem arz edecektir. Bu yetkinin vergi dairesine verilmesi halinde iş yükü bir hayli çok olan dairelerin özellikle tarhiyat yetkisi verilen vergilendirme servislerinin bu yoğunluğu kaldıramayacağı açıktır. Vergi Dairesi bünyesinde farklı bir ad altında yeni bir komisyonun kurulması ise aksaklıkların giderilmemesi halinde sorunları çözemeyecektir.

Vergi bilincinin tam anlamı ile yerleşmediği ülkemizde Takdir komisyonlarına hala ihtiyaç vardır. Ancak Takdir komisyonu başkanlıklarına yapılan eleştirileri göz ardı etmek vergi mahkemelerinde açılan ve ne yazık ki büyük bir oranda kaybedilen davaların artarak devam etmesine neden olacaktır. Takdir komisyonlarının iş yükünün biraz daha azaltılarak gerekli personel sayısının temini ile verimli çalışması sağlanmalıdır.

Takdir komisyonu başkanlıklarına eleştirilerin başında kurumun zamanaşımını durdurmaya yönelik olduğu ve zamanaşımı süresi içerisinde incelemesi bitirilemeyen mükelleflerin takdire sevk edildiği ve bu durumun kanuna aykırı olduğudur. Bu eleştiri idare tarafından dikkate alınmış ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2017/1 sıra no.lu iç genelgesi ile “.. tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemelerine ilişkin görevlendirmeler en geç içinde bulunulan yılın Haziran ayı sonuna kadar yapılacağı ve bu tarihten sonra zamanaşımlı döneme ilişkin görevlendirme/takdire sevk işlemi yapılmayacağı “ düzenlenmiştir.

Vergi Mahkemesi'nde en çok dava konusu yapılan ve bu nedenle de eleştirilen diğer bir durum sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ekinde bu belgeleri kullandığı belirlenen mükelleflerin tespit edilen tutarları indirim hesaplarından çıkarması, çıkarmadığı durumlarda matrah takdiri için takdire sevk işleminin yapılmasıdır. Bu durumu eleştiren görüş her ne kadar vergi tekniği raporunda tespit olsa da takdir komisyonunun VUK'un 30.maddesine istinaden vergiye tabi matrahın yetkileri dâhilinde incelemeyen ve gerekli tespitleri yapmadan matrah takdir etmesinin hukuka aykırı olduğunu düşünmektedir. Diğer yandan bu durumun inceleme yetkisi bulunan kurumun takdir ettiği matrahın takdiri olduğunu ileri sürülmektedir. Sahte

belge kullanılması nedeni ile Takdir komisyonuna sevk edilen incelemelerde belgelerin gerçek olmadığı ve gerçek bir durumu yansıtmadığı nedeni ile 3065 sayılı Kdv Kanunu'nun 29. Ve 34.maddeleri gereğince yapılan indirimlerin gerçek bir mal alış verişine dayanmadığı gerekçesi ile matrah takdiri yapılmaktadır. Vergi dairesine gönderilen vergi tekniği /vergi inceleme raporlarında gerekli takdire sevk işlemi değil de matrahın re'sen takdir edildiğinin belirtilmesi bu konudaki eleştirileri sonlandıracağı kanaatindeyim. Çünkü VUK'un 30.maddesinin 1.fıkrası ile 'inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır ' hükmü yer almaktadır. Bilindiği gibi inceleme elemanlarının ve takdir komisyonlarının tarhiyat yetkisi bulunmamakta bu yetki sadece vergi dairesine aittir. Bu nedenle inceleme elemanları ve takdir komisyonları sadece matrah takdiri yaparlar. Ayrıca sahte belge kullanma nedeni ile takdir komisyonu kararına istinaden düzenlenen ihbarnamelerin ekinde vergi tekniği raporunun bulunmaması vergi mahkemelerinin mükellefi haklı bulunduğu bir durumdur. VUK'un 35.maddesinde takdir komisyonu kararlarının ve/veya inceleme raporunun da birer suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Vergi tekniği raporunun kanunda sayılmamasına rağmen vergi inceleme raporuna dayanak kabul edildiği ileri sürülerek vergi mahkemeleri tebliği geçersiz saymaktadır.

Bu durumda vergi mahkemeleri 'Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.' hükmünü dikkate almaktadır. Gerçek bir mal alış verişine dayanmayan ve herhangi bir katma değer vergisi yaratılmadığı halde çoğunlukla komisyon geliri elde etmek için düzenlendiği tespit edilen sahte belgelerin inceleme elemanı veya takdir komisyonu tarafından takdir edilmesi durumunda VUK'un 3. maddesinin dikkate alınmaması kötü niyetli mükelleflerin uygulamadan kaynaklı eksiklik yüzünden davaları kazanması ve kamunun ciddi bir zarara uğratılmasına neden olmaktadır.

Bir eleştiri de vergi hukukunda, takdir komisyonları tarafından belirlenen matraha karşı mükelleflerin dava açmalarını kısıtlayan düzenlemelerin var olması, Anayasa'nın 125. Maddesinde ifade edilen idarelerin alacakları her türlü karara karşı dava açma hakkının bulunduğunu ifade eden düzenlenmeyle çeliştiği yönündedir. Takdir komisyonlarının yetkileri ele alındığında, takdir komisyonların bir idare görevi yüklendikleri görülmektedir. Bu açıdan vergi hukukunda ele alınan takdir

komisyonuylal alakalı düzenlemeler mükelleflerin anayasal haklarını kısıtladığı ileri sürülmektedir.

Bilindiği gibi verginin tarhı ‘vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibari ile tespit eden idari muameledir.’ Takdir Komisyonlarının yetkisinin matrah takdir etmek olduğunu ve tarhiyat yetkisinin bulunmadığını belirtmiştim. Dolayısıyla takdir komisyonu kararı vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmeden mükellef için herhangi bir vergi borcu doğmamaktadır. Kaldı ki Takdir Komisyonları yalnızca idarelerin talebi doğrultusunda idari işlemlere esas olmak üzere karar vermektedir. Bu işlemlerin doğrudan mükellefle ilgisi bulunmamaktadır. Bu itibarla takdir komisyonu kararına istinaden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı mükelleflerin kanuni süresi içerisinde vergi mahkemesine dava açmasını engelleyen bir hüküm bulunmadığından bu eleştirinin yerinde olmadığı g r ş ndeylim.

Vergi Daireleri ile Vergi Mahkemeleri arasında ciddi anlamda yorum farkı olduğunu düşünmekteyim. Vergi mevzuatında sık sık değişikliklerin yapılması bir konu hakkında çok fazla tebliğ v.b’nin bulunması, bunların takibinin zorlaşması en önemlisi ise Vergi Mahkemeleri ile Vergi Daireleri arasında uygulama birliğinin sağlanması gerekmektedir. Aynı konu hakkında iki farklı mükellef tarafından farklı Vergi Mahkemelerine açılan davalarda iki farklı sonuç çıkabilmektedir.

Mevzuatta yer almamasına rağmen Veri İnceleme Raporuna dayanak teşkil ettiği gerekçesi ileri sürülerek yalnızca Vergi Tekniği Raporu ihbarname ekinde tebliğ edilmediği için açılan davanın kabul edilmesi zorlayıcı bir yorumun sonucu olduğunu düşünmekteyim.

İki kurum arasında uygulama birliğinin sağlanamaması, vergi mahkemelerinin mükellef odaklı şekilde karar alıyor gibi görünmeleri oysa vergi dairelerini kamu yararını gözetirken mükellefin haklarını da korumak zorunda olması ve iki kurum arasındaki yorum farkları hazinenin ciddi anlamda vergi kaybına neden olmaktadır.

Bu nedenle kurumlar arasında uygulama birliğinin sağlanması yorum farklarının ortadan kalması ve uzun vadede sistemin değişmesi gerektiğini ancak kısa vadede Takdir komisyonunda olduğu gibi eleştiri konusu yapılan durumların incelenerek gerekli olan önlemlerin alınması gerektiğini düşünmekteyim.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan. “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, **TBB Dergisi**, S. 67, 2006.

Akıllıoğlu, Tekin. “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, **İHİD**, Yıl:9, S:1-3, 1988.

Akyılmaz Bahtiyar, Sezginer Murat ve Kaya Cemil, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Anayasa Mahkemesi’nin E: 2006/146 ve K: 2009/146 sayılı kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100108-20.htm>.

Arai-Takahashi, Yutaka. “Discretion in German Administrative Law: Doktrinal Discourse Revisited” (“Discretion in German Administrative Law”), **European Public Law**, Cilt:6, Sayı:I, 2000.

Aral, Vecdi. **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, Filizkitabevi, 2001.

Aslan, Oğuzhan ve Hüseyin Karakoç. **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Bıyan, Özgür. **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012
Bozdoğan,Kübra, Selçuk Buyrukoğlu ve Doğan Bozdoğan, “Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelmesi ve Mükellef Hakları”, Namık Kemal Üniversitesi Dergileri-Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, C. 2, S. 4, 1-13, 2013.

Brown, L. Neville ve John S. Bell, **French Administrative Law**, Oxford University Press, Oxford, 1998.

Büyükkaracıġan, Naci. “Gayrimenkullerde Emlak Vergisi Matrah Değeri İle Piyasa Değeri Arasındaki Farklılıkların Araştırılması ve Konya Meram Örneği”, Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi, S. 11, 143-157, 2016.

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

Canyaş, Oytun. **Vergi İdaresinin Takdir Yetkisinin Saptanması**, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011.

Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Serdar Çiçek. “Norveç Yerel Vergi Sistemi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 8, Sayı 16, 2012.

Danış. 5.Daire E:1993/4248, K:1993/3874; Danıştay. 8.Daire E:1996/2550, K:1997/1937.

Erdem, Jülide Gül. **Danıştay Kararları Işığında İdarenin Takdir Yetkisi Kavramı**, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2013.

Erhürman, Tufan. “Birleşik Krallık İdare Hukukunda Ultra Vires İlkesi”, **AÜHFD**, Cilt:61, Sayı:2, 2012.

Gerçek, Adnan. “**Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**”, Ankara, 2006.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003, Cilt:1, s. 818.

Gözler, Kemal ve Kaplan Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekim Basım Yayın, Bursa, 2015.

Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan, **İdare Hukuku**, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Günday, Metin. “1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara, 1-4 Mayıs 1990**, Birinci Kitap.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 7. Bası, Ankara, 2003.

Güriz, Adnan. **Hukuk Felsefesi**, 7. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

Hafizoğulları, Zeki. **Ceza Normu**, US-A Yayıncılık, Ankara, 1996.

Harlow, Carol. “Discretionary Power And The Administrative Judge”(Jean KAHN), **International and Comparative Law Quarterly**, VOL. 29.

İşıқтаç, Yasemin ve Metin Sevtap. **Hukuk Metodolojisi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2003.

İşıқтаç, Yasemin. **Hukuk Normunun Mantıksal Analizi Ve Uygulaması**, 2. Basım, Filizkitapevi, İstanbul, 2004.

İpekler, Fatma. “Takdir Komisyonlarının Kuruluş, Görev ve Yetkileri”, **İstanbul Ticaret Odası**, 1994.

İstanbul Ticaret Odası, “Ticaret Odasının Görev ve Yetkileri”, **Yayın No: 1996-54**, 1994.

Kalabalık, Halil. “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, **GÜHFD**, C:1, S:2, 1997.

Karahaoğulları, Onur. “İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:45, S:1-4, 1996, ss.323-337.

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi DSYİ, İzmir, 1997.

Karatepe, Şükrü “İdarenin Takdir Yetkisi”, **Türk İdare Dergisi**, Eylül 1991, Yıl:63, S:392, ss.63-121.

Karyağdı, Nazmi. “Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi”, **T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın No: 371, 2006.

Kaya, Cemil. “İdarenin Takdir Yetkisi Ve Yargısal Denetimi”, **Nuri Çelik’e Armağan**, İstanbul, 2001, Cilt:1, ss .251-283.

Kılıçoğlu, Ahmet. **Borçlar Hukuku**, Turhan Kitabevi, 2.Bası, Ankara, 2002

Kırca, Çiğdem. “Kanunların Yorumunda Yorum Yöntemleri”, Norm Koyma Ve Hüküm Verme, **Ankara Hukuk Toplantıları**, Ankara, 17-18 Nisan 2009.

Kızılot , Şükrü ve Zuhal Kızılot, **Vergi ihtilafları ve Çözüm Yolları**, 20. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012.

Kopal, Murat. **Türk Vergi Yargısında İspat ve Delil** (Yüksek Lisans Tezi), Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2013.

Kunnecke, Martina. **Tradition and Charge in Administrative Law: an Anglo-German comparison**, Springer, Heidelberg, 2007.

Metin, Sevtap. **Hukuk Normunun Yorumu**, (Doktora Tezi), İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Oster, Jan. “The Scope of Judicial Review in the German and U.S. Administrative Legal System”, **German Law Journal** , Vol.09, No.10, 2008.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Ahmet Çağan. **Vergi Hukuku**, 21. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 6. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2014.

Sancakdar, Oğuz. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Schwarze, Jürgen. **European Administrative Law**, Sweet and Maxwell, London, 1995.

Stolleis, Micheal. **A History of Public Law in Germany 1914-1945**, Translated by Thomas DUNLAP, Oxford University Pres, 2004.

Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.

Yüce, Mehmet **Mali Yargılama Hukuku**, 1. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.

Yücel, Mehmet “Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak ya da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler”, **Mali Çözüm**, S. 97, 245-266, 2010.



EKLER

Ek 1: Takdir Komisyonu İle İlgili Örnek Yargı Kararları

T.C.
İZMİR
3. VERGİ MAHKEMESİ
ESAS NO : 2017/253
KARAR NO : 2017/1194



DAVACI : C. LA

VEKİLİ : Av. MUS.
80. /İZMİR

DAVALI : İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

VEKİLİ : Av.
Cur. MİR

DAVANIN ÖZETİ : Davalı idare tarafından 16.02.2017 tarihli takdir komisyonu kararına istinaden 2011/09, 11 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının; davacının vergi mükellefi olmamasına rağmen gayrimenkul alım satım işi ve satışlardaki çokluk dikkate alınarak takdire sevk edilmesi üzerine yapılan matrah takdirine dayanılarak tarhiyat yapıldığı, maddi ve şekli anlamda bir organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin birden fazla olmasının söz konusu işin devamlı olarak yapılmakta olduğu anlamına gelmeyeceği, mükellefin ticari faaliyet çerçevesinde mal teslim ettiğinin kabul edilerek mükellefiyet tesis edilemeyeceği, tarhiyata dayanak olarak gösterilen takdir komisyonu kararında belirtilen tutanağın mükellef tarafından imzalanmadığı ve böyle bir tutanağın tebliğ edilmediği, hiç bir somut veri ortaya konulmadan matrah takdiri yapıldığı ve teslimi yapılan gayrimenkullerin 150 metrekaresinin altında olan konutlar olması sebebiyle uygulanması gereken KDV oranının ilgili kararname uyarınca % 1 olarak uygulanması gerektiğinden bahisle iptaline karar verilmesi talep ve dava edilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Vergi Dairesi Müdürlüğünün 7. 9 vergi kimlik numaralı mükellefi olan ...'nın, ilgili dönem beyannamelerinin verilmemiş olması nedeniyle takdir komisyonuna sevk edildiği, mükellefin 2011 ve 2013 yıllarında toplam yedi adet satış işlemi gerçekleştirdiğinin tespiti üzerine mükellefiyet tesis edilerek dönem matrahlarının takdir komisyonu tarafından re'sen takdir edildiği, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastının gerekmediği, kazanç sağlama potansiyelinin varlığı ve şahsi kapsam ve ihtiyaç sınırlarının aşılması gerektiği ve yapılan işlemlerin hukuka uygun olduğu belirtilerek davanın reddi talep edilmiştir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 3. Vergi Mahkemesince, dava dosyası incelenerek gereği düşünüldü:
Dava, davalı idare tarafından 16.02.2017 tarihli takdir komisyonu kararına istinaden 2011/09, 11 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptaline ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat' başlıklı 3. maddesinin (B) bendinde; " Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya,



T.C.
İZMİR
3. VERGİ MAHKEMESİ
ESAS NO : 2017/253
KARAR NO : 2017/1194



İlişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" hükmüne yer verilmiş olup **Kanunu'nun 'Maksat' başlıklı 134. maddesinde de;** "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir" düzenlemesine yer verilmiştir.

Ayrıca **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Gelirin unsurları' başlıklı 2. maddesinde;** "Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır :1. Ticari kazançlar, 2. Ziraî kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar. Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır" hükmüne, **Kanun'un 'Ticari kazancın tarifi' başlıklı 37. maddesinin birinci fıkrasında;** "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" düzenlemesine yer verilmiş olup **aynı maddenin ikinci fıkrasının 4. bendinde;** "Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden" elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Değer kazanç artışları' başlıklı mükerrer 80. maddesinde; "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır. 1. (Değişik: 30/12/2004-5281/27 md.) İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar. 2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar. 3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar. 4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar. 5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar. 6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. (Değişik üçüncü fıkra: 30/12/2004-5281/27 md.) Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (11.000 TL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır. Faaliyetine devam eden ticari



T.C.
İZMİR
3. VERGİ MAHKEMESİ
ESAS NO : 2017/253
KARAR NO : 2017/1194



bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortisman ve tâbi iktisadi kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazanç sayılır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır" hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden; Vergi Dairesi Müdürlüğünün 7..... vergi kimlik numaralı mükellefi olan C..... S..... F.....'nın, ilgili dönem beyannamelerin verilmemiş olması nedeniyle 23.11.2016 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine dönem matrahlarının 16.02.2017 tarihli takdir komisyonu kararıyla re'sen takdir edildiği, söz konusu matrah takdirine istinaden yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatların iptali istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; elde edilen kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilmesi için, ticari veya sınai bir faaliyetin bir işletme örgütlenmesi çerçevesinde risk üstlenilen bir girişimci tarafından bağımsız ve sürekli olarak yürütülmesi sonucunda elde edilmesi gerekmesi olup gayrimenkul alım satımlarında matraha esas faaliyetin ticari amaçla yapılıp yapılmadığının taşınmazların alım ve satım tarihleri ile iktisap ve satış bedellerinin karşılaştırılması suretiyle ortaya konulması gerekmektedir.

Davaya konu olayda davacının gayrimenkul alım satımı faaliyetini devamlı surette sürdürebilmesi için varlığı zorunlu olan başkaca alımının bulunduğu yönünde, devamlı surette yürütülen bir ticari faaliyete ve ticari kazanç elde etme gayesine karine ve ticari faaliyetin devamlılık unsuruna dayanak teşkil edecek başkaca tespiti bulunmadığı anlaşılmakla, gayrimenkul alım ve satımı faaliyetinin detaylı bir şekilde incelenmek suretiyle ticari maksatla yapılıp yapılmadığının, gerek taşınmazların iktisap ve satış tarihleri gerek edinim ve satış bedelleri ve gerekse alım satım faaliyetinin devamlılığındaki kast ve niyetin irdelenmesi suretiyle ortaya konularak değer artış kazancı ile ayırt edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, verilmeyen ilgili dönem beyannamelerinin olduğundan bahisle takdir komisyonuna sevk edilen davacının, gayrimenkul alım satım faaliyeti ile iştigal ettiği ve söz konusu faaliyet neticesinde elde ettiği gelir hususunda, mükellef tarafından alım satımı yapılan gayrimenkullerin iktisap tarihleri ile satış tarihleri dikkate alındığında ticari faaliyet amacıyla alım satım yapıldığının açıkça ortaya konulamamış olması karşısında her ne kadar idare tarafından davacıya ait toplam yedi adet alım satım işleminin 23.11.2016 tarihli iç yazışma ile tespit edilerek iktisap bedeli ile satış bedelleri arasındaki fark, elde edilen kazanç olarak değerlendirilmişse de mükellefin değer artış kazancı yönünden değerlendirilerek yeniden değerlendirme oranlarının tatbik edilmesi suretiyle gayrimenkullerin gerçek değerlerinden hareketle elde edilecek net değer artış kazancının tespiti suretiyle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması gerekirken mükellefin faaliyetinin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi suretiyle takdir komisyonunca verilen karar üzerine yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; **DAVANIN KABULÜNE, dava konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının KALDIRILMASINA**, aşağıda dökümü yapılan 108,00 TL yargılamaya gideri ile Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca takdir olunan 1.100,00 TL vekalet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine, artan posta ücretinin karar kesinleştikten sonra davacıya iadesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren (30) GÜN içerisinde **İZMİR BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI**



T.C.
İZMİR

3. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2017/253

KARAR NO : 2017/1194

nezdinde **İSTİNAF** yolu açık olmak üzere **18.10.2017** tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

Başkan

Üye

Üye

X

Yargılama Giderleri	:	
Başvurma Harcı	:	31,40 TL
Vekalet Harcı	:	4,60 TL
Posta Gideri	:	72,00 TL
Toplam	:	108,00 TL



AZLIK OYU:

Dava, davalı idare tarafından 16.02.2017 tarihli takdir komisyonu kararına istinaden 2011/09, 11 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptaline ilişkindir.

Bakılan davada davacının (2011-2013) davaya konu dönemde yedi adet konut alıp sattığı açık olup bu faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmemesi yerinde olmakla birlikte değer artış kazancına tabi olacağı ve söz konusu kazancın tespitinin de dosya üzerinde bilirkişi incelemesi yapılması ile mümkün olacağı açık olup dosya üzerinde değer artış kazancı yönünden bilirkişi incelemesi yaptırılarak ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiği oyuyla davanın tümünün kabulü yönünde verilen çoğunluk kararına katılmıyorum.

BAŞKAN



T.C.
İZMİR
3. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2013/2017
KARAR NO : 2014/1171



DAVACI : K. K. J.
Ga

r/İZMİR

DAVALI : İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

DAVANIN ÖZETİ : 2008 takvim yılına ilişkin hesap ve işlemleri sahte fatura kullanımı yönünden incelenen davacı şirket tarafından sahte faturalara dayanılarak indirim konusu yaptığı katma değer vergilerinin reddedilerek ilgili dönem beyanlarının düzeltilmesi sonucu takdir komisyonu kararı uyarınca 2008/12 dönemi için re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin, takdir komisyonunca yeterli inceleme yapılmayıp soyut ifadeler ile matrah takdir edildiği iddia edilerek terkinin istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu tanzim edilmiş bulunan Kemal Kanlı. ile ilgili olarak yapılan vergi incelemesi sırasında davacının da bu kişiden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge aldığının tespit edilmesi üzerine takdire sevk edildiği, takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah üzerinden uyumsuzluk konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı, sözkonusu işlemlerin yasal ve yerinde olduğu haksız davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 3. Vergi Mahkemesi Hakimliği'nce, dava dosyası incelenerek işin gereği düşünüldü:

Dava; 2008/12 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının kaldırılması istemine ilişkindir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetin esas olduğu, 30.maddenin 1. bendinde; vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş olması hali 2. bendinde; vergi beyannamesinin kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş bulunması hali 6. bendinde de; tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinin resen takdiri gerektirdiği, 31/8.maddesinde ise; takdir kararlarında takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahatın bulunması gerektiği hükme bağlanmış olup, anılan Kanun'un 74 ve 75. maddelerinde matrah takdiri yapmakla görevli takdir komisyonlarının bu görevleri dolayısıyla kanunda yazılı vergi inceleme yetkisine haiz oldukları belirtildikten sonra 134. maddesinde de; vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden; vergilendirilecek kazancın gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde tespitini sağlar nitelikte olan ve yeterli bir vergi incelemesi yapılmış olduğundan sözedilebilmesi için vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarının

T.C.
İZMİR
3. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2013/2017

KARAR NO : 2014/1171

inandırıcı biçimde araştırılması, eleştirilerek hususlarla ilgili saptamaların sağlıklı yapılması ve bu saptamaların, isabetli bir biçimde değerlendirilmesi gerektiği, takdir komisyonunca veya inceleme elemanınca belirlenen matrah veya matrah farkı ile ilgili tespitlerin takdir komisyonu kararlarında veya inceleme raporlarında açıkça belirtilmesiyle vergi yükümlüsünün hangi nedenle resen vergi tarhına muhatap tutulduğunun bilinmesine olanak sağlanmasının amaçlandığı sonuçlarına ulaşılmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; davacının, hakkında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ticareti yaptığına ilişkin vergi tekniği raporu bulunan Kemal Kanlı'dan aldığı faturaları kullandığı gerekçesi ile takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir komisyonunca takdir edilen matrah farkı üzerinden uyuşmazlık konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda vergi inceleme raporu düzenlenmesini gerektiren bir hususta davacıya ait belgeler üzerinde inceleme yetkisine sahip takdir komisyonunca: fatura içeriği emtiaların iştiğal konusu işle ilgili olup olmadığı, gerçekte işletmeye girip-girmediği, ödemelerin ne şekilde yapıldığı ve bu konulara yönelik davacının beyanlarının ne olduğu hususunda bir araştırma yapılmadığı görülmektedir.

Bu durumda; davacının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı hususunda vergi incelemesi yapma yetkisi bulunan takdir komisyonunca, ilgili dönem yasal defter ve belgeleri incelenmeden, fatura içeriği emtiaların iştiğal konusu işle ilgili olup olmadığı, gerçekte işletmeye girip-girmediği, ödemelerin ne şekilde yapıldığı ve bu konulara yönelik davacının beyanlarının ne olduğu hususunda yeterli araştırma ve tespit yapılmadan, sahteci olarak nitelendirilen Kemal Kanlı hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporu doğrudan baz alınmak suretiyle bu kişiden alınan faturaların kullanıldığı kanaatiyle yapılan matrah takdirinde ve takdir edilen bu matraha istinaden yapılan uyuşmazlık konusu cezalı tarhiyatta ve kesilen cezada yasal isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; **DAVANIN KABULÜNE**, dava konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının kaldırılmasına, aşağıda dökümü yapılan 74,30-TL yargılama giderinin davalı idare tarafından davacıya ödenmesine, artan posta avansının kararın kesinleşmesinden sonra Mahkememizce davacıya iadesine, kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz (30) gün içerisinde İzmir Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz yolu açık olmak üzere, 09/07/2014 tarihinde karar verildi.

HAKİM

YARGILAMA GİDERLERİ :

Başvurma Harcı : 24,30 TL.

Posta Gideri : 50,00 TL.

TOPLAM : 74,30 TL.

S.B/A.K.09.09

T.C.
İZMİR
4. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2018/46
KARAR NO : 2018/715



DAVACI : H. Limon Ka /İZMİR n S
DAVALI : İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
VEKİLİ : AV. İR. C. İ

DAVANIN ÖZETİ : Davacı tarafından, takdir komisyonu kararına istinaden adına tarh edilen 2014/12 dönemi bir kat vergi ziyalı cezalı katma değer vergisini ihtiva eden 07.11.2017 tarih ve 20171107135080000001 sayılı ihbarnamenin; bakkal ve nakliye faaliyeti işlettiği, beyannamelerini süresinde verdiği, hakkında sahte belge düzenleme yönünden Vergi Tekniği Raporu bulunan Me T G A Tic. ve San. Ltd. Şti.'den aldığı faturaların gerçek durumu yansıtmadığı gerekçesiyle takdir komisyonuna sevk edildiği buna istinaden işlem tesis edildiği, fatura düzenleyici şirket hakkındaki vergi tekniği raporunun kendisine tebliğ edilmediğinden savunma hakkının kısıtlandığı, hakkında inceleme raporu düzenlenmeksizin takdir komisyonuna istinaden matrah takdir edilmesinin yada KDV indirimlerinin reddi yönünde işlem tesis edilmesinin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek, kaldırılmasına karar verilmesi istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Davacının, hakkında sahte belge düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu bulunan mükelleften aldığı faturaları kullandığı, takdir komisyonuna sevk edilerek takdir edilen matrah üzerinden cezalı tarhiyatın yapıldığı, yasal mevzuattan bahisle işlemin usul ve yasaya uygun olduğu ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 4. Vergi Mahkemesi Hakimliği'nce, dava dosyası incelenerek işin gereği düşünüldü:

Dava, takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilen 2014/12 dönemi bir kat vergi ziyalı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Re'sen Vergi Tarhı" başlıklı 30. maddesinde, re'sen vergi tarhı, 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 olunması şeklinde tanımlanmış ve maddenin 6. bendinde; tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen



T.C.
İZMİR
4. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2018/46
KARAR NO : 2018/715



beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa, bu bir resen tarhiye nedeni olarak belirlenmiştir.

Aynı Kanunun "Takdir Kararı" başlıklı 31. maddesinde, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının takdir kararına bağlanılacağı belirtilmiş, "Komisyonların Görevleri" başlıklı 74. maddesinin (a) fıkrasının 1. bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak; 2. bendinde ise vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek komisyonun görevleri olarak belirlenmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri vesikalardaki katma değer vergisini indirim konusu yapabilirler. Katma değer vergisi, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçen üretici, tüketici, yarı toptancı, perakendeci gibi her aşamada katılan değer üzerinden alınan, her aşamada matrahı katma değer olan ve sonunda tümü tüketici üzerine kalan bir vergi olup katma değer vergisini, diğer vergilerden ayıran en önemli özellik, vergi indirimi mekanizmasıdır. Mekanizmanın işleyişi, emtia teslim ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu satışların girdilerine ilişkin olarak ödenen katma değer vergisinin indirilmesi esasına dayanmaktadır. Vergi mükellefi, katma değer vergisi sistemi içinde, aracı görevi yapar. Sattığı mal ve hizmetler üzerinden tahsil ettiği vergiden mal ve hizmet alışında ödediği vergiyi indirir, bakiyesini devlete öder. Bu işlem her safhadaki mükellef tarafından gerçekleştirilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde ifade edildiği üzere; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kuralın gereği olarak mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 29. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmasıdır. Bu madde hükümlerine göre mal alışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iade konusu yapılabilmesi için faturaların gerçek bir mal alım satımı karşılığı düzenlenmesi gerekmektedir. Mükelleflerce indirim konusu yapılan katma değer vergilerine ilişkin fatura ve benzeri belgelerin gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığı ve düzenlenen belgelerin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu hususlarının vergi dairesince, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılacak inceleme sonucu açık ve somut bir şekilde tespit edilmesi durumunda, indirim konusu vergilerin reddi ve resen vergi tarhiyatına konu yapılabileceği açıktır.

Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak olduğu; aynı maddenin 2. fıkrasında ise, incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Dava dosyasından incelenmesinden; davacının 2014/12 dönemi katma değer vergisi matrahının tespiti için takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir komisyonunca matrah takdir edildiği, davalı idarece takdir komisyonu kararına istinaden cezalı tarhiyatların yapıldığı, cezalı tarhiyatları içerir ihbarnamelerin davacıya tebliği üzerine, davacı tarafından tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulduğu, uzlaşamama kararı neticesinde bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır.



T.C.
İZMİR
4. VERGİ MAHKEMESİ

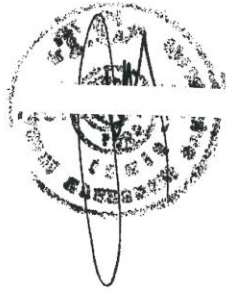
ESAS NO : 2018/46
KARAR NO : 2018/715

Yukarıdaki kanun hükümlerinin değerlendirilmesinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmadığı ve sahte fatura olduğu hususunun ortaya konulmuş olması durumunda 3065 sayılı Kanun ile getirilen ve katma değer vergisine özgü bir mekanizma olan indirim mekanizmasından yararlanamayacakları, ancak davacının sahte fatura kullandığı hususunun ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. maddesi uyarınca usulüne uygun olarak yapılacak vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporu ile tespit edilebilecek bir durum olduğu, zira, burada tespit edilecek hususun, matrahın beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi değil, mükellefin yasal defterlerine kaydetmek suretiyle indirim konusu yaptığı fatura ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması olduğu, bu hususun ise, vergi dairesince, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılacak inceleme sonucu açık ve somut bir şekilde tespit edilmesi durumunda, indirim konusu vergilerin reddi ve resen vergi tarhiyatına konu yapılabileceği açıktır.

Bu durumda; davacının sahte belge kullandığından bahisle davacı hakkında inceleme yapılmaksızın ve vergi inceleme raporu düzenlenmeksizin Takdir Komisyonuna sevk edilmesi üzerine, Takdir Komisyonunca alınan karara istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; davanın KABULÜNE; dava konusu vergi ziyai cezalı tarhiyatın KALDIRILMASINA, aşağıda dökümü yapılan 91,90.-TL yargılama giderinin davalı idare tarafından davacıya ödenmesine, davacı tarafından yersiz yatırılan 5,20-TL vekalet harcının ilgili idarece davacıya iadesine, artan posta avansının kararın kesinleşmesinden sonra Mahkememizce davacıya iadesine, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesi gereği dava konusu meblağın kanun yolu yasal sınırının (5.000,00-TL) altında kalması nedeniyle İstinaf ve Temyiz kanun yolları kapalı ve kesin olmak üzere, 04/04/2018 tarihinde karar verildi.

HAKİM



YARGILAMA GİDERLERİ :

Başvurma Harcı	: 35,90 TL
Posta Gideri	: 56,00 TL
TOPLAM	: 91,90 TL

