

ZAMANAŞIMININ SON YILINDA YAPILAN TAKDİRE SEVK İŞLEMLERİNİN VERGİ İNCELEMELERİNE ETKİSİ

1. KONU

Vergi Usul Kanunu'nun 113 üncü maddesinde zamanaşımı,

“Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağıın kalkmasıdır.

Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.”

şeklinde tanımlanmıştır,

Aynı Kanununun 114 üncü maddesinde ise *“Vergi alacağıın 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” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Kanununun 374/1 inci maddesinde ise, *“Vergi ziyat cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağıın doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıllık süre geçtikten sonra vergi cezası kesilmez”* denildikten sonra, 114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmünün ceza zamanaşımı için de geçerli olduğu ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 138 inci maddesinde, **“inceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir”** denilmektedir. Buna göre incelemenin yapılabilmesi için tarh zamanaşımı süresinin dolmaması gerekir. Dolayısıyla, tarh zamanaşımı geçtikten sonra vergi incelemesinin yapılma şansı ortadan kalkacaktır.

Uygulamada, son dönemlerde zamanaşımı süresinin son yılında hatta son günlerinde incelemeye alınan mükelleflerin hesap ve işlemlerinin takdir komisyonuna sevk edildiği ve bu suretle uzayan zamanaşımı süresi içinde vergi incelemelerinin de yapılmakta olduğu malumdur.

Bu çalışmamızda, bu şekilde zamanaşımının son dönemlerinde takdir komisyonuna sevk edilen mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemeleri ve inceleme sonucunda yapılacak tarhiyata ilişkin usul ve uygulamalar tartışılacak, gerek vergi inceleme elemanları ve gerekse de vergi daireleri tarafından yapılan uygulama hukuki çerçeve içinde ele alınarak, konuya ilişkin yargı kararları da dikkate alınarak uygulamanın yasal ve hukuki olup olmadığı değerlendirilecektir.

2. KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER VE YAŞANAN GELİŞMELER

VUK'nun zamanaşımı sürelerinin belirlendiği 114 üncü maddesinde yer alan “*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*” şeklindeki ifadenin Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından iptal edilmesi üzerine, 6009 sayılı kanunla anılan ifade; “*Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. **Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz***” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Yeni düzenlemenin eskisinden farkı, takdir komisyonuna sevk nedeniyle duran zamanaşımı süresine AYM Kararı doğrultusunda bir sınırlama getirmiş olmasıdır. Buna göre, takdir komisyonuna sevk nedeniyle zamanaşımı süresi en fazla bir yıl durabilecek yani uzayabilecektir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından aşağıda önce konuya ilişkin AYM Kararının gerekçesine yer verilecek ve sonra da uygulamada ortaya çıkan sorunlar tartışılacaktır.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen salınan cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla Diyarbakır Vergi Mahkemesi tarafından açılan iptal davası nedeniyle AYM, 08/01/2010 gün ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlan 15.10.2009 tarih ve E: 2006/124, K:2009/146 sayılı Kararı ile yukarıda belirtilen düzenlemeyi iptal etmiştir. İptal kararının gerekçesi ise özetle aşağıdaki gibidir.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiş, itiraz konusu ikinci fıkrasında ise, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi idaresine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.

Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle “dava edilebilme” niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurumdur. Yasa koyucu, zamanaşımının amacını göz önünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun

göreceği zamanaşımı sürelerini öngörürken hukukun genel esaslarına ve özellikle Anayasa'nın ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.

Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir.

İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.

İtiraz konusu kuralın ikinci tümcesinde, duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.

Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun surf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.

Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır.”

Görüldüğü üzere, AYM söz konusu düzenlemeyi iptal ederken temel gerekçesi, sonu belli olmayan sürenin belirsizliğe ve İdarenin keyfi uygulamalarına yol açabileceği olmuştur. AYM'nin kararında vurgu yaptığı “keyfilik” sadece takdir komisyonuna sevk nedeniyle sürenin uzaması açısından değil, aşağıda da vurgulanacağı üzere, takdire sevk işlemlerinde de gündeme gelebilmektedir.

3. TARTIŞMA KONULARI VE GÖRÜŞLER

Konunun platformda ele alınması sırasında, tartışılması gereken hususlar ile bu konularda ortaya çıkan görüş ve değerlendirmeler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

3.1. Kendisinin de Takdir Yetkisi Bulunan İnceleme Elemanı Tarafından Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Yasal mıdır?

Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinde **Re'sen vergi tarhı**, “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya **vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen** matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır” şeklinde tanımlanmış ve “inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır” denilmiştir.

Anılan maddede 2791 sayılı Kanunla yapılan bu düzenlemeden önce, matrah takdiri yetkisi sadece takdir komisyonlarında bulunmakta ve inceleme elemanlarının böyle bir yetkisi bulunmadığından, yapılan vergi incelemesi sırasında re'sen takdiri gerektiren bir durumun mevcut olması halinde, gerekli takdir işlemini düzenlenen inceleme raporuna istinaden takdir komisyonları yapmakta idi. Ancak 2791 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden sonra, vergi inceleme elemanları tarafından yapılan inceleme sırasında bulunan ve düzenlenen inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkları re'sen takdir olunmuş sayıldığı için, bulunan matrah farkının re'sen takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasına da gerek kalmamıştır.

Nitekim bu husus, anılan Kanun hükmünde değişiklik yapan 2791 sayılı Kanun'un gerekçesinde de “...Kanun'un 30. maddesinde yapılan değişiklikle, vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlar üzerine re'sen vergi tarhı için takdir komisyonlarından karar alma zorunluluğu kaldırılmaktadır. Kaldı ki, değişiklik yapılmadan önce de takdir komisyonları inceleme raporlarında önerilen miktarları dikkate almak suretiyle matrah takdir etmekteydiler. Yapılmış olan bu değişiklik sayesinde vergi incelemesi sonucu vergi ziyana sebebiyet verdiği tespit edilen mükelleflerin vergisinin daha hızlı salınmasına imkan vermektedir...” denilmek suretiyle açık bir şekilde vurgulanmıştır.

Öte yandan, VUK'nda 2791 sayılı Kanunla yapılan söz konusu düzenlemelerle ilgili olarak 149 sıra numaralı VUK Genel tebliğinde yapılan açıklamalar da benzer yöndedir. Konuya ilişkin olarak anılan genel tebliğde;

“a) Bilindiği üzere, bugüne kadar yapılan uygulama gereğince re'sen tarh usulüne göre bir vergi tarh edilebilmesi için, ortada bir vergi inceleme raporu olsa bile 30 uncu madde hükmüne göre; vergiye tabi matrahın mutlaka takdir komisyonu marifetiyle takdir ve tesbit edilmesi gerekmekte idi.

Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik ile; vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlar üzerine, re'sen vergi tarhı için takdir komisyonlarından karar alma zorunluluğu kaldırılmış ve raporda belirlenen matrah üzerinden vergi dairesince vergi tarhına imkan verilmiştir.

*Bu nedenle, bundan böyle yetkililerce **düzenlenecek olan vergi inceleme raporları üzerine yapılacak re'sen vergi tarhiyatı dolayısıyla artık takdir komisyonlarından karar alınması gerekmeyecektir.***

Yalnız takdir komisyonları faaliyetlerine devam etmekte olduğundan, inceleme raporları dışındaki takdir işlemleri için her halükarda takdir komisyonlarına başvurulacağı hususu gözden uzak tutulmamalıdır. Bunun dışında, inceleme elemanlarının tarhiyata dayanak teşkil edecek miktarı, düzenleyecekleri raporlarda mutlaka belirtmeleri gerekmektedir.

*b) Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklik ile de; fıkra hükmü, **inceleme raporlarının takdir komisyonlarından geçirilmeyeceği hükmüne uygun şekle sokulmuş** ve ayrıca, eskiden yalnızca gelir beyanına inhisar eden uygulama, bütün vergileri kapsar hale getirilmiştir.”*

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden de açıkça anlaşılacağı üzere, anılan Kanun hükmünde yapılan değişiklik ile vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlar üzerine re'sen vergi tarhi için takdir komisyonlarından karar alma zorunluluğu kaldırılmış ve vergi inceleme raporlarında belirlenen matrah üzerinden vergi dairesince vergi tarhi edilmesi mümkün hale getirilmiş bulunmaktadır.

Durum böyle olmakla beraber, uygulamada ortaya çıkan, VUK'nun 30 uncu maddesi uyarınca vergi inceleme elemanlarının takdir yetkisi bulunmasına rağmen, özellikle zamanaşımının son günlerinde kendilerine gelen vergi incelemeleri nedeniyle ayrıca matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması işleminin; normal ve yasal olup olmadığı, bu şekilde yapılan takdire sevk işleminin düzenlemenin ruhuna uygun olup olmadığı yani vergi incelemesi ile takdire sevk işleminin birlikte yapılabilip yapılamayacağı hususu Platformda tartışılmıştır.

Yapılan tartışma ve değerlendirme sonucunda Platformda; “kendisinin de takdir yetkisi bulunan vergi inceleme elemanının bu yetkisini kullanmayarak daha doğrusu sadece zamanaşımını kesmek amacıyla matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurusunun doğru olmadığı gibi yasal dayanağının da bulunmadığı, yapılan işlemin, yasal düzenlemelerde öngörülme bir şekilde hakkın kötüye kullanılması olduğu ve hiçbir hukuk sisteminin böyle bir işlemi kabul etmeyeceği ve korumayacağı, kısaca söz konusu işlemin yasal bir dayanağı olmadığı için hukuki anlamda bir geçerliliğinin de bulunmadığı” görüşü ittifakla benimsenmiştir. Bunun doğal sonucu olarak da aşağıda değinileceği üzere yargı tarafından da kabul edilmeyen bu uygulamadan bir an önce vazgeçilmesinin doğru ve mantıklı bir sonuç olacağı ifade edilmiştir.

3. 2. Geçerli Bir Takdire Sevk Nedeni Olmadan, Sadece Zamanaşımını Kesmek Amacıyla Yapılan Sevk İşlemleri, Otomatik Olarak Zamanaşımı Süresini Uzatır mı?

Bir önceki bölümde, inceleme elemanları tarafından kendilerinin matrah takdir yetkisi olmasına rağmen, zamanaşımını kesmek amacıyla takdir komisyonuna matrah takdiri için başvurusunun yasal ve doğru olmadığı ifade edilmiştir.

Platformda ikinci olarak; her ne kadar yasal ve doğru olmasa bile yukarıda bahsedildiği şekilde inceleme elemanı tarafından takdir komisyonuna başvurulması işleminin, otomatik olarak zamanaşımı süresini uzatıp uzatmayacağı konusu tartışılmıştır.

Yapılan tartışma ve değerlendirme sonucunda aşağıda açıklanan gerekçelerle; geçerli bir takdire sevk nedeni olmadan, sadece zamanaşımını kesmek amacıyla yapılan sevk işlemlerinin, otomatik olarak zamanaşımı süresini uzatmayacağı görüşü yine ittifakla benimsenmiştir. Şöyle ki;

Her şeyden önce, matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk işleminin zamanaşımı süresini uzatabilmesi için ortada gerçek bir takdire sevk nedeni olması gerekmektedir. Ortada gerçek bir takdire sevk nedeni olmadan yapılan sevk işlemlerinin zamanaşımı süresini uzatması da söz konusu olamaz.

Takdire sevki gerektiren nedenler ise VUK'nun 30 uncu maddesinde ayrı ayrı belirlenmiştir. Yine aynı madde ile müteakip maddelerde ise bu nedenlerin bulunması halinde yapılacak re'sen takdir işleminin ne şekilde yerine getirileceği ifade edilmiştir. Buna göre, matrahın re'sen takdirini gerektiren bir durumun vergi incelemesi sırasında ortaya çıkması halinde gerekli işlemlerin de yine inceleme elemanı tarafından düzenlenecek raporda açıklanması ve yerine getirilmesi gerekmektedir.

VUK'nun 114 üncü maddesinde zamanaşımını durduran neden olarak, "vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması" gösterilmiştir. Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanı tarafından matrah takdiri yapılacak olması, anılan maddede zamanaşımını durduran bir neden olarak belirtilmemiştir. Dolayısıyla, inceleme elemanı tarafından yapılacak matrah takdirinin zamanaşımını durdurmayacağı hususu tartışmasıdır.

İnceleme elemanının kendisi tarafından yapılacak işlemin zamanaşımını durdurmayacak olması nedeniyle, kendi yetkisi olmasına rağmen konuyu takdir komisyonuna göndermesi işleminde de sonucun değişmemesi gerekir. Başka bir ifade ile yasal düzenlemelere aykırı olarak yapılan bir işlemin yasalar tarafından korunması düşünülemez. Olayımızda, ortada vergi dairesi tarafından tespit edilmiş matrah takdirini gerektiren bir neden yokken, yasaların vergi dairesi tarafından yapılacak işlem için öngördüğü bir sonucun, vergi dairesi dışında inceleme elemanı tarafından gerçekleştirilen bir işlem için de uygulanması söz konusu olamayacağı gibi, ilgili düzenlemenin getiriliş amacı ile bağdaşmayacağı da açıktır.

Nitekim, konuyla ilgili olarak verilen yargı kararlarında da benzer görüş hakim olmuş ve devam eden vergi incelemesi sırasında inceleme elemanının talebi üzerine matrah takdiri amacıyla yapılan takdire sevk işleminin VUK'nun 114 üncü maddesinde yazılı zamanaşımı süresini uzatmayacağına yönelik kararlar verilmiştir.

Örneğin, Danıştay 9. Dairesi, 22.05.2013 tarih ve E:2012/9726, K:2013/5028 sayılı kararında"... Sırf zamanaşımını kesmek amacıyla takdire sevk işlemi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde belirtilen zamanaşımı süresini durdurmayacağından ve olayda; davacı hakkında uyuşmazlık konusu husus ile ilgili olarak inceleme yapılmadan zamanaşımı

gerekçe gösterilerek takdir komisyonuna sevki üzerine, takdir işlemlerine esas teşkil etmek üzere zamanaşımı süresinin dolmasından sonra düzenlenen basit rapor dikkate alınarak takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığından yazılı gerekçeyle davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır" denilmek suretiyle, yapılan tarhiyat kaldırılmıştır.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi tarafından verilen 2671172013 tarih ve E:2013/1350, K:2013/2668 sayılı kararda; *"Bu halde olayda davalı idare tarafından, incelenen dönemler matrah takdiri amacıyla takdir komisyonuna sevk edilmiş ve takdir komisyonunca uyuşmazlık konusu matrah takdir edilmiş ise de dava konusu cezalı tarhiyatın dayanağı esas itibarıyla vergi inceleme raporu olduğu, bir başka ifade ile olayda tarh edilen vergi ve kesilen ceza takdir komisyonunca yapılan matrah takdiri sonucuna değil vergi inceleme elemanı tarafından tanzim edilen raporda belirtilen belirlemelere dayandığı açıktır. Konu bu çerçevede değerlendirildiğinde matrah takdiri amacı dışında sadece vergi incelemesinde zaman aşımı süresini durdurma sonucunu doğuracak şekilde takdir komisyonuna başvurulmasının vergi inceleme raporuna göre gerçekleştirilen tarhiyat işlemine herhangi bir etkisi bulunmamak» ve söz konusu işlemin niteliğini de değiştirmemektedir, Zira takdir komisyonuna başvurulması: takdir komisyonu için özel biçimde öngörülen kimi hükümleri uygulanmasını zorunlu olarak beraberinde getirmekte olup, belirtilen husus ancak bu süreçle birlikte varlık kazanmakta ve bir anlam ifade etmektedir. Bu durumda, uyuşmazlık konusu vergi ve cezaların 2006 yılına ilişkin olması ve zaman aşımı süresinin 31/12/2011 tarihinde dolması, tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin ise 10/12/2012 tarihinde tebliğ edilmesi karşısında cezalı tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin 31/12/2011 tarihine kadar tebliğ edilmemesi sonucu zaman aşımı sebebiyle yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir" denilmek suretiyle idare tarafından yapılan işlem ve tarhiyat iptal edilmiştir.*

Yine aynı mahkeme tarafından ve aynı gerekçelerle 2011/2047 esas sayılı dosyasında verilen karar Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından 03/12/2012 gün ve E.2012/5411. K.2012/7800 sayılı kararla onanmıştır.

Aynı şekilde; İstanbul 2. Vergi Mahkemesi, E: 2012/3305 K: 2013/1542 sayılı; İstanbul 10. Vergi Mahkemesi, 30/11/2014 tarih ve E:2014/2184, K:2014/3002 sayılı kararlarında da benzer gerekçelerle yapılan işlem ve tarhiyatı iptal etmiş olup, konuya ilişkin yargı kararları bu doğrultuda müstakar hale gelmeye başlamıştır.

Dolayısıyla bir kısmına yukarıda yer verilen yargı kararlarından da anlaşılacağı üzere, vergi dairesi tarafından tespit edilmiş geçerli bir takdire sevk nedeni olmadan, sadece zamanaşımını ve dolayısıyla da inceleme süresini uzatabilmek amacıyla inceleme elemanlarının talebi üzerine yapılan takdire sevk işleminin, **VUK'nun 114 üncü maddesinde yazılı zamanaşımı süresini uzatmayacağı hususu**, yargı kararları ile de netleşmektedir.

3.3. Takdir Komisyonuna Sevk Edilmeyen Dönem ve Vergi Türleri Hakkında da Zamanaşımı Süresi Uzar mı?

Konuyla ilgili olarak, Platformda tartışılan başka bir konu da; mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi ile zamanaşımının sadece takdire sevk edilen vergi türleri ve dönemler için mi işlemeyeceği yoksa diğer dönem ve vergi türleri için de zamanaşımının işlemeyeceği hususudur. Örneğin, 2015 yılının Aralık ayında mükellefin 2010 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi matrahı ile Aralık 2010 dönemine ilişkin KDV ve muhtasar beyanname matrahlarının takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde, zamanaşımı sadece bu dönemlere ilişkin olarak mı duracaktır yoksa mükellefin tüm işlemleri açısından zamanaşımı durmuş olacak mıdır?

Konunun tartışılması sonucunda Platformda; “VUK’nun 114 üncü maddesindeki düzenlemenin, her bir dönem ve vergi türü itibariyle dikkate alınması gerektiği, vergi tarhının da ancak vergi türü ve dönemleri itibariyle yapılabileceği, VUK Hükümlerine göre takdir komisyonu kararı ile düzenlenecek ihbarnamelerde tarh edilecek verginin türü ve döneminin gösterilmesinin zorunlu olduğu hususlarının da dikkate alınması ile takdir komisyonuna sevk edilmeyen dönem ve vergi türleri açısından zamanaşımının durmasının söz konusu olmayacağı” hususunda mutabık kalınmıştır.

3.4. Takdire Sevk İşleminin Sonra, Takip Eden Yılda Vergi İncelemesine Başlanılabilir mi?

Konuyla ilgili olarak tartışılması gereken bir başka konu ise, mükellefin işlemlerinin zamanaşımının son yılında takdire sevk edilmesi durumunda, takdire sevk edilen dönem için takip eden yılda yani zamanaşımı hükümlerinin geçerli olduğu yılda vergi incelemesine başlanılabiliyor başlanılamayacağı hususudur. Bir başka deyişle, mükellefin işlemlerinin takdir komisyonuna sevk edilmesi nedeniyle duran tarh zamanaşımı süresi, vergi incelemesi yapılması için de durmuş kabul edilecek midir?

Bilindiği üzere, VUK’nun 138 inci maddesi uyarınca vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. VUK’nun 114 üncü maddesinde ise takdir komisyonuna sevk işleminin tarh zamanaşımı süresini durduracağı ifade edilmiştir. Bu durumda, normal tarh zamanaşımı süresi içinde başlanılmayan bir vergi incelemesine, zamanaşımı süresi dolduktan sonra ancak takdir komisyonuna başvuru nedeniyle duran zamanaşımı süresi içinde başlanılabilecek midir? Yani bu şekilde yapılan bir vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süresi içinde yapılmış bir vergi incelemesi olarak kabul edilecek midir?

VUK’nun gerek 114 üncü maddesi ve gerekse takdir komisyonu kararına göre yapılacak işlemlerin belirlendiği diğer maddelerindeki düzenlemeleri incelediğimizde; esas itibariyle takdir komisyonuna sevk edilmesi nedeniyle zamanaşımının durmasından sonra kalan sürenin takdir komisyonu ya da vergi dairesi tarafından kullanılabilmesi anlaşılabilir. Yani duran sürede takdir komisyonu ve vergi dairesi tarafından yapılması gerekli işlemler yapılabilir. Duran sürenin, bu birimler dışındaki birimler açısından bir anlamı olmaması gerekir.

Ancak uygulamada, normal şartlarda, yasada yazılı zamanaşımı süresinin dolmasından sonra vergi incelemesine başlanılmasının mümkün olmamasına rağmen, duran zamanaşımı

süresi içerisinde vergi incelemelerinin de yapıldığı, mükelleflere defter ve belgelerinin incelemeye ibrazı için tebligatlar gönderildiğine de şahit olmaktadır.

Konunun Platformda tartışılması sonucunda, “*takdir komisyonuna sevk nedeniyle uzayan zamanaşımı süresi içerisinde, daha önce yani zamanaşımı süresi dolmadan önce başlanmış vergi incelemelerine devam edilmesinin mümkün olduğu ancak bu şekilde yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden herhangi bir tarhiyat işlemi yapılamayacağı, düzenlenen inceleme raporunda belirlenen hususların sadece takdir komisyonunun kararına dayanak oluşturabileceği, bunun dışında normal zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi incelemesine başlanılmasının mümkün olmayacağı çünkü duran zamanaşımı süresinin yukarıda da ifade edildiği üzere sadece vergi dairesi ve takdir komisyonu açısından sonuç doğuracağı, inceleme elemanlarının ise söz konusu süreyi kullanmalarına imkan veren bir düzenlemenin bulunmadığı, bu nedenle belirtilen şekilde yapılan vergi incelemelerinin yasal dayanağı bulunmadığı*” şeklindeki görüş, genel kabul görmüştür.

3.5. Takdir Komisyonuna Sevk Nedeniyle Uzayan Zamanaşımı Süresi İçinde Yapılan Vergi İncelemesi Sonucu Yapılması Gereken Tarhiyatın Dayanağı Ne Olacaktır?

Konuyla ilgili olarak Platformda tartışılan başka bir husus da takdir komisyonuna sevk nedeniyle uzayan zamanaşımı süresi içinde yapılan vergi incelemesi sonucu yapılması gereken tarhiyatın dayanağının ne olacağıdır. Bir başka ifade ile tarhiyat takdir komisyonu kararına göre mi yoksa vergi inceleme raporuna istinaden mi yapılacaktır?

Uygulamada vergi daireleri tarafından her iki yöntemle de tarhiyat yapılmaktadır.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 20’nci maddesinde verginin tarhının, vergi alacağını kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele olduğu; 21’inci maddesinde tebliğin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza muhatabına yazıyla bildirilmesi olduğu; 34’üncü maddesinde, ikmalen ve re’sen tarh edilen vergilerin “ihbarname” ile ilgililere tebliğ olunacağı; 35’inci maddenin birinci fıkrasında, ihbarnamelerde; sıra numarası ve tanzim tarihi, verginin nev’i, mükellefin soyadı, adı (Tüzelkişilerde unvanı) ile açık adresi, vergilendirme dönemi, verginin matrahı, hesabı ve miktarı, kısa ve açık bir ifadeyle ikmalen veya re’sen vergi tarhını gerektiren sebepler, vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şeklinin yer alması gerektiği düzenlendikten sonra ikinci fıkrasında, takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi öngörülmüştür.

Daha önce de ifade dildiği üzere, takdir komisyonuna sevk nedeniyle duran tarh zamanaşımı süresi, vergi dairesi ve takdir komisyonu tarafından yapılacak işlemler açısından anlam ifade etmektedir. Bu sürenin diğer birimler tarafından kullanılması söz konusu olamaz. Dolayısıyla, duran zamanaşımı süresi ile ilgili olarak herhangi bir işlem yapılacaksa, bu işlemin vergi dairesi tarafından ve takdir komisyonu kararına istinaden yapılması gerekir.

Normal olan zamanaşımı süresi dolduktan sonra, duran zamanaşımı süresi içerisinde inceleme elemanı tarafından idari bir sonuç doğuracak işlem yapılması söz konusu olamaz. İnceleme elemanının normal şartlarda işlemin takdire sevkinden sonra elindeki bilgi ve belgeleri değerlendirmek üzere takdir komisyonuna göndermesi gerekmektedir. Bunun dışında yapacağı işlemler ancak takdir komisyonunun vereceği karara done sunmak şeklinde olabilir. Dolayısıyla yasal olarak yapılması mümkün olmayan vergi inceleme raporunun dayanak alınarak tarhiyat yapılması da mümkün ve yasal değildir. Dosyanın takdire sevk edilmesinden sonra bütün yetki de takdir komisyonuna geçmektedir. Nitekim yargı tarafından da bu doğrultuda kararlar verilmektedir.

Konunun tartışılması sonucunda yukarıda açıklanan gerekçelerle belirtilen durumlarda tarhiyatın ancak takdir komisyonu kararına istinaden yapılabileceği şeklindeki görüş genel kabul görmüştür.

3. 6. İbraz Süresi Dolduktan Sonra Bir Şekilde İbraz Edilen Defter ve Belge Üzerinden Yapılacak Tespitler, Yapılacak Tarhiyata Dayanak Olabilir mi?

VUK'nun 253 üncü maddesinde, “Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar” denildikten sonra, aynı kanunun 256 ncı maddesinde, “gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri **muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar**” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanununun 253 ve 256 ncı maddelerinde aynı Kanunun 114 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hükme paralel herhangi bir hüküm bulunmadığı gibi, söz konusu hükme herhangi bir atıf da yapılmamıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz mecburiyeti bunların muhafaza süresi içinde yani ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile söz konusu olup, bu süre geçtikten sonra ya da bu sürenin herhangi bir nedenle uzaması halinde defter ve belgeleri ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.¹

İbraz süresi dolduktan sonra gerek inceleme elemanları, gerek vergi dairesi ve gerekse de takdir komisyonu tarafından yapılacak defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin talebin yerine getirilmemesi durumunda mükelleflerin bu nedenle herhangi bir yaptırıma tabi olması da söz konusu olmamalıdır. Ancak mükelleflerin söz konusu defter ve belgeleri kendi rızaları ile ibraz etmeleri mümkündür.

¹ Kanunda, ibraz için özel durumların öngörüldüğü istisna uygulaması, zarar mahsubu, amortisman uygulamaları gibi işlemler açısından bu özel düzenlemelerin dikkate alınacağı tabiidir.

Bu şekilde, mükellef tarafından muhafaza ve ibraz süresi geçmiş olan defter ve belgeler rızaen ibraz edilmiş olsa dahi, bu defter ve belgelere müsteniden matrah veya matrah farkı tesis edilmesi hukuken mümkün değildir. Zira Vergi Usul Kanununun 113 üncü maddesinin ikinci fıkrasında zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder denilmiştir. Dolayısıyla, zamanaşımına paralel olarak düzenlenen tüm mükellef ödevleri de re'sen dikkate alınmak zorundadır.

Söz konusu defter ve belgelerin, genel hukuk kuralları içinde de mükellefler aleyhine delil olarak kullanılması söz konusu değildir. Anılan defter ve belgeler sadece lehe delil olarak kullanılabilir. Dolayısıyla, ibraz süresi dolduktan sonra bir şekilde ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde mükellef aleyhine delil olacak şekilde herhangi bir tespit yapılamayacağı gibi, mükelleflerin bu şekilde yapılan tespitlerin yer aldığı inceleme tutanaklarını imzalama zorunluluğu da bulunmamaktadır. Hatta aynı durumun, ibraz süresi içinde ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılacak tespitler için de geçerli olacağını söyleyebiliriz.

3.7. Vergiler İçin Takdire Sevk İşleminin Yapılması, Cezalar İçin de Ayrı Bir Sevk Yapılmadan Otomatik Olarak Zamanaşımı Süresini Uzatır mı?

Platformda tartışılan başka bir konu da, VUK'nun 374 üncü maddesindeki düzenleme doğrultusunda, vergiler için takdire sevk işleminin yapılması halinde, cezalar için de ayrı bir sevk yapılmadan otomatik olarak zamanaşımı süresinin uzayıp uzamayacağı hususudur.

Bilindiği üzere VUK'nun 374/1 inci maddesinde, “vergi ziyayı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl” geçmesi halinde ceza kesilemeyeceği belirtildikten sonra, “114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmünün ceza zamanaşımı için de geçerli” olacağı ifade edilmiştir.

Konunun Platformda tartışılması sonucunda;

- Vergi Usul Kanununda vergi ziyayı cezası ile ilgili düzenlemelerin vergi aslına bağlı olarak yapıldığı ve cezaların kesilmesine ilişkin hükümlerin vergi aslının bağlı olduğu prosedüre göre işlediği, ortada vergi aslı olmadan vergi ziyayı cezası kesilmesinin zaten mümkün olmadığı, takdir komisyonunun ayrıca ceza takdir etme yetkisinin bulunmadığı ve buna gerek de olmadığı, nitekim Kanununun 374 üncü maddesinde de ceza zamanaşımının vergi aslının doğduğu takvim yılına bağlantılı olarak belirlendiği ve vergi aslı ile ilgili düzenlemelerle paralellik kurulduğu, dolayısıyla ceza takdiri için ayrıca takdir komisyonuna başvurmaya gerek olmadığı, vergi aslına ilişkin olarak takdir komisyonuna başvurulmuş olması nedeniyle tarh zamanaşımının uzaması durumunda ceza zamanaşımının da buna paralel olarak uzayacağı;

- Genel usulsüzlük cezaları açısından Kanunda zaten iki yıllık bir süre öngörüldüğü, özel usulsüzlük cezaları konusunda da takdir komisyonunun bir yetkisinin bulunmadığı ve bu konuda takdir komisyonuna sevk bir öneminin de bulunmadığı,

Şeklindeki görüş, açıklanan gerekçeler doğrultusunda benimsenmiştir.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bu çalışmamızda, zamanaşımının son dönemlerinde takdir komisyonuna sevk edilen mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemeleri ve inceleme sonucunda yapılacak tarhiyata ilişkin usul ve uygulamalar tartışılmış, gerek vergi inceleme elemanları ve gerekse de vergi daireleri tarafından yapılan uygulama hukuki çerçevede ele alınarak, konuya ilişkin yargı kararları da dikkate alınarak uygulamanın yasal ve hukuki olup olmadığı konusu değerlendirilmiştir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde gerekçeleri ile açıklandığı üzere, mevcut durumda vergi idaresi tarafından yapılan uygulama önemli ölçüde başta VUK olmak üzere hem vergi mevzuatına ve hem de genel hukuk kurallarına aykırılıklar içermektedir.

Konunun bu kadar yoğun olarak gündeme gelmesinin en önemli nedenlerinin başında, özellikle zamanaşımının dolmasının çok az süre kalan yapılmak istenen ya da yapılması istenilen vergi incelemeleri gelmektedir. Gerek vergi inceleme elemanları ve gerekse de vergi dairesi çalışanları, dosyanın zamanaşımına uğratılmasının yaratacağı olumsuz sonuçlara muhatap olmamak için, zaruri haller için kullanılması gereken bir düzenlemeyi amacını da aşacak şekilde yoğun bir şekilde kullanmaktadırlar.

Ayrıca bu şekilde zamanaşımı süresin dolmasına az bir süre kalan takdire sevk işlemleri, konudan haberi olmayan mükellefler açısından da olumsuz sonuçlar doğurmakta ve gereksiz mağduriyetler ile iş yüküne sebep olmaktadır.

Bu olumsuzlukların da ortadan kaldırılabilmesi amacıyla Platformda yapılan tartışmalar sonucunda aşağıdaki önerilerin yapılmasında fayda görülmüştür.

- Takdire sevk ve vergi incelemesi işlemleri için belli bir süre belirlenmeli ve özellikle vergi incelemesi açısından çok zaruri ve özel haller dışında zamanaşımı dolmasına az süre kalan durumlarda vergi incelemesi yapılması istenilmemelidir.
- Takdire sevk işleminin yapılması halinde mükellefe de bilgi verilmelidir.
- Tarh zamanaşımında olduğu gibi, tahakkuk işlemleri için de bir zamanaşımı belirlenmeli ve tanımı yapılmalıdır.