

## **BİR ANOMALİ<sup>(i)</sup>:**

# **TAKDİRE SEVK NEDENİ İLE DURAN ZAMANAŞIMI SÜRESİ İÇİNDE DEFTER VE BELGE İBRAZININ TALEP EDİLMESİ**

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 16.07.2019

### **A. OLAY:**

Mükelleflerin defter ve belgeleri,

- Zamanaşımı süresinin son yılında vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemesi için talep edilip, daha sonra Takdir Komisyonu'na sevk yapılarak vergi incelemesi sonucu "*Takdire Done Raporu*" hazırlanabilmekte,
- Hatta bu halde bazen mükellefe ibraz için verilen 15 günlük sürenin bitimi zamanaşımı süresinden sonraya sarkabilmekte,
- Zamanaşımı süresi dolduktan sonra, süre dolmadan önce Takdir Komisyonu'na sevk yapıldığı gerekçesiyle "*Takdire Done Raporu*" hazırlanmak üzere ama yine vergi inceleme elemanları tarafından talep edilebilmekte,

böylece mükellefler nezdinde bir tereddüde ve hukuki bir karmaşaya neden olmaktadır.

Bu konuda değerlendirmelerimiz aşağıda yer almaktadır.

### **B. ÇÖZÜMLEME:**

#### **Defter ve Belgelerin Saklanma Süresi:**

Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin muhafaza süresi ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıldır.

#### **Defter ve Belgelerin Vergi İncelemesine İbrazi:**

Genel olarak Kanun'da "*vergi incelemesi*" ile kastedilenin, Kanun'un 135. maddesinde yetkileri tanımlanmış kişilerce (genel olarak vergi müfettişleri) tarafından yapılan vergi incelemesini ifade ettiği kabul edilir. İstisnaları sonraki bölümde açıklanacaktır.

Aynı Kanunun 256. maddesi ise defter ve belgeler diğer kayıtların vergi incelemesi için ibraz mecburiyetini düzenler ve bu hüküm açık olarak bir süre öngörmediğinden uygulamada “bir kesim” üzerinde tereddüt uyandırır.

Oysa tereddüt edecek bir durum yoktur. Zira sözü edilen 256. Madde, “*muhafaza süresi içerisinde*” vurgusu yapmak yanında muhafaza etme zorunluluğu ortadan kalkan defter ve belgelerin ibrazının zorunlu tutulması mantıksal bir zemin taşımaz.

Kaldı ki Kanunun 114. maddesinde tarh zamanaşımını düzenlerken “*Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.*” demekte ayrıca 138. maddesinde “*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.*” diyerek tüm bu işlemlerin zamanaşımı süresi içinde yapılmasını öngörmektedir.

### **Vergi İncelemesinde Bir Anomali: Takdir Komisyonu**

Daha 1949 yılında kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun gerekçesinde yer aldığı üzere “*Vergi demek, tetkik (denetim-inceleme) demektir.*”.

Vergi incelemesi Kanun’un 135. maddesi uyarınca vergi incelemesi ile yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapılması ilkedir.

Ancak Kanun’un 72. maddesi ile kurulmuş “*Takdir Komisyonları*”, aynı Kanun’un 74. maddesi ile kendilerine verilen görevleri yaparken, Kanun’un 75. maddesi uyarınca vergi incelemesi ile yetkilendirilmişlerdir.

Ayrıca Kanun’un 114. maddesinde yer alan tarh zamanaşımı Takdir Komisyonlarının devreye girerek matrah takdir ettiği dönemlerde 1 yıl daha uzayarak 6 yıla kadar çıkmaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin Kanun’un 114. maddesindeki hüküm kısmını iptal etmesine kadar zamanaşımı süresinin uzamasında herhangi bir sınırlama olmadığını da hatırlatalım.

Şimdi karmaşa burada çıkmaktadır.

- a. Takdir Komisyonu diğer vergi incelemesine yetkili olanlardan farklı olarak 1 yıl daha fazla yani toplamda 6 yıl çalışabilirken, defterlerin saklanması ve ibrazı için bunlara özel bir düzenleme Kanun’da mevcut değildir.
- b. Elbette Taksir Komisyonları yukarıda açıklanan Kanun hükümlerine göre vergi incelemesi yapmak için defter ve belgelerin ibrazını isteyebilirler, hatta istemebilirler. Ancak ya 5 yıllık süre dolmuşsa ne olacaktır?

Bu soruların tek bir cevabı yoktur. Uzun zamandır öğretilen tartışılan bu konuda ne öğretisi ne de yargısal kararlarda bir istikrar bulunduğundan söz edilemez.

## Sorunun Kaynağı:

Vergi sistemimiz uzun zamandır beyana dayalı bir temelde çalışır. Kural mükellefin beyan etmesi ve aksine bir tespit yapılınca kadar bu beyanın doğru kabul edilmesidir.

Aksine tespit ile ilgili kuralın ise vergi incelemesi olduğu yukarıda ifade edilmiştir.

Takdir de bir aksine tespittir ancak vergi incelemesi burada kural ise takdir bir istisnadır.

Yıllarca vergi inceleme elemanlarının yaptığı tespitler tek başına bir vergi/ceza işlemine esas alınamamış bunlar daha sonra Takdir Komisyonlarına gönderilerek buradan çıkan kararlara göre işle yapılmıştır.

Ancak 2365 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi değiştirilmiş ve maddeye *"inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır."* hükmü eklenerek Takdir Komisyonları burada devre dışı bırakılmıştır.

O halde belirli ve sınırlı alanlarda Takdir Komisyonu çalışacak, diğer alanlar ise vergi incelemesine yetkili diğer kişilere bırakılacaktır.

Takdir Komisyonları sadece önlerine gelen TAKDİR ile ilgili vergi incelemesine yetkili olacak, defter ve belge saklama süresi sona ermemişse bunları isteyebilecek, bunlar şu veya bu sebeple istenemez ve/veya ibraz edilmezse diğer deliller üzerinden işlem yapacaktır.

Kanun'un 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 olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır."* şeklindeki hüküm *"kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan haller"* vurgusu ile olayı sadece defter ve belgelere hapsolma noktasından çıkarmaktadır.

Nitekim Kanun'un 3. maddesinde bu konuda üç ilke düzenlenmiş ve olay defter ve belgelerin dışına çıkarılmıştır. Yani inceleme yetkilisi defter ve belgelerle bağlı değildir.

- a. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.
- b. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya 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.

- c. 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.

### **Olayın Ceza Hukuku İle İlişkisi:**

Kanun 341. maddesinde vergi ziyasını (vergi kaybını) tanımlamış, 344. maddesinde de bu kaybın duruma göre hangi oranda cezalandırılacağını düzenlemiştir.

Re'sen vergi tarhlarında kural vergi kaybının 1 katı oranınca ceza kesilmesidir. Ancak Kanunun 359. maddesinde düzenlenen fiillerle vergi kaybı oluşmuşsa ceza oranı 3 kat olacaktır. Daha önce (geçmiş 5 yılda) Vergi Ziyalı Cezası uygulanmışsa tekerrür hükümleri ile ceza oranları %50 artırarak 1,5 veya 4,5 kat olarak uygulanacaktır.

Ayrıca vergi kaybına neden fiiller Kanunun 359. maddesinde yer alanlardan ise bunlar bir "suç" olarak ceza hukuku ilkeleri çerçevesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar ile yaptırıma bağlamıştır. Bu suç ve ceza konusu idarenin uygulayacağı bir konu olmayıp diğer suçlar gibi ceza muhakemesini gerektirir.

Burada önemli konu mütalaa ve suç duyurusudur. Ceza yargı mekanizmaları konu vergi (suçu) olduğunda kendiliğinden çalış(a)maz. Bunun için öncelikle vergi idaresinin Savcılıkları harekete geçirmesi gerekir ki bunun için bir suç duyurusu yapılmak üzere "Vergi Suçu Raporu" düzenlenmesi bunun bir "mütalaa"ya bağlanması ve Savcılığa intikali gerekir.

Mütalaa, bir yargılama şartı olup bu olmadıkça yargılama yapılamaz.

Bu işlerin kimin tarafından yapılacağı genel olarak bellidir: Vergi Müfettişi

Ancak Takdir Komisyonları devreye girdiğinde, neyin kim tarafından yapılacağı çok belli değildir.

Bu nedenle takdire sevk yapılan işlemlerde bile Komisyon'un değil, görevlendirilen bir Vergi Müfettişinin bu işlemleri yürüttüğü görülmektedir.

Kaldı ki son yıllara kadar takdire sevk edilen dosyalarda genel olarak suç duyurusu yapılmadığı halde yakın zamanda işlerin yön değiştirdiği ve görevlendirilen bir Müfettiş kanalıyla bu işlemlerin yapıldığı bilinen bir gerçektir.

Burada sıkıntı bir yandan 5 ve 6 yıllık defter ve belge saklama/ibraz süresi + zamanaşımı yanında ceza hukuku yönünden zamanaşımının bundan daha uzun olması ile de ilgilidir. Türk Ceza Kanunu ile yapılan düzenlemelerde bu konu ihmal edildiği için bir karmaşa vardır. (Daha önce bu zamanaşımı da 5 yıl – olağanüstü 7,5 yıl – idi.)

Ancak genel kabul, zamanaşımı nedeniyle vergi tarh edilemese / ceza kesilemese bile daha uzun olan ceza zamanaşımı dolmamışsa ceza davası açılabilceği yolundadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi zaten vergi kaybını suçun bir unsuru olmaktan çıkarmıştır. Suçlar Türk Ceza Kanunu ve diğer ilişkili Kanunlara göre ele alınacağından bu görüşün aksine bir dayanak bulmak zordur.

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi bir suç olmak yanında sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak ayrı bir suçtur. Her yıl için icra edilen fiiller ayrı suçlar sayılmaktadır.

### C. DEĞERLENDİRME

Yakın zamana kadar Danıştay kararlarında istikrar olduğu üzere, tarh zamanaşımı vergi incelemesi ile durmaz. Ancak takdire sevk halinde durur. Yine Danıştay kararlarında sırf zamanaşımını kesmek için takdire sevk yapılması, arka planda vergi incelemesinin devam ettirilmesi hukuka uygun bulunmamaktadır. Ancak görünen odur ki Danıştay bu içtihatlarında değişikliğe gitmiş durumdadır. Sıkıntı da tam bu noktada baş göstermektedir.

Gerek Danıştay ve gerekse Yargıtay'ın ağırlıklı kararları, zamanaşımı süresi dolduktan sonra defter ve belge ibrazının istenemeyeceği, istenmiş ve edilmemişse bir suç oluşmayacağı yolundadır.

Esasen zamanaşımı dolmadan önce dahi eğer takdire sevk varsa yetki Komisyondadır. Komisyon talep eder, temin eder ancak isterse bir başkasından yardım alabilir. Ya da zamanaşımı süresi dolmadan başlamış bir vergi incelemesi var ve sonra Komisyona sevk daha sonra yapılmışsa, inceleme elemanı elindeki defter ve belgeleri Komisyona aktarabilir.

Yetkisi tarh zamanaşımı nedeniyle sona ermiş bir inceleme elemanı tarafından defter ve belge istenmesi "*yetki gaspı*" olarak hukuka aykırıdır. Defter ve belge ibrazı yapılmamış olsa idi bile bu bir suç veya cezaya esas bir fiil olarak ele alınamamalıdır. Bir ibraz istenecekse doğru yetkili Takdir Komisyonu olmalıdır.

Diğer yandan Komisyona sevk ile zamanaşımı süresi 1 yıla kadar uzamakta ise de Komisyona sevkten habersiz mükellefin saklama süresi olduğu gerekçesiyle defter ve belgelerini imha etmesi halinde de bir suç oluşmayacağı düşünülebilir. Ancak bu konuda yaşanan çok olay ve örnek alınabilecek kararlar mevcut değildir.

Son tahlilde hâlihazırda yetki Takdir Komisyonu'nda olup, görünürde böyle olacak sonuçta da yapılacak tüm işlemler Takdir Komisyonu kararı olarak ortaya çıkacaktır. Ancak arka planda işler aslında vergi müfettişi tarafından yürütülecektir.

Danıştay'ın zamanaşımını kesmek için takdire sevk yapılması ve ayrıca KDV veya gider indirimi reddi ile ilgili Takdir Komisyonu Kararları hakkında içtihatlarını değiştirmiş olması nedeni ile "*hukuki güvenlik ve istikrar*" anlamında Kanun düzenlemesi ihtiyacı olduğu ortadadır.

Görüşümüze göre kanuni bir düzenleme yapılincaya kadar, zamanaşımı süresi (ve dolayısıyla defter ve belgelerin muhafaza süresi) dolmadan önce idare mükelleflere takdire sevk edildiklerini ve bu nedenle defter ve belgelerini Takdir Komisyonu bir karar verinceye kadar muhafaza etmeleri gerektiğini bildirmeli ve her durumda defter ve belge ibrazını da doğrudan Komisyon marifeti ile yapmalıdır.

## D. SONUÇ YERİNE

Yukarıda daha 1949 yılında kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde yer alan "Vergi demek, tetkik (denetim-inceleme) demektir." İfadesine yer vermiş idik.

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

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

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

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

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

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

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

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

**Dolayısıyla;**

- **Vergi incelemesi ile tespit ve iddia edilen matrah farkı, Takdir Komisyonu kararı ile takdir edilen matrah farkı ile aynı hukuki statüde değerlendirilmemeli, hukuki statü aynı kabul edilse de ispat ve gerekçe farklılıkları bulunduğu göz ardı edilmemelidir,**
- **Masa başında, kapalı kapılar ardında yapılan, mükellefin aktif olmadığı bir sürecin yansıması olan Takdir Komisyonu kararları ile bir uğraş sonucu ortaya çıkan vergi inceleme raporlarına aynı önem atfedilmemelidir,**
- **Günümüzde vergi incelemesi için gerekli insan kaynağı (vergi müfettişleri) yeterince vardır ve bu nedenle Takdir Komisyonlarının vergi incelemesi ve bu bağlamda vergi matrah takdiri yetkisi kaldırılmalı ve bunlar sadece servet unsurlarının takdiri ile yetkili kılınmalı,**

**ve son olarak konunun mali sonuçlar yanında hürriyeti bağlayıcı cezalar (ceza yargılaması) ile de ilgili olduğu göz ardı edilmemelidir. Zira “Takdire Done Raporu” düzenlenmesi görünümü ile devam ettirilen vergi incelemelerinde “Vergi Suçu Raporu”, vergi incelemesi yetkisine sahip olduğu halde Komisyon tarafından değil, yetkisi sona ermiş inceleme elemanı tarafından düzenlenmektedir.**

**Mali-mali/cezai ve dahi hürriyeti bağlayıcı cezalar anlamında “kanuni düzenleme ihtiyacı” olduğu açıktır ve temennimiz bu boşluğun Kanunkoyucu tarafından bir an önce doldurulmasıdır.**

---

#### **UYARI**

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

---

<sup>i</sup> Burada kullanılan “anomali”, bir paradigmanın (basit ifade ile örnek veya modelin) sınırları dışında kalan ve bu paradigma tarafından açıklanamayan durum anlamında kullanılmıştır.

<sup>ii</sup> Çalışma içeriğinde geçen “Hesap Uzmanı” kavramı bizim tercihimiz değil, o yıllarda hazırlanmış Kanun gerekçesi ile ilgilidir. Bu metin günümüzde “Vergi Müfettiş(ler)i” olarak okunmalıdır.