

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA İZAHA DAVET KURUMU

MEVLÜT UZUNÖNER

2501160491

TEZ DANIŞMANI

DOÇ. DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU

İSTANBUL 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MEVLÜT UZUNÖNER Numarası : 2501160491
Anabilim Dalı / Anasat Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : DOÇ. DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU
Tez Savunma Tarihi : 09.09.2019 Saati : 10.30
Tez Başlığı : VERGİ HUKUKUNDA İZAH DAVET KURUMU

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, Sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / ~~YÜKSEK LİSANS~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2-PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ		KABUL
3-PROF. DR. B. MAHMUT KAŞIKCI		KABUL
4- PROF. DR. T. İRFAN BARLASS		KABUL
5-DOÇ. DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DR. ÖĞR. ÜYESİ SELÇUK ÖZGENÇ		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ ALTAN RENÇBER		

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA İZAHA DAVET KURUMU

Mevlüt UZUNÖNER

Bu çalışmada, 6728 sayılı Kanun'un 22'nci maddesi uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde düzenlenen İzaha Davet kurumu incelenmiştir. Bu bağlamda Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki doğrultusunda çıkarılan 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri de çalışma kapsamına dâhil edilmiştir. İzaha Davet kurumunun kuramsal temelleri ve Türk vergi hukukuna ilişkin temel mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi, çalışmanın esasını oluşturmaktadır. İzaha Davet kurumu irdelenirken, doktrinde vergi hukukunun temel konularına ilişkin görüşlerden faydalanılmış, İzaha Daveti inceleyen çalışmalara ve bu çalışmalarda öne sürülen görüş farklılıklarına değinilmiş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türk mahkemelerinin kararları da göz önünde bulundurularak değerlendirmeler yapılmıştır. Kamu alacağının hazineye intikal süreci ile mükellef hakları arasındaki denge gözetilmeye çalışılarak, önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Türk vergi hukuku, İzaha Davet, anayasal ilkeler, 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, vergi mükellefi, idari çözüm yolları.

ABSTRACT

INVITATION TO EXPLANATION MECHANISM UNDER THE TAX LAW

Mevlüt UZUNÖNER

In this study, the Invitation to Explanation Mechanism, which is regulated under Article 370 of Tax Procedure Law No. 213 in accordance with Article 22 of Law No. 6728, is examined. In this context, the provisions of the General Communiqué No. 482 on Tax Procedure Law issued in line with the authority granted to the Ministry of Finance and Treasury were also included in the scope of the study. The core of the study is based on the theoretical basis of the Invitation to Explanation Mechanism and its evaluation within the framework of the basis legislation on Turkish tax law. While examining the Invitation to Explanation Mechanism, the doctrinal views on the fundamental issues of tax law were used, the studies examining the Invitation to Explanation Mechanism were reviewed, the different views put forward in these studies were discussed and the assessments were made by taking into consideration the decisions of the European Court of Human Rights and Turkish courts. The balance between the process of transferring the public receivables to the treasury and the taxpayer's rights was tried to be taken into consideration and accordingly, suggestions were made.

Keywords: Turkish Tax Law, Invitation to Explanation, Constitutional Principles, General Communiqué No. 482 on Tax Procedure Law, taxpayer, administrative remedies.

ÖNSÖZ

“Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu” isimli bu çalışmanın hazırlanması fikri, Türk vergi hukukuna yeni giren ve ihdas edildikten sonra belirli bir müddet uygulanmasına başlanılmayan İzaha Davet kurumunun detaylı olarak incelenmesi yönündeki zaruret nedeniyle ortaya çıkmıştır. Kurumun yüksek lisans tezi kapsamında bilimsel olarak incelenmesinde fayda görülmüştür.

Çalışmanın amacı, İzaha Davet kurumunun kuramsal temellerini ortaya koyarak, gerek Anayasa’da gerekse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde düzenlenen haklar ve ilkeler bağlamında değerlendirmelerde bulunmaktır. Bu çerçevede, sadece mevcut sorunlar irdelenmemiş, ileride ortaya çıkabilecek sorunlara da bugünden çözüm aranmıştır. Tüm bunlar gerçekleştirilirken, konuya ilişkin yapılan çalışmalardan da faydalanılmıştır. Yine de bu yönde karşılaştığımız en büyük sorun, konuya ilişkin kaynakların kısıtlı olmasıydı.

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında bilgi ve tecrübeleriyle hem bana hem de çalışmama katkılarını esirgemeyen değerli hocalarım İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU’na, Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ’e ve Prof. Dr. Mahmut KAŞIKCI’ya teşekkürlerimi sunmak istiyorum. Çalışmamı kelime kelime okuyan ve desteklerini esirgemeyen değerli hocalarım Prof. Dr. İrfan BARLASS’a, danışman hocam Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU’na, Dr. Öğr. Üyesi Ertunç ŞİRİN’e, Dr. Öğr. Üyesi Gamze GÜMÜŞKAYA’ya ve Dr. Öğr. Üyesi Altan RENÇBER’e bu süreçte bana verdikleri destekten dolayı teşekkür ederim. Kürsü arkadaşlarım Araş. Gör. Yetkin Kaan GENÇTÜRK’e ve Araş. Gör. Selin OVALIOĞLU’na tüm yardımları için teşekkür ederim.

En önemlisi, yalnızca bu süreçte değil, hayatımın her anında yanımda olan aileme müteşekkirim.

Mevlüt UZUNÖNER

İstanbul 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İZAHA DAVET KURUMUNUN KANUNİ TEMELLERİ, HUKUKİ NİTELİĞİ VE BAZI ÜLKELERDEKİ İZAHA DAVET BENZERİ UYGULAMALAR

1. İZAHA DAVET KAVRAMI VE İZAHA DAVET KURUMUNUN KANUNİ TEMELLERİ, GEREKÇESİ, AMACI VE KAPSAMI.....	3
1.1. İzaha Davet Kavramı	3
1.2. İzaha Davet Kurumunun Kanuni Temelleri, Amacı ve Kapsamı	5
1.2.1. İzaha Davetin Kanuni Temelleri	5
1.2.2. İzaha Davet Kurumunun Amacı	11
1.2.3. İzaha Davet Kurumunun Kapsamı	15
2. ÜLKEMİZDE İZAHA DAVET KURUMUNA BENZER GEÇMİŞ DÜZENLEMELER	16
2.1. Servet Beyanı	17
2.2. Gider Esası	19
2.3. Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Gayrisafi Hâsılat Esası	20
2.4. Hayat Standardı Esası	22
2.5. 4008 Sayılı Kanun ile VUK'un 30'uncu Maddesine Eklenen 7'nci Bent	23
3. İZAHA DAVETİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	24
3.1. İzaha Davetin Tarh Usulleri ile Olan İlişkisi	25
3.1.1. Tarh İşlemi ve Türleri	25

3.1.2. İzaha Davet Sonucunda Mükellefin Verdiği Beyanname Üzerinden Gerçekleştirilen Tarhiyatın Türü Sorunsalı.....	28
3.2. İzaha Davetin Denetim Yolu Olup Olmadığı Sorunsalı ve Denetim Yolları ile Olan İlişkisi.....	31
3.2.1. Yoklama ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması	31
3.2.2. Vergi İncelemesi ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması	33
3.2.3. Arama ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması	38
3.2.4. Bilgi Toplama ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması.....	40
3.3. İzaha Davet Kurumunun İdari Çözüm Yolu Olup Olmadığı Sorunsalı ve İdari Çözüm Yolları ile Olan İlişkisi.....	44
3.3.1. Uzlaşma ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması.....	44
3.3.2. Hata Düzeltme ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması	47
3.3.3. Cezalarda İndirim ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması.....	48
3.3.4. Pişmanlık ve Islah Kurumu ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması	50
3.4. Değerlendirme ve Görüşümüz	54

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNUN BİRTAKIM ANAYASAL TEMELLERİ AÇISINDAN İZAHA DAVET KURUMU

1. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ	55
1.1. Genel Olarak	55
1.2. Verginin Yasallığı İlkesinin Boyutları	56
1.3. Verginin Yasallığı İlkesi Doğrultusunda İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi	59
2. YASAL İDARE İLKESİ	62
2.1. Genel Olarak	62
2.2. İzaha Davet Kurumunun Yasal İdare İlkesi Doğrultusunda Değerlendirilmesi.....	63
2.2.1. Genel Düzenleyici Bir İşlem ile Kanunda Yer Alan Konular Kapsam Dışı Bırakılmasının Değerlendirilmesi	63
2.2.2. 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde Hukuka Aykırılığı Açık Olan Hususların Kapsama Alınmasının Değerlendirilmesi	65
3. SUÇTA VE CEZADA KANUNİLİK İLKESİ	65
3.1. Genel Olarak	65
3.2. İzaha Davet Kurumunun Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi Doğrultusunda Değerlendirilmesi.....	69

4. EŞİTLİK İLKESİ.....	73
4.1. Genel Olarak.....	73
4.2. İzaha Davet Kurumunun Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	78
4.2.1. Haklarında Ön Tespit Gerçekleştirilen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmeleri Bağlamında İdarenin Takdir Yetkisinin Bulunup Bulunmadığı Sorunsalının Değerlendirilmesi.....	79
4.2.2. İzaha Davetin Kapsamına İlişkin Eşitsizliklerin Değerlendirilmesi	86
4.2.3. Kullanılan Her Bir Belge İtibarıyla Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Tutarının ve Toplam Mal ve Hizmet Alışlarına İlişkin Öngörülen Oranın Değerlendirilmesi.....	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İZAHA DAVET KURUMUNUN UYGULAMA PROSEDÜRÜ VE SONUÇLARI

1. GENEL OLARAK İZAHA DAVET UYGULAMASI	91
2. İZAHA DAVET UYGULAMASININ ŞARTLARI	92
2.1. Konu Yönünden Şartlar	92
2.1.1. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Ba) ile Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formlarında (Bs) Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	92
2.1.2. Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	93
2.1.3. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	94
2.1.4. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	98
2.1.5. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	101
2.1.6. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi	105
2.1.7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	109
2.1.8. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	111
2.1.9. Kurumlar Vergisi Kanununun 5’inci Maddesinin 1’inci Fıkrasının (e) Bendinde Düzenlenen İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	114
2.1.10. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	115

2.1.11. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	117
2.1.12. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi	118
2.1.13. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi.....	118
2.1.14. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.....	119
2.1.15. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	121
2.1.16. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	123
2.2. Usul Yönünden Şartlar.....	128
2.2.1. Ön Tespit Şartı	128
2.2.2. Vergi İncelemesine Başlanılmamış ya da Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olma Şartı	131
2.2.3. Mükellef Hakkında İhbarda Bulunulmamış Olması Şartı.....	133
2.3. Kişi Yönünden Şartlar.....	134
2.4. Zaman Yönünden Şartlar	137
3. İZAHA DAVET YAZISININ İÇERİĞİ VE TEBLİĞİ	138
4. İZAHA DAVET UYGULAMASININ SONUÇLARI.....	141
4.1. Mükellefin Herhangi Bir İzahda Bulunmaması Durumu.....	141
4.2. İzahda Bulunulması Durumunda İzahın Değerlendirilmesi.....	147
4.2.1. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzahın Kabul Edilmesi Durumu	152
4.2.2. Verginin Ziyaa Uğradığını Destekler Nitelikte İzahda Bulunulması Durumu ...	153
4.2.3. Verginin Ziyaa Uğramadığına Dair Yapılan İzahların Komisyon Tarafından Yeterli Görülmemesi Durumu	155
4.3. Mükellefin Sehven İzaha Davet Edilmesi Durumu	159
4.4. Verilen Beyanname Üzerine Ödeme Koşullarının Yerine Getirilmemesi Durumu..	159
4.5. İzaha Davete İlişkin Verilen Beyannameler ve İdarenin Değerlendirmesine Karşı Başvurulabilecek Adli ve İdari Yollar	160
4.5.1. Adli Yollar Bakımından Değerlendirme	160
4.5.2. İdari Yollar Bakımından Değerlendirme	169
SONUÇ.....	172
KAYNAKÇA.....	184

EKLER.....	201
------------	-----



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
ÂİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
ÂİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AMKD	: Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
Bkz.	: Bakınız
bs.	: Basım
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
E.	: Esas
Ed.	: Editör
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	: İngiliz Gelir İdaresi
IRS	: Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi – Amerika)
İYUK	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

s. : Sayfa

S. : Sayı

TCK : 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

TL : Türk Lirası

vb. : Ve Benzeri

vd. : Ve Devamı

v.d. : Ve Diğerleri

VDDK : Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet, kamu harcamalarını gerçekleştirebilmek amacıyla vergi toplamaktadır. Bu bağlamda mükelleflere birtakım ödev ve sorumluluklar yüklemekte, bunların yerine getirilmesini sağlamak için bilgi toplayıp denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır.

Kamu alacağının hukuka uygun olarak tahsil edilmesinin yanı sıra mümkün olan en kısa sürede hazineye intikali de önem taşımaktadır. Bu noktada, tahsil süresini kısaltabilmek amacıyla, kamu alacağının bir bölümünden vazgeçilebilmesini sağlayan düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemeler sayesinde, hem idare ve yargının iş yükü hafiflemiş olacak hem de mükellefler mevzuatın karışık ve anlaşılmasının zor olduğu vergi hukuku alanında daha rahat hareket edebileceklerdir.

6728 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle ihdas edilen ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mülga 370'inci maddesinin ihya edilmesiyle uygulamada kendine yer bulan İzaha Davet kurumu da bu amaçlarla düzenlenen kurumlardan bir tanesidir. Kurumun işleyişini kolaylaştırmak ve süratle sonuca varmak amacıyla mükellefe izaha davet yazısının tebliğ edilmesinden itibaren 15 günlük izah süresi tanınmış, idareden ise yapılan izahı en geç 10 gün içerisinde sonuca bağlaması istenmiştir.

İzaha Davet kurumunun ihdasıyla birlikte, ifade edilmesi gereken en önemli hususlardan bir tanesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin var olan bir uygulamaya yasal zemin oluşturulmasıdır. Uygulamada, belirli miktarın altındaki sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında, mükellefin kastının bulunmadığına yönelik rapor hazırlanmaktaydı. İzaha Davet ile birlikte artık mükellefler doğrudan izaha davet edilebilecek ve bu hukuka aykırı uygulamaya son verilebilecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, kendisine verilen yetki çerçevesinde, İzaha Davet kurumunun uygulama esaslarını belirlemek amacıyla 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni çıkarmıştır. Tebliğ kapsamında öngörülen düzenlemelerden, mükelleflerin izaha davet edilmelerini sağlayacak konuların ayrıntıları çalışmanın kapsamı dışında tutulacaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, İzaha Davetin kavramsal yanı ile kanun sistematığı içerisinde düzenlendiği yere ilişkin birtakım açıklamalar ve tespitlerde bulunulacak, doktrindeki görüşler irdelenecektir. Akabinde kurumun düzenlenmesinin altında yatan nedenler ile geçmişte bünyesinde mükelleflerden izah istenen durumların yer aldığı bazı vergi güvenlik kurumlarına değinilecektir. İzaha davet edilen mükellefin, verginin ziyana sebebiyet verdiğini destekler açıklamalarda bulunup beyannamesini vermesi sonucunda gerçekleştirilen tarhiyat usulü tespit edildikten sonra kurumun hukuki niteliği, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen denetim faaliyetleri ve idari çözüm yollarıyla karşılaştırılmak suretiyle tespit edilerek birinci bölüme son verilecektir.

İkinci bölümde, vergilendirmeye ilişkin birtakım anayasal ilkeler doğrultusunda İzaha Davet kurumu irdelenecektir. Bu anayasal ilkeler, verginin yasallığı ilkesi, yasal idare ilkesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve son olarak eşitlik ilkesidir. Özellikle Hazine ve Maliye Bakanlığına İzaha Davetin uygulama esaslarını düzenlemeye yönelik verilen yetki doğrultusunda, çıkarılan tebliğ hükümleri bu ilkeler kapsamında değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu bölümde, konuya ilişkin yapılan çalışmalarda öne sürülen görüşler de değerlendirilecektir.

Son bölümde ise, İzaha Davetin uygulanmasına ilişkin prosedür incelenecektir. Bu bağlamda, genel vergi hukukunda düzenlenen bazı kurumlardan faydalanılacaktır. Ayrıca İzaha Davet sürecinde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı ve bu hakkın kapsamında bulunan türev haklardan bazılarının ihlali mümkün olduğu için, adil yargılanma hakkı da ilgili olduğu ölçüde incelenmiş olacaktır. Mükelleflerin izaha davet edilebileceği konular, çalışmamızın kapsamını genişletmemek amacıyla kısaca incelenecek ve bunlara ilişkin görüş ve önerilerde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İZAHA DAVET KURUMUNUN KANUNİ TEMELLERİ, HUKUKİ NİTELİĞİ VE BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ İZAHA DAVET BENZERİ UYGULAMALAR

1. İZAHA DAVET KAVRAMI VE İZAHA DAVET KURUMUNUN KANUNİ TEMELLERİ, GEREKÇESİ, AMACI VE KAPSAMI

1.1. İzaha Davet Kavramı

“İzah” kavramı genel olarak, “açıklama” anlamına gelmektedir.¹ Konuyla ilgili yapılan bir çalışmada İzaha Davet kurumu, “*Maliye Bakanlığı’nın belirli konular dâhilinde vergi ziyana sebebiyet veren mükelleflere cezai müeyyideler uygulanmadan açıklama hakkı verilmesi*” şeklinde tanımlanmaktadır.² Bir idari işlemde ise, “*verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir.*”³ olarak ifade edilmiştir. Ancak bize göre İzaha Davet kurumu, “*idarenin, verginin ziyaa uğratıldığına işaret eden verilere dayanarak gerçekleştirdiği ön tespitler sonucunda, incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce mükellefe kendini açıklama imkânı verilmesi*” şeklinde tanımlanmalıdır. Zira İzaha Davet sonucunda mükellefe cezai müeyyideler uygulanacağını kesin olarak söylemek mümkün değildir.

“Emare” kelimesi “belirti, iz, ipucu” anlamlarına gelen bir kelimedir.⁴ Öznel boyutu da göz önüne alındığında emare ancak “basit şüphe”yi doğurabilecek,

¹ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <http://sozluk.gov.tr/>, 02.04.2019.

² Selçuk Buyrukoğlu, Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 5, S. 1, 2018, s. 59.

³ 25.07.2017 tarihli ve 2017/87 sayılı Vergi Sirküleri, (Çevrimiçi) <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-87.aspx>, 02.04.2019.

⁴ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <http://sozluk.gov.tr/>, 03.04.2019; Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 10 bs, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s. 374. Bunun yanı sıra kelimenin, “bir işle ilgili ipucu, bir eylemin yapılması olasılığını ortaya koyan ve fakat başlı başına bir delil nitelik ve kuvvetinde olmayan olgular” gibi anlamları da bulunmaktadır. **A.e.**, s. 374.

dolayısıyla varsayım ve sanıların dayanağı olacaktır.⁵ Bu sebeple, ilgili düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda, uygulamada, mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için vergi ziyana sebebiyet verdiklerine dair varsayıma dayalı bir şüphe yeterli görülebilecektir.

Şüphe kavramı, ceza hukuku literatüründe basit şüphe, yeterli şüphe ve kuvvetli şüphe şeklinde üçlü ayrıma tabi tutulmaktadır. Bunların yanı sıra, Anglo-Amerikan hukukunun etkisi sonucunda kullanılmaya başlanan makul şüphe kavramı, akla yatkın anlamına gelmektedir.⁶ Bu bağlamda, makul şüphe, İzaha Davet kurumuna uyarlanırsa, mükelleflerin izaha davet edilebilmeleri için vergi ziyana sebebiyet verdiklerine ilişkin basit, varsayıma dayalı bir umma halinden ziyade; akla yatkın, objektif olarak değerlendirilebilir bir şüphenin bulunması gerektiği söylenebilir. Buna karar verme yetkisi ise verginin ziyana sebebiyet verilme ihtimaline binaen ön tespiti yapmakla görevli İzah Değerlendirme Komisyonundadır. Her ne kadar kanaatimiz aranması gereken şüphenin makul şüphe olması gerektiği yönündeyse de, uygulamada, varsayıma dayalı da olsa mükelleflerin vergiyi ziyaa uğrattıklarına dair basit bir şüphe bulunması halinde, mükellefler izaha davet edilebileceklerdir.

“*Delalet*” kelimesi ise “*kılavuzluk, iz, işaret*”,⁷ “*aracılık, yol gösterme*”⁸ anlamlarına gelmektedir. Dolayısıyla Kanun maddesinde geçen “*verginin ziyaa uğradığına dair delalet eden emare*” ibaresinin “*verginin ziyaa uğradığına işaret eden belirti, iz, ipucu*” şeklinde anlaşılması gerekmektedir.

Konuya ilişkin bir çalışmada, “*izaha davet*” kavramının anlamsal karışıklığa yol açabileceği ifade edilmiştir. Zira 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun⁹

⁵ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, s. 111.

Emarenin, diğer delillerle desteklenmemesi durumunda hâkim tarafından göz önüne alınmaması gerektiği ifade edilmektedir. Yılmaz, **a.g.e.**, s. 374.

⁶ **A.e.**, s. 113-114.

⁷ **Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <http://sozluk.gov.tr/>, 08.05.2019. Yılmaz, **a.g.e.**, s. 298.

⁸ **A.e.**, s. 298.

⁹ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında “VUK” olarak kısaltılacaktır.

“Mükelleflerin izahat talebi” başlıklı 413’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında *“izahat”* kavramından bahsedilmektedir. Söz konusu düzenlemede, *“Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.”* hükmü yer almaktadır. Bu noktada, *“vergi idaresi tarafından mükelleflere yapılan açıklamalar”* manasında kullanılan *“izahat”* kavramına benzer bir kavramın, İzaha Davet kurumunda tam aksi yönde kullanılmasının anlam karışıklığına sebebiyet verebileceği ifade edilse de,¹⁰ söz konusu düzenlemenin bütününe bakıldığında farklı kurumlara temas ettiği görülmektedir. Ayrıca, Kanun içerisindeki sistematik de göz önüne alındığında bu görüşe iştirak etmemiz mümkün değildir.

1.2. İzaha Davet Kurumunun Kanuni Temelleri, Amacı ve Kapsamı

1.2.1. İzaha Davetin Kanuni Temelleri

Vergi idaresi, mükelleflerin yükümlülük ve ödevlerini yerine getirmesini sağlamak amacıyla, kanunların verdiği yetki çerçevesinde birtakım kurum ve kuruluşlardan bilgi toplamakta ve denetimler gerçekleştirmektedir. İdarece gerçekleştirilen tüm bu işlemlerin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmektir. Ancak denetim-inceleme faaliyetleri bir yandan süreci uzatırken diğer yandan vergiye uyum maliyetini artırmaktadır.¹¹

Anılan çalışmanın ve sürecin daha hızlı şekilde tamamlanması, gereksiz inceleme veya takdir işlemleri dolayısıyla mükelleflerin yorucu süreçlere muhatap kalmaması bakımından İzaha Davet kurumu öngörülmüştür.¹²

İzaha Davet kurumunu ihdas eden 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹³

¹⁰ Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 352, 2018, s. 142. Yazar bunun yanı sıra “açıklama” kavramının kullanılmasını önermektedir.

¹¹ Tahir Erdem, “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Kurum ‘İzaha Davet’ ”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 247, 2017, s. 150.

¹² Bumin Doğrusöz, “İzaha Davet”, **Dünya Gazetesi**, 23.08.2016, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101>, 21.11.2018.

15.07.2016 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilmiştir. Gerek Kanun'un adından gerekse Genel Kurul toplantı tutanaklarından¹⁴ anlaşılacağı üzere, yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla bu Kanun ile birçok kanunda değişiklikler yapılmıştır. Bu doğrultuda VUK'un mülga 370'inci maddesi “*İzaha davet*” başlığı altında ihya edilmiştir. Ancak bize göre İzaha Davet kurumunun yatırım ortamının iyileştirilmesiyle ilgisi bulunmamaktadır.¹⁵

Bunun yanı sıra VUK'un 370'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan hüküm ile Hazine ve Maliye Bakanlığına kurumun uygulanmasına yönelik düzenleme yapma yetkisi verilmiş, Bakanlık bu yetkiye dayanarak 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁶ (482 Sıra No.lu Tebliğ) ile ön tespitin niteliğini, İzaha Davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Son olarak anılan Tebliğ'in “*Yürürlük*” başlıklı 8'inci maddesinde, Tebliğ'in 01.09.2017 tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür.

İzaha Davet kurumunun kanuni temeli 6728 sayılı Kanun'un 22'nci maddesi ile yeniden düzenlenen VUK'un 370'inci maddesidir. “*İzaha davet*” başlıklı bu madde aşağıdaki şekilde kaleme alınmıştır:

¹³ 09.08.2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ **TBMM Genel Kurul Tutanakları**, 26.Dönem 1.Yasama Yılı 111.Birleşim, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?PAGE1=1&PAGE2=1&p4=22681&p5=H, 21.11.2018.

TBMM Genel Kurul Tutanakları, 26.Dönem 1.Yasama Yılı 112.Birleşim, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?PAGE1=1&PAGE2=1&p4=22683&p5=H, 21.11.2018.

TBMM Genel Kurul Tutanakları, 26.Dönem 1.Yasama Yılı 113.Birleşim, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?PAGE1=1&PAGE2=1&p4=22685&p5=H, 21.11.2018.

¹⁵ Esasen bu durum “*Torba Kanun*” denilen ve yasama işleminin yavaş işleyen sürecini atlatmak maksadıyla çıkarılan kanunların, uygulamada varoluş amacına hizmet etmediğine işaret etmektedir.

Torba Kanun hakkında detaylı bilgi için bkz. Şeref İba, “Ülkemizde ‘Torba Kanun’ ve ‘Temel Kanun’ Uygulamaları”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 1, 2011, s. 197-202.

¹⁶ 25.07.2017 tarihli ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Çalışmanın devamında, “482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” ifadesi yerine, “482 Sıra No.lu Tebliğ” ifadesini kullanacağız.

“Madde 370 – (Mülga: 30/12/1980-2365/89 md.; Yeniden düzenleme: 15/7/2016- 6728/22 md.)

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Birinci fıkra kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hü kûmleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin (70.000) Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkarda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Maliye Bakanlığı ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Bu noktada, kurumun amacı¹⁷ ile ilgili açıklamalara geçmeden önce birtakım hususlara işaret edilmesi gerekmektedir.

¹⁷ İzaha Davet kurumunu ihdas eden 6728 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinin gerekçesi;

“Maddeyle 213 sayılı Kanunun mülga 370 nci maddesi, izaha davet başlığı altında yeniden düzenlenmektedir.

Öncelikle madde metninde geçen “*delalet eden emare*” söz öbeğinin ifade zaafı içerdiği düşünülmektedir. Yukarıda bahsettiğimiz üzere gerek “*delalet*” gerekse “*emare*” kavramlarının “*iz*” anlamına gelebilmektedir. Dolayısıyla bu durum, verginin yasallığı ilkesinin alt boyutlarından biri olan “*verginin belirgin olması*”¹⁸ ilkesine aykırılık teşkil edebilecektir.

Konuyla ilgili yapılan çalışmalarda maddenin yanlış yerde düzenlendiğine ve Kanun’daki düzenleniş biçimine ilişkin pek çok eleştiri bulunmaktadır.¹⁹ İzaha Davet kurumu, 2365 sayılı Kanunla 01.01.1981 tarihinde ilga edilen VUK’un

Vergi usul hukukumuzda yer alan pişmanlık müessesesi vergi ziyaına sebebiyet verilen fiillerin kendiliğinden idareye bildirilerek zamanında beyan ve ödenmemiş verginin hesaplanacak zammıyla birlikte ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğini ve 359 uncu madde hükümlerinin uygulanmayacağını düzenlemekte olup müessese, herhangi bir surette idarenin utulana giren olaylar hakkında uygulanmamaktadır.

Öte yandan, İdarenin verginin ziya uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin görüşlerini alabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu kapsamda, vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla, haklarında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için izaha davet müessesesi getirilmektedir.

İdarenin harici araştırmalarıyla vergiyi ziya uğratmış olabileceği yönünde ön tespitleri olan mükellefler izaha davet edilecek, yapılan izahın yeterli görülmesi halinde inceleme ve takdir işlemleri yapılmayacak ve maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilecektir.

Maddede, indirimli ceza uygulamasından yararlanılabilmesi için beyan edilen tutarın gecikme zammı oranında hesaplanacak bir zamlı birlikte ödenmesi şartı bulunduğu, öngörülen sürede bu şartı yerine getirmeyen mükellefler adına indirimli olarak kesilen vergi ziyayı cezası, kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannamelere uygulanan ceza esas alınarak, ikmal edilecektir.

Bu madde hükmü Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesi kapsamına giren fiillere uygulanmayacaktır. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının, her bir belge itibarıyla 50 bin Türk Lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilecektir.

Maddede ayrıca, Maliye Bakanlığına, ön tespit niteliğini, izaha davetin şeklini, kapsamını, daveti yapacak mercii, tespitte yer alan tutarlar dikkate alınarak davet yapılacakları belirleme yetkisi verilmektedir.” şeklindedir. (Çevrimiçi) <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0728.pdf>, 22.11.2018.

¹⁸ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 18-19.

¹⁹ Rençber, **a.g.m.**, s. 142; Funda Başaran Yavaşlar, “ ‘İzaha Davet’- Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 433, 2017, s. 8; Turgut Candan, “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/>, 22.11.2018; Doğrusöz, **a.g.m.**, Doğan Bozdoğan, Cuma Çataloluk, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan ‘İzaha Davet’ Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi**, C. 6, S. 1, 2018, s. 45.

“Cezalandırılmayacak Olan Şekle Ait Usulsüzlükler” başlıklı 370’inci maddesinin yerinde düzenlenmiştir. Kanun hazırlama yöntemi anlamına gelen tedvin tekniğine uygunluk bakımından maddenin en azından 370/A şeklinde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.²⁰ Eleştirilen diğer bir husus ise maddenin düzenlendiği kitap ve bölüme ilişkindir. İzaha Davet kurumu, VUK’un “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının, “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlıklı ikinci bölümünün 370’inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin salt düzenleme yerine bakıldığında, vergisel kabahatler ile bunlara ilişkin idari para cezalarının ödenmesi ve kalkması ile ilgili olduğu düşünülebilir. Ancak madde incelendiğinde, gerçek amacının ziyaa uğradığı düşünülen verginin tahsilini sağlamak olduğu görülmekte, bu bağlamda İzaha Davet uygulaması ile birlikte mükelleften verilmemiş beyannamenin verilmesi ya da yapılan hata veya yanlışların düzeltilmesi istenmektedir. Dolayısıyla bu görüşe göre, maddenin düzenlenme yerinin VUK’un birinci kitabının “Tarh ve Tahakkuk Usulü” başlıklı ikinci kısmı olması gerekmektedir.²¹ Ancak doktrinde bunun aksi yönünde bir görüş bulunmaktadır. Doğrusöz’e göre²², düzenlemenin “Yoklama ve İnceleme” ile ilgili bölümde olması daha doğrudur.

Nihayet, düzenlemenin bulunduğu 370’inci maddenin 3’üncü fıkrası uyarınca, İzaha Davet kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin VUK’un 359’uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde, bu madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 70 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilecektir. Burada, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunun işlenmesine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Madde metninden de anlaşılacağı üzere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili koşulları sağlayan mükelleflerin izaha davet edilmeleri halinde

²⁰ Rençber, **a.g.m.**, s. 142; Doğrusöz, **a.g.m.**

²¹ Rençber, **a.g.m.**, s. 142; Candan, **a.g.m.**

²² Doğrusöz, **a.g.m.**

hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulması mümkündür. Bu itibarla aynı zamanda bir şahsi cezasızlık sebebi niteliği de taşıdığından, hükmün “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” başlıklı 359’uncu maddenin altında düzenlenmesinin gerektiği ifade edilmektedir.²³ İzaha Davetin şahsi cezasızlık sebebi niteliği taşıdığına ilişkin görüşe iştirak etmekteyiz.

VUK’un dördüncü kitabının ikinci bölümünde “*Cezaların Ödenmesi ve Kalkması*” başlığı altında düzenlenen kurumlara göz atıldığında, 369’uncu maddede mükellefe vergi ziyai cezası kesilmesini engelleyen yanılma ve görüş değişikliğinin; 371’inci maddede faydalanılması halimde kaçakçılık suçlarının kovuşturulmasına engel olan pişmanlık ve ıslah kurumunun; 372’nci maddede gerçekleşmesi halinde vergi ziyai cezasının düşmesini sağlayan ölümün; 373’üncü maddede, maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde mükellefe vergi ziyai cezasının kesilmesini engelleyen mücbir sebeplerin; 374’üncü maddede belirli sürelerin geçmesi halinde mükellefe vergi ziyai cezasının kesilmesine engel olan zamanaşımının; 376’ncı maddede ise, yine maddede yer alan şartları gerçekleştiren mükelleflere, kesilen vergi ziyai cezasının belirli oranlar dâhilinde indirilmesini sağlayan cezalarda indirim kurumunun; nihayet VUK’un üçüncü bölümünde, “Uzlaşma” başlığı altında düzenlenen ek 1 ilâ 12’nci maddeler arasında, mükellef ve idarenin karşılıklı anlaşmaları sonucu vergi ziyai cezası ve hatta vergi aslının dahi indirilmesini sağlayan uzlaşma kurumunun yer aldığı görülmektedir. Bu bağlamda, mükelleflere, 482 Sıra No.lu Tebliğ’de düzenlenen on beş konu bakımından kesilecek olan vergi aslının bir katı tutarındaki vergi ziyai cezası ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin kesilecek olan vergi aslının üç katı tutarındaki vergi ziyai cezasının %20 oranında kesilmesini sağlayan İzaha Davet kurumunun, VUK’un 370’nci maddesinde düzenlenmesinin sistematik olarak doğru bir tercih olduğu sonucuna varmaktayız. Ayrıca, VUK’un 370’inci maddesini takip eden 371’inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanılması da kaçakçılık suçlarının kovuşturulmasına engel olduğundan, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin kaçakçılık suçlarının belirli şartların

²³ A.y.

sağlanması durumunda kovuşturulmasını engelleyen İzaha Davet kurumunun 371'inci maddenin öncesinde düzenlenmesi de sistematik açıdan yerinde olmuştur.

Kanun sistematüğinde İzaha Davet ile aynı bölümde yer alan uzlaşma ve cezalarda indirim kurumlarının mükelleflere sağladığı bu imkânların yanında, idare bakımından verginin hazineye intikalini hızlandırmak gibi bir amacı olduğu da ifade edilebilir.²⁴ Kanımızca, pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulanma şartlarında biri de mükellefin beyanname vermesi olduğu için bu kurum bakımından da verginin tahsil edilme amacı bulunmaktadır. İzaha Davetin düzenlenmesinin sebepleri arasında da anılan amacın yer aldığını göz önünde bulundurulduğunda, kurumun Kanun sistematüğü açısından doğru yerde düzenlendiğine ilişkin kanaatimiz kuvvetlenmektedir.

Son olarak, İzaha Davette herhangi bir cezanın indirilmesinin söz konusu olmadığı, doğrudan %20 oranında vergi ziyai cezası kesilmesi sebebiyle cezaları azaltan veya kaldıran bir neden olarak görülemeyeceğı de ifade edilmektedir.²⁵ İlk bakışta böyle bir değerlendirme yapılması olağan gözükebilir, ancak kanımızca daha derinlemesine bir inceleme ile farklı bir sonuca varılması gerekmektedir. Şöyle ki; İzaha Davet kurumu düzenlenmemiş olsaydı, 482 Sıra No.lu Tebliğ'de düzenlenen ilk on beş konudan dolayı idare vergi aslının bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesecek, on altıncı sırada düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat vergi ziyai cezası kesecekti. İzaha Davet kurumunun uygulanmasıyla bu durum, vergi aslının %20'si tutarına düşürölmektedir. Bu bakımdan cezaları kaldıran veya azaltan bir sebep olarak Kanun sistematüğinde uygun denilebilecek bir pozisyonda kendine yer bulmuştur.

1.2.2. İzaha Davet Kurumunun Amacı

İzaha Davet kurumunun, 6728 sayılı Kanun'un adından ve TBMM Genel Kurul Tutanaklarından da anlaşılacağı üzere yatırım ortamını iyileştirmek amacıyla getirildiğı ifade edilmekte, kanun koyucunun İzaha Daveti geçici olmayan bir

²⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s. 176-177, 224; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 444, 545; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 21. bs, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2018, s. 185, 193.

²⁵ Rençber, **a.g.m.**, s. 138; Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 7.

düzenleme ile ihdas etmesi, bu kurumun yatırım ortamına sağlayacağı katkının sürekli olacağını öngörmesiyle bağdaştırılmaktadır.²⁶

Ancak düşüncemiz İzaha Davetin yatırım ortamını iyileştirme gibi bir amacının olmadığı yönündedir. Bize göre bu bağ çok dolaylı ve zayıf kalmaktadır. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımladığı 482 Sıra No.lu Tebliğ'in "*Giriş ve Amaç*" başlıklı 1'inci maddesinde İzaha Davet kurumunun düzenlenmesindeki amaç, daha isabetli olarak;

"İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır."

şeklinde belirtilmekte ve bunun yatırım ortamının geliştirilmesi ile ilgisinin bulunmadığı görülmektedir.

TBMM Genel Kurul tutanakları ve 482 Sıra No.lu Tebliğ'in yanı sıra doktrindeki bazı görüşleri de temel alarak İzaha Davetin amaçları; ziyaa uğratılmış verginin olabilecek en az emek ve zaman harcanarak tahsil edilmesini sağlamak²⁷; diğer bir ifadeyle idarenin, zamanını daha etkin ve verimli olabileceği alanlara harcamasını²⁸ sağlayarak idareyi gereksiz iş yükünden kurtarmak²⁹; mükellefler ile idare arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların sayısını azaltmak³⁰; gereksiz

²⁶ A.y.

²⁷ Nadir Öztürk, " 'İzaha Davet' Müessesesi Uygulamaya Geçiyor", **Yaklaşım Dergisi**, S. 297, Eylül 2017, s. 53; Candan, **a.g.m.**

²⁸ Asım Gezer, Yasemin Aslı Gezer, "Vergi Uygulamalarında Yeni Bir Müessese 'İzaha Davet' ve Etkinliği-I", **Yaklaşım Dergisi**, S. 297, Eylül 2017, s. 111.

²⁹ Figen Sarkın Şahin, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımlarında İzaha Davet", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 436, Aralık 2017, s. 7.

³⁰ Fatih Gündüz, "Maliye İdaresi İle Mükellef Arasındaki Uyuşmazlıkta Yeni Bir Müessese; İzaha Davet", **Yaklaşım Dergisi**, S. 297, Eylül 2017, s. 91.

inceleme ve takdir işlemlerini engellemek³¹; ülkenin makro ekonomisine katkıda bulunmak³²; mükellefi İzaha Davet vasıtasıyla daha ağır yaptırımlardan korumak ve bu sayede vergiye gönüllü uyumu artırmak³³, bunun doğal sonucu olarak da idari yargı organlarının dava yüklerini azaltmakla birlikte beyana dayalı olarak vergi mahiyetini ortaya çıkarmayı kolaylaştırmak³⁴ olarak sıralanabilir.

İzaha Davet kurumunun amaçlarının, kurumun düzgün bir şekilde uygulanmasıyla birlikte faydaya dönüşeceğini öngörmekteyiz. Kanımızca, kurumun en önemli faydası kayıt dışı vergi kaynağının kayıt altına alınması olacaktır. Zira 482 Sıra No.lu Tebliğ’de belirtilen konuların ispatı vergi idaresi açısından çok kolay değildir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı suretiyle kaçakçılık suçunun işlenmesinin İzaha Davet kapsamına alınması bu görüşümüzü doğrulamaktadır.

Bunun yanında İzaha Davet kurumunun birtakım zararları da bulunmaktadır. Dürüst mükellefleri cezalandırma bağlamında idareye olan güvenin sarsılması, dürüst mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun azalması, mükelleflerin öngörülen yaptırımlar sebebiyle vergi ziyanına sebebiyet verme noktasına cesaretlenmesi gibi durumlar ortaya çıkabilecektir.³⁵

Sayılan amaçlardan, özellikle beyana dayalı olarak vergi mahiyetini ortaya çıkarma bağlamında gelir kavramının algılanmasında temel alınan iki kurama kısaca değinmek gerekmektedir. Bunlardan birincisi kaynak kuramıdır. Kaynak kuramına göre, elde edilen değer, belirli bir kaynaktan üretim faaliyeti sonucu ve sürekli olarak doğduğu takdirde gelir sayılabilmektedir. Örneğin, kişinin verdiği emek sonucunda elde ettiği ücret, toprağın kiralınması sonucunda elde edilen rant, paranın başkasına kullandırılması sonucunda elde edilen faiz ya da kişinin kendi teşebbüsünde kullanarak elde ettiği kar bu kapsamda gelir sayılmaktadır. Bu kurama göre, üretim

³¹ Bozdoğan/Çataloluk, **a.g.m.**, s. 44.

³² Buyrukoğlu/Toparlak, **a.g.m.**, s. 59.

³³ Rençber, **a.g.m.**, s. 137.

³⁴ Alper Doğan, Melih Kabayel, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 224, Mayıs 2018, s. 59.

³⁵ Buyrukoğlu/Toparlak, **a.g.m.**, s. 64-65.

faaliyeti olmaksızın elde edilen menfaat ve kazançlar gelir sayılmamaktadır. Buna örnek olarak, miras mahiyetinde elde edilen değerler verilebilir.³⁶

Diğer bir kuram olan safi artış kuramına göre ise kaynağı ne olursa olsun, satın alma gücünde belirli bir dönemde ortaya çıkan artış, gelir kapsamına girer. Bu kuram denkleme dönüştürüldüğünde, belirli bir dönemin başı ile sonu arasında kişinin servetindeki artış ile tüketiminin toplamı, incelenen dönemin gelir toplamını vermektedir.³⁷ Kuram bakımından ne gelirin elde edildiği kaynak ne de sürekliliği önemlidir. Dolayısıyla kumar kazancı, rüşvet vb. kalemler gelir kapsamında değerlendirilir.³⁸ Türk vergi hukukunda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun³⁹ 2'nci maddesinde gelirin unsurları ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazançlar ve iratlar olmak üzere 7 başlıkta düzenlenmiştir. Bu sayılanlar arasında diğer kazanç ve iratlarda safi artış kuramı, diğerlerinde kaynak kuramının benimsendiği ifade edilmektedir.⁴⁰

Bu noktada, iki kuram kapsamında, görüşümüz, İzaha Davet kurumunun, kaynak kuramından safi artış kuramına geçişin bir ön aşaması olabileceği yönündedir. Zira izaha davet edilen mükelleflere gelirin kaynağından ziyade ortaya çıkan vergi ziyanının sebebi sorulmakta, bunun yanında mükellefin verdiği beyanname araştırma yapılmaksızın kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra, gelir getiren kaynaklardan herhangi birinin içine sokulmaksızın, salt malvarlığındaki artıştan dolayı mükellef izaha davet edilip bunun sonucunda bir tarhiyat gerçekleştirilmektedir. Hatta uygulamada, ispatlanamama tehlikesi bulunan konular sebebiyle, mükellefe baskı kurularak beyanname verdirilip tarhiyat gerçekleştirilmesi ihtimali bulunmaktadır. Böylece kurumun uygulanmasıyla birlikte idarenin bir nevi,

³⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 237.

³⁷ **A.e.**, s. 238.

³⁸ Bu durumun, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olduğuna ilişkin değerlendirme için bkz.: Gülsen Güneş, "Hukuka veya Ahlağa Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi", **Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayınları, 1996, s. 241-242.

³⁹ 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında "GVK" olarak kısaltılacaktır.

⁴⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 238-240.

kendini ispat yükünden kurtarmış olmayı amaçladığı söylenebilir. Bu bağlamda, gerek VUK'un 370'inci maddesinden gerekse 482 Sıra No.lu Tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı üzere, izaha davet üzerine verilen beyannamelerde ibraz edilen gelirler incelenmemekte, hem vergi aslının hem de vergi aslının %20'si tutarında vergi ziyai cezasının başka bir araştırma yapılmaksızın aynı anda tarhı, tahakkuku ve tebliği gerçekleşmektedir. Ayrıca beyan edilen kısım ile ilgili sınırlı inceleme yapılmamakta, tam incelemede ise bu kısım kapsam dışı bırakılmaktadır.

1.2.3. İzaha Davet Kurumunun Kapsamı

İzaha Davet kurumunun kapsamını belirleme yetkisi VUK'un 370'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan hüküm uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Diğer bir ifadeyle bir konunun İzaha Davet kapsamında olup olmadığını, mükelleflerin hangi durumlarda izaha davet edilebileceğini Bakanlık belirleyecektir. Yine de kanun koyucu İzaha Davetin kapsamını belirleme yetkisini tamamen Bakanlığa bırakmış değildir.

İzaha Davet kurumunun kapsamına beyana dayalı vergiler, harçlar ve bunlara ilişkin vergi ziyai ihtimali oluşturan durumlar alınmıştır. Bakanlığın çıkardığı 482 Sıra No.lu Tebliğ'de belirtilen konular ise gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve harçlara ilişkindir. Bu konuların kapsamı dışında kalan mükellefler, verginin ziyaa uğradığına dair birtakım emareleri idare tespit etse dahi, izaha davet edilemeyeceklerdir.

Anılan Tebliğ'in "*İzaha Davetin Kapsamı*" başlıklı 2'nci maddesinde İzaha Davet kapsamına alınan konular belirlenmiştir. Her bir başlık özelinde ayrıntılı bilgiler daha sonraki bölümde verileceği için burada sadece başlıkların belirtilmesiyle yetinilecektir. Bu bağlamda İzaha Davet kurumunun uygulanmasına yönelik konu başlıkları; Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi, kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV)⁴¹ beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi, yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,

⁴¹ Çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında "KDV" olarak kısaltılacaktır.

çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi, dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi, geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi, iştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁴² 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendindeki istisna hükmü ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi, örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi, ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi, ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi, gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi, gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi, gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi şeklinde sıralanmıştır.⁴³

2. ÜLKEMİZDE İZAHA DAVET KURUMUNA BENZER GEÇMİŞ DÜZENLEMELER

Türk vergi sistemi kapsamında İzaha Davet kurumu ile mükelleflerden izah isteme noktasında benzer uygulama barındıran bazı kurumlar, geçmiş dönemlerde

⁴² 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında "KDVK" olarak kısaltılacaktır.

⁴³ İngiltere'de vergi ziyayı oluşturan bazı durumlarda idari çözüm yollarının açık olduğu görülmektedir. Söz konusu durumlar, kayıtların eksik ya da kayıp olup olmadığının dolayısıyla matrahın doğruluğunun belirsiz olduğu durumlar; çeşitli vergiden kaçınma halleri; hakkın kötüye kullanılması sonucu yaratan bazı durumlar; güvenilir emsalin bulunduğu transfer fiyatlandırması sonucuna bağlanan uygulamalar; KDV yükümlüsünün kısmi istisnadan faydalandığı haller ve iade edilebilecek KDV miktarının belirlenememesi şeklinde sıralanabilir. Bu noktada, vergi ziyayı oluşturan bu hallerin ülkemizdeki İzaha Davet kurumuna başvuru sağlayan konulardan bazıları ile benzerli taşıdığı belirtilmelidir.

HMRC, Resolving tax disputes: Commentary on the litigation and settlement strategy, 2017, s.36, (Çevrimiçi)https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachmen_t_data/file/655344/HMRC_Resolving_tax_disputes.pdf, 27.06.2019.

vergi mevzuatında yer almıştı. Bu başlık altında ilgili kurumlarla hakkında bilgi verilecek ve İzaha Davet ile benzer ve farklı yönlerine değinilecektir.

2.1. Servet Beyanı

Servet beyanı GVK'nın 114'üncü, 115'inci ve 116'ncı maddeleri arasında düzenlenmiş ve 1984 yılında çıkarılan 2995 sayılı Kanun⁴⁴ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Servet beyanının düzenlenmesindeki amaç, gelir vergisinin kontrolünü sağlamaktır.⁴⁵ Zira gelirin tamamını beyannamesinde göstermemiş olan mükellefin yıllık gelirin gerçek miktarı ancak servetindeki artış ile bulunabilmekteydi. Servet beyanı vasıtasıyla, iki dönem arasındaki artış doğrultusunda vergi dışı bırakılmış gelirin bulunup bulunulmadığı araştırılmak istenmekteydi.⁴⁶

Servet beyanında bulunacaklar, GVK'nın mülga 114'üncü maddesinde,⁴⁷ bu madde kapsamında yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olanlar ise GVK'nın 85'inci maddesinde belirtilmişti. Maddenin 1'inci fıkrasında ki atıf⁴⁸ sebebiyle GVK'nın 2'nci maddesinde gelir unsurları olarak düzenlenen; ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,

⁴⁴ 27.04.1984 tarihli ve 18384 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s. 27; Şükrü Kızılot, **Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası**, 3. bs., Ankara, Vergi Yayınları, 1983, s. 62.

⁴⁶ **A.y.**

⁴⁷ Madde; "Yıllık beyanname vermek mecburiyetinde bulunan gerçek kişiler, her yıl verecekleri gelir beyannameleriyle 116'ıncı maddede yazılı servet unsurlarını bildirmeye mecburdurlar.

Ancak, dar mükellefiyete tabi olanlarla beyan edilecek gelirleri ücretten, götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlardan; götürü gider usulüne göre tespit olunan zirai kazançlardan, gayrimenkul sermaye iratlarından, sair kazanç ve iratlardan, bunların bir kaçından veya hepsinden ibaret olanlar servet beyanına tabi değildir.

Şu kadar ki, servet beyanlarını incelemeye yetkili olanlar, vergi incelemeleri sırasında lüzum gördükleri takdirde, bu maddeye göre servet beyanında bulunmak zorunda olmayanlardan da geçmiş iki yıla ilişkin olarak servet beyanında bulunmalarını isteyebilirler. Yazılı olarak yapılan talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar hakkındaki Vergi Usul Kanununun 358 ve 360'ıncı maddeleri hükümleri uygulanır." şeklindedir.

⁴⁸ İlgili hüküm; "Mükellefler 2 nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler." şeklindedir.

Ücretler ve sair kazanç ve iratlardan elde edilen kazançlar, bugün olduğu gibi, beyan edilmek zorundaydılar.

Servet beyanında gösterilecek servet unsurları GVK'nın 116'ncı maddesinde sıralanmıştı. Bunlar; mükelleflerin ticari, sinai, zirai ve mesleki işlere ayrılmış olan sermayesi ile ortaklık ve iştirak hisseleri, gayrimenkul mallar ile gayrimenkul olarak tescil edilmiş haklar, mevduat şeklinde olan ve olmayan paralar, altın ve diğer kıymetli madenler, mücevherler, kara, deniz ve hava taşıma araçları, alacaklar ve borlardı. Bunun yanı sıra, mükellefler, eř ve çocuklarının servetlerini de göstereceklerdi. Gerçek değerini bilmedikleri servet unsurlarını tahmini değer olarak yazabilirlerdi ve mükelleflerin bedel takdiri isteme hakları da vardı. Nihayet mükellefler servet beyanında yurt içi veya yurt dışındaki tüm servet unsurlarını göstermek zorundaydılar.⁴⁹

Servet beyanının nasıl inceleneceği GVK'nın 115'inci maddesinde düzenlenmişti. Hükme göre, mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirdikleri veya maddi delillere dayanılarak tespit edilen toplam değer, bir önceki yıl ile karşılaştırıldığında, aşan miktar o yıl içinde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş gelir sayılmaktaydı. Bu durumda ikmalen vergi tarhiyatına gidilmesi öngörülmüştü. Ancak bu tarhiyatın gerçekleşmesi iki şarta bağlanmıştı. Bunlar, servetteki artışın gelir vergisine tabi gelir unsurlarından olmayan kaynaklardan elde edildiğinin mükelleflerce izah ve ispat edilememiş olması ile servet beyanlarının yetkili kişilerce incelenmesi ydi. Ayrıca bu maddede yer alan hüküm gereği, tarhiyat sonucunda mükellefler adına kaçakçılık suçunun işlendiğine dair ceza kesilmeyecekti.⁵⁰

İzaha Davet ile servet beyanı karşılaştırıldığında, iki kurum bakımından da mükelleflerden bir açıklama talep edildiği görülmektedir. Servet beyanında idare, ikmalen tarhiyata gitmekte iken İzaha Davetteki tarhiyatın türü koşullara göre değişebilmektedir. Ayrıca İzaha Davette n tespit gerçekleştirilirken birçok farklı kaynaktan faydalanılmaktadır. Servet beyanında ise esas ölçüt olarak servete bakılmaktaydı. Nihayet İzaha Davetin, kaçakçılık suçunun işlenmesinden ötürü

⁴⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s. 273.

⁵⁰ **A.e.**, s. 274.

yapılacak ceza yargılamasını engelleme fonksiyonu sadece belirli bir parasal ve oransal sınırın altındaki sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin iken, servet beyanında kaçakçılık suçunun kapsamı sınırlandırılmamıştı.

2.2. Gider Esası

Vergi güvenlik kurumlarından bir diğeri olan gider esası, servet beyanı gibi 1961 yılında yürürlüğe girmiştir⁵¹ ve aynı şekilde 1984 yılında çıkarılan 2995 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Gider esası ile ilgili hükümler, GVK'nın 91'inci ve 113'üncü maddelerinde düzenlenmişti. Ayrıca 484 sayılı Kanun ve 2361 sayılı Kanun ile gider esasında birtakım düzenlemeler ve değişiklikler yapılmıştır.⁵²

Gider esasını düzenleyen GVK'nın 113'üncü maddesinin⁵³ 1'inci fıkrası uyarınca beyanı mecbur olan giderler, aynı Kanun'un 91'inci maddesinde öngörülmüştü. Bu giderlere işyeri dışındaki yerler için ödenecek kiralalar, sayfiye giderleri, özel otomobil ve sair kara, hava ve su taşıtları ve bunların takribi giderleri, özel hizmetlerde çalıştırılanların takribi giderleri, öğrenim giderleri, geçim, ısıtma vs. giderler örnek gösterilebilir.⁵⁴

Bu hüküm doğrultusunda tarhiyat yapılabilmesinin şartı, giderlerin incelenmesi ile giderlerde tespit edilen fazlalığın servetten yapılan harcama, borç

⁵¹ Ferhat Fähran, " Türk Vergi Sisteminde Geçmişte İzaha Davet İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Son Düzenleme", **Yaklaşım Dergisi**, S. 289, Ocak 2017, s. 96.

⁵² Aksoy, **a.g.e.**, s. 275.

⁵³ Gider esasını düzenleyen GVK'nın 113'üncü maddesi; "*Mükelleflerin yıllık gelir beyannamelerinde gösterdikleri gelir ile bildirilen veya vergi incelemeleri sırasında tespit olunan 91.maddeye göre beyanı mecburi giderler arasında açık bir düşüklük bulunduğu takdirde, beyan olunan gelir yerine, Takdir Komisyonunca takdir olunacak gelir, tarhiyata esas tutulur.*

Bu madde hükmüne göre işin komisyona sevk edilebilmesi ve komisyonca takdir yapılabilmesi için,

1. Beyanname incelemesinin Maliye Müfettişi veya Hesap Uzmanı tarafından yapılması;

2. Açığın servetten yapılan sarfiyatla, borçla veya başka bir kaynaktan kapatıldığıнын; mükellef tarafından izah olunamaması;

3. Gerçek gelirin, inceleme ile tespit edilememiş bulunması şarttır.

Vergi incelemesinde; gerçek gelirin mükellefin beyanından fazla olduğu tespit edildiği ahvalde, giderlerle mukayesede, mükellefin beyanı yerine, tespit olunan gelir esas tutulur.

Komisyonca takdir olunacak gelir, mükellefin bildirdiği veya inceleme ile tespit olunan giderden az ve iki katından çok olamaz." şeklindedir.

⁵⁴ Fähran, **a.g.m.**, s. 96; Aksoy, **a.g.e.**, s. 275.

veya herhangi bir kaynaktan karşılandığının mükellefçe izah edilememesi idi.⁵⁵ İdare gider esasını düzenlerken, mükellefin bildirimine güvenmediği için gerçek matraha dolaylı olarak yaklaşmak istemişti.⁵⁶ Dolayısıyla, bu düzenlemenin amacı mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığını, mükellefin yaptığı harcamaları göz önünde bulundurarak denetlemektir.⁵⁷

Gider esası ve İzaha Davetin ortak noktası, mükelleflerin beyannamelerine güvenilmeyen durumlarda, mükelleflerden izah istenmesidir. Gider esasında, izahın yeterli görülmediği durumlarda, gerçek gelir inceleme ile de tespit edilememişse, takdir komisyonuna sevk gerçekleştirilmekteydi. Aynı durumun İzaha Davet uygulaması için de geçerli olma ihtimali bulunmaktadır. Gider esasında idare tarafından tespit edilecek gelir, mükellefin bildirdiği veya inceleme ile tespit olunan giderden az ve iki katından çok olamamakta iken İzaha Davette verilen beyanname esas alınmakta ve vergi aslının %20'si tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir.

2.3. Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Gayrisafi Hâsılat Esası

Ortalama kâr haddi 1960 yılında yürürlüğe giren GVK'da yer almış ancak 2361, 2574 ve 2772 sayılı Kanunlarla önemli değişikliklere uğramıştır. Gider esası ile birlikte uygulanan bu müessesenin amacı yıllık beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin bir kısmının gelirlerinin kontrol edilmek istenmesidir.⁵⁸

Ortalama kâr haddi uygulamasının temelinde, taraflardan birinin gelir vergisi mükellefi olmadığı, özellikle tüketicinin gelir vergisi mükellefi olmadığı alışveriş işlemlerinde, mükellefin yapısal kontrol mekanizmasının dışına çıkmasının engellenmesi yatmaktadır. Bu halde, beyan edilen ticari kazanç, ortalama kâr hadleri ölçüleri ile kontrol edilmekteydi.⁵⁹

⁵⁵ A.e., s. 276.

⁵⁶ Kızılot, a.g.e., s. 54.

⁵⁷ Halil Nadaroğlu, "Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, S. 11, 1965, s. 78.

⁵⁸ Ortalama Kar Haddi ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası**, İstanbul, Can Matbaa, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1995-11; Kaneti, a.g.e., s. 346-347.

⁵⁹ Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Feryal Matbaacılık, 1988, s. 882.

Kurumun kaldırılmadan önceki hali GVK'nın 111'inci maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenmişti. Hükümde; perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların göstermiş oldukları gayrisafi kazançlar, VUK uyarınca tespit olunacak ortalama kâr hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması sonucu bulunacak olan miktarlara nazaran düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayrisafi kazançlar yerine, bu surette bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınacağı düzenlenmekteydi.

Anılan maddenin 2'nci fıkrasında ise, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, bar, pavyon, dansing, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçesi, plaj, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve emsali hizmet işletmeleri sahiplerinin ve her türlü taşıma işleriyle uğraşanların gösterdikleri gayrisafi hasılatlar inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler esas alınarak hesaplanan asgari gayrisafi hasılatlara göre düşük olduğu takdirde, beyan olunan gayrisafi hasılat vergi tarhına esas tutulmaktaydı. Bu suretle bulunacak safi kazanç, yükümlülerce belgelenen mutlak giderler toplamının %20'siydi.

GVK'nın 111'inci maddesinin son fıkrasında ise, tarhiyat yapılabilmesi için tespit olunacak farkın 1.000.000 lirayı aşması ve tespit edilen fark nedeniyle yükümlüden izahat istenilmesi ve mükellefin süresi içinde izahat vermemiş olması veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi şartına yer verilmişti.

Bu kurumun İzaha Davetten farklarından bahsetmek gerekirse; İzaha Davette, izah isteme yetkisi tamamen idarede olup, sahte veya muhteviyatı itibarıyla belge kullanımı haricinde parasal sınır bulunmamaktadır. Ortalama kâr haddi ve asgari gayrisafi hâsılat esasında ise belirtilen parasal sınırı aşan herkesten izahat istenmekte, mükellefin süresi içinde izahat vermemesi ya da verdiği izahatın yerinde görülmemesi halinde tarhiyat gerçekleştirilmekteydi.

2.4. Hayat Standardı Esası

Hayat standardı esası⁶⁰, 2772 sayılı Kanun⁶¹ ile GVK'ya eklenen mükerrer 116'ncı madde doğrultusunda vergi sistemimize giren bir güvenlik müessesesidir. Hayat standardı esasının getiriliş amacı, servet beyanının uzun yıllardır uygulanmasına rağmen başarısız oluşu, ayrıca bunun altında yatan neden olarak vergi idaresi ile vergi idaresine bilgi sağlaması gereken kurum ve kuruluşlar arasındaki yetersiz düzeydeki irtibat durumu olarak gösterilmektedir.⁶²

Hayat standardı esası, gerçek usulde vergilendirilecek olan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerine uygulanmıştır.⁶³ GVK'nın 116'ncı maddesinde bu güvenlik müessesesi ile ilgili birtakım göstergelere yer verilmiştir. Hükme göre, belirtilen taban miktara hayat standardı göstergelerine göre eklenen tutarların toplamı ile verilen beyannamenin karşılaştırılmaktaydı. Bu karşılaştırma sonucunda, beyanname ile beyan edilen gelirin hayat standardı göstergelerine göre hesaplanan tutar karşısında düşük kalması durumunda, gelir vergisi bu tutar üzerinden tarh edilmektedir.⁶⁴

Maddede belirtilen hayat standardı göstergelerine örnek olarak, mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait özel binek otomobiller ile mükellef ve sayılan diğer kişilerin kullandıkları birden fazla binalar; yine aynı kişilere ait hava, kara, deniz taşıtları; özel hizmetlerde devamlı veya ücret karşılığı çalıştırılan kişiler verilebilir.⁶⁵ Her bir gösterge karşılığında verilen tutarı Bakanlar Kurulunun on katına kadar artırma yetkisi bulunmaktaydı.

⁶⁰ Hayat Standardı Esası uygulamasına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Merih Öden, Mustafa Akkaya, “ ‘Hayat Standardı Esası’nın Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 50, S. 2, 2001, s. 1-35.

⁶¹ 31.12.1982 tarihli ve 17915 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁶² Gülşen Güneş, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin ‘Harcama’ Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileriyle Önerilebilecek Sistemler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 172, Ocak 2013, s. 92.

⁶³ Kaneti, **a.g.e.**, s. 348.

⁶⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s. 89-90.

⁶⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s. 251 vd.

Yükümlünün zarar beyan etmesi, hayat standardı esasına göre tarhiyat yapılmasına engel olmamaktaydı.⁶⁶ Bunun yanında mükellefin düzeltme hükümlerinden faydalanma hakkı vardı. Şöyle ki, yükümlüler, kendileri, eşleri, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait olup yıllık beyannamede gelir vergisine konu olmayan gelirleri bulunduğunu belgelendirirse, bu durum izah nedeni olarak kabul edilecek⁶⁷ ve yapılan tarh işlemi düzeltme hükümleri doğrultusunda düzeltilecekti.

İzaha Davet ile hayat standardı esas karşılaştırıldığında, iki kurum bakımından da mükelleflerden izah talep edildiği görülmektedir. Hayat standardında, mükellefin beyan ettiği miktar, belirtilen taban miktara hayat standardı göstergelerine göre eklenen tutarların toplamından düşük ise tarhiyatı idare gerçekleştirmekteydi. Dolayısıyla İzaha Davette ön tespit gerçekleştirilirken birçok farklı kaynaktan faydalanılmakta iken, hayat standardı esasında göstergelere bakıldığı söylenebilir.

2.5. 4008 Sayılı Kanun ile VUK'un 30'uncu Maddesine Eklenen 7'nci Bent

Re'sen tarhiyatı düzenleyen VUK'un 30'uncu maddesine, 4008 sayılı Kanun ile eklenen 7'nci bent; *"Maliye Müfettişleri, hesap uzmanları veya gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını, vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığını kanıtlayabiliyorsa, vergi idaresi bu konuda hiçbir işlem yapmayacak; kanıtlanamıyorsa, bu tutarın tamamını harcamanın veya tasarrufun yapıldığı hesap dönemi içinde elde edilmiş, vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının takdirinde dikkate alınacaktır."* şeklindeydi.

Düzenleme uyarınca, mükelleften herhangi bir belge, beyan vs. alınmaksızın sadece idare tarafından tespit edilecek harcama ve tasarruflardan yola çıkarak kişilerin vergilendirilmesi gereken gelirlerinin kontrol edilmesini amaçlanmaktaydı. Hüküm doğrultusunda, ilgili hesap döneminde yapılan tasarruf ve harcamaların

⁶⁶ Kaneti, **a.g.e.**, s. 349.

⁶⁷ Öden/Akkaya, **a.g.m.**, s. 7.

vergilendirilmiş veya vergiye tabi olmayan kaynaklardan yapıldığının ispat yükü mükellef üzerine bırakılmıştı.

Kanımızca uygulamada yanlış şekilde “nereden buldun” olarak anılan⁶⁸ söz konusu re’sen tarhiyat nedeni 1995 yılında yürürlüğe girmiş olup, 4444 sayılı Kanun’un⁶⁹ geçici 56’ncı maddesinin (H) bendi⁷⁰ ile 4 yıllık süre için ertelenmiş (1999-2002) ve 4783 sayılı Kanun’un⁷¹ 9’uncu maddesi uyarınca da 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.⁷²

Söz konusu uygulama uyarınca mükellef, yapılan incelemeler sırasında her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladığını kanıtlarsa, vergi idaresi bu konuda herhangi bir işlem yapmayacaktı. Bu durum İzaha Davet kapsamında yapılan izahın İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından yeterli görülmesi ile benzetilmektedir.

3. İZAHA DAVETİN HUKUKİ NİTELİĞİ

İzaha Davet hukuki niteliği açısından vergi hukukundaki birçok kurumla benzerlikler taşımakla birlikte farklı olduğu durumlar da bulunmaktadır. Bu nedenle bu bölümde öncelikle İzaha Davet kurumuna benzeyen diğer kurumlar incelenecek; İzaha Davetin bu kurumlardan farklarına değinilecek ardından da bir idari çözüm

⁶⁸ Şükrü Kızılot, “Nereden buldun?’ kalkmadı ki!..”, **Sabah Gazetesi**, 25.10.2000, (Çevrimiçi) <http://arsiv.sabah.com.tr/2000/10/25/y37.html>, 09.04.2019.; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yargı Yayınevi, 2001, s. 37, 56 numaralı dipnot.

Maddenin anılış şekline ilişkin TBMM Genel Kurul Tutanakları için bkz.: (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c001/tbmm22001013ss0004.pdf>, 26.03.2019.

Bize göre burada idare, elde edilen gelirlerin vergisinin ödenip ödenmediğini yahut mükellefe söz konusu mal varlığının vergilendirilmeyecek bir alacak olup olmadığını sormaktadır. Dolayısıyla “nereden buldun” yerine “vergisini neden ödemedin” şeklinde bir soru sorulması daha mantıklı olacaktı.

⁶⁹ 14.08.1999 tarihli ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁰ İlgili bentte yer alan hüküm; “*Bu Kanunun geçici 47 nci maddesi kapsamındaki değerler ile işlem ve bildirimlerden hareketle bunlara taraf olanlar da dahil olmak üzere herhangi bir vergi incelemesi ve tarhiyat (Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendi dahil) yapılamaz.*” şeklindedir.

⁷¹ 09.01.2003 tarihli ve 24988 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷² Fahrhan, **a.g.m.**, s. 91.

yolu olduğunu düşündüğümüz İzaha Davetin hukuki niteliği açıklanmaya çalışılacaktır.

İzaha Davet kurumunun hukuki niteliği hakkında; bilgi toplama yönü ağır basan karma yapıya sahip *sui generis* bir kurum,⁷³ vergi tarhında ön işlem niteliğinde bir kurum,⁷⁴ idari çözüm yolu⁷⁵ olduğuna ilişkin doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Aşağıda yapılacak açıklamalar ve diğer kurumlarla yapılan kıyaslamalar birlikte değerlendirildiği zaman, gerek kanun hükmü gerekse 482 Sıra No.lu Tebliğ düzenlemeleri de göz önünde bulundurulduğunda İzaha Davetin yeni bir idari çözüm yolu olarak yürürlük kazandığı söylenebilir.

Bu bağlamda İzaha Davetin hukuki niteliğini belirlemek adına, tartışılması gereken temel konular; tarhiyat usulleri, denetim faaliyetleri, idari çözüm yolları ve cezaları kaldıran veya azaltan sebepler şeklinde sıralanabilir.⁷⁶ Kurumun hukuki niteliği tespit edilirken bu başlıklar altında yer verilecek diğer kurumlarla farklarına ve benzerliklerine değinilecektir.

3.1. İzaha Davetin Tarh Usulleri ile Olan İlişkisi

3.1.1. Tarh İşlemi ve Türleri

Tarh işlemi VUK'un 20'nci maddesinde, “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muamele*” olarak tanımlanmıştır. Kanımızca VUK'ta yer alan tanım dar yorumlanmalıdır. Zira sistemin temelinde yer alan beyan sisteminde hesabı mükellef yapmaktadır. Burada kanuni tanımda geçen “*vergi dairesi tarafından hesaplanarak*” ifadesinin “*mükellefin yaptığı hesaplamayı tasdik etmek*” olarak anlaşılması gerekmektedir.

⁷³ Rençber, **a.g.m.**, s. 138; Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 8.

⁷⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 105-106.

⁷⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, 292; Oktar, **a.g.e.**, s. 425; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 176.

⁷⁶ Pişmanlık ve Islah ile Cezalarda İndirim kurumlarının hem cezaları kaldıran veya azaltan niteliğe sahip oluşu hem de idari çözüm yolu olarak incelenebilmesi sebebiyle, çalışmada idari çözüm yolu olarak değerlendirilmiştir. Yine nitelik olarak İzaha Davet ile benzerliği bulunan af kurumuna ilişkin ayrı bir başlık, görüşlerimiz çalışmanın içerisine yayılmıştır. Bu sebeple cezaları kaldıran veya azaltan sebepler olarak ayrı bir başlık açmaya gerek duyulmamıştır.

Kaneti vergi tarhını, “*vergiyi olaya dayalı olarak vergi dairesince gerçekleştirilen vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin bir idari işlem*” şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁷ Başka bir tanım yapmak gerekirse; verginin tarhı, vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme sürecinde, vergi borcunun somut şekilde vergi dairesi tarafından hesaplanıp, ortaya çıkan miktarı tespit eden idari işlemdir.⁷⁸

Tarh usulleri, olağan ve olağanüstü tarh usulleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Olağan tarh usulü beyannameye dayanan tarh iken, olağanüstü tarh usulleri ikmalen vergi tarhı, re’sen vergi tarhı ve idarece vergi tarhıdır.⁷⁹

Türk vergi hukukunda kabul edilen temel tarh usulü beyannameye dayanan tarh usulüdür. Beyannameye dayanan tarh usulü VUK’un 25’inci ve devamındaki maddelerinde düzenlenmiştir. Beyannameye dayanan tarh, mükellefin beyan ettiği matraha ilgili vergi oranının uygulanarak verginin hesaplanması işlemidir. Mükellefler vergi matrahını defter ve belgeler üzerinden hesaplayıp bu değerleri beyannameye yazarak vergi dairesine bildirmektedirler.⁸⁰

Beyannameye dayanan tarh usulünde, tarh ve tahakkuk işlemi aynı anda gerçekleştiğinden genellikle ayrıca bir tebliğ işlemine gerek kalmaz. VUK’un 25’inci maddesinin 1’inci ve 2’nci fıkraları uyarınca beyan üzerine alınan vergilerde tahakkuk fişi ile vergi tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Tahakkuk fişi esasına göre, vergi dairesi tarafından beyannamenin alınmasıyla birlikte bir tahakkuk fişi düzenlenerek bir nüshası mükellefe veya beyannameyi mükellef adına vergi

⁷⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 111.

⁷⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 91; Karakoç, **a.g.e.**, s. 194; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 107; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 122; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 54; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 178-179; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 9. bs., Bursa, Dora Yayıncılık, 2016, s. 85; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Afyonkarahisar, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2018, s. 74; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon, Celepler Matbaası, 2010, s. 64; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2017, s. 63; M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri (Birinci Kitap)**, 2. bs., İstanbul, Sermet Matbaası, 1964, s. 115.

⁷⁹ Tarh usulleri için bkz. Kaneti, **a.g.e.**, s. 111 vd.; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 98 vd.; Karakoç, **a.g.e.**, s. 196 vd.; Oktar, **a.g.e.**, s. 123 vd.

⁸⁰ Kaneti, **a.g.e.**, s. 112; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 98-99; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 187; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 107-108; Karakoç, **a.g.e.**, s. 196; Oktar, **a.g.e.**, s. 123; Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s. 51.

daairesine getiren kişiye verilmektedir. Anılan maddenin son fıkrası uyarınca lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fışı yerine ihbarname ile tebliğ olunması mümkündür. Ancak bu istisnai bir durumdur.⁸¹

VUK'ta üç tane olağüstü tarh usulü öngörölmüşür. Bunlar sırasıyla ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyattır.

İkmalen vergi tarhı, beyan sisteminin işleyişine katkı sağlayan bir tarh usulüdür ve VUK'un 29'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiyle alakalı ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçölere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesine ikmalen vergi tarhı denilmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere ikmalen vergi tarhı iki şarta bağılı olarak gerçekleştirilebilir. Birinci şart daha önce bir vergi tarh yapılmış olması, ikinci şart tarha esas alınacak matrah farkının defter, kayıt, belge veya kanuni ölçölere dayanılarak hesaplanmasıdır.⁸²

Matrahın maddi delillere, kanuni ölçölere dayanılarak tespit edilemediğı durumlarda ve birtakım yasal koşullar gerçekleştiğinde matrah idarece saptanıp re'sen vergi tarhı yoluna gidilir.⁸³ Re'sen vergi tarhı VUK'un 30'uncu maddesinde; *“vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçölere 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.”* şeklinde kaleme alınmıştır.

⁸¹ Kaneti, **a.g.e.**, s. 113; S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 123-124; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 108; Öncel/Kumrulu/Çağın, **a.g.e.**, s. 99; Karakoç, **a.g.e.**, s. 197; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 64-65; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 78.

⁸² Kaneti, **a.g.e.**, s. 117-118; Öncel/Kumrulu/Çağın, **a.g.e.**, s. 99-100; Karakoç, **a.g.e.**, s. 200; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 109; Oktar, **a.g.e.**, s. 127; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 188; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 67; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 80.

⁸³ Kaneti, **a.g.e.**, s. 119; Öncel/Kumrulu/Çağın, **a.g.e.**, s. 100; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 189; Karakoç, **a.g.e.**, s. 201; Oktar, **a.g.e.**, s. 128; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 68; Kemal Çağlar, **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 3. bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s. 60.

Re'sen vergi tarhının yanında ilgili hükümler çerçevesinde ayrıca ceza da kesilmektedir. Re'sen tarh işleminde, ikmalen tarhta olduğu gibi kendiliğinden tahakkuk esası geçerli değildir. Nihayet, VUK'un 34'üncü maddesi uyarınca re'sen tarh işlemi vergi mükellefinin dava hakkının kullanılabilmesi amacıyla ihbarname ile tebliğ edilmektedir.⁸⁴

Verginin idarece tarhı ise VUK'un mükerrer 30'uncu maddesinde tanımlanmıştır. Madde; *“Verginin idarece tarhı; 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.”* şeklindedir.

Tanımdan da açıkça anlaşılacağı üzere, idarece tarh, ikmalen ve re'sen vergi tarhının yapılmadığı durumlarda gündeme gelir. İdarece tarhta mükellefler kanununun öngördüğü bazı görevleri yerine getirmedikleri için tarhiyatın yapılmasına engel olmaktadır. Örneğin, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun⁸⁵ 32'nci maddesine göre verilen ek süre içerisinde mükellef beyannamesini vermezse verginin idarece tarhı söz konusu olur.⁸⁶ Bu tarhiyat türünü diğerlerinden ayıran temel nokta, beyan esasının uygulanmadığı durumlarda gerçekleştirilmesidir.⁸⁷

3.1.2. İzaha Davet Sonucunda Mükellefin Verdiği Beyanname Üzerinden Gerçekleştirilen Tarhiyatın Türü Sorunsalı

İzaha davet sonucunda gerçekleşecek olan tarhiyatın türü, özellikle adli ve idari başvuru yollarının belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Bu tespitte önem arz eden husus, gerçekleştirilecek tarhiyatın olağan veya olağanüstü tarhiyat olmasıdır. Biz yine de olağanüstü tarhiyat yöntemlerinden biri olan idarece tarhiyatın gerçekleşmeyeceğini, zira bu tarhiyatın ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmayan durumlarda söz konusu olacağını belirtmek isteriz.

⁸⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 100-101.

⁸⁵ 11.8.1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁶ Kaneti **a.g.e.**, s. 111 vd.; Karakoç, **a.g.e.**, s. 194 vd. Kırbaş, **a.g.e.**, s. 113-114.

⁸⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 101.

Öncelikle ikmalen tarhiyatın VUK'un 29'uncu maddesinde yapılan tanımından yola çıkıldığında, İzaha Davet neticesinde gerçekleştirilen tarhiyat usulüne ikmalen tarhiyat diyebilmek için, hem tarhiyatın idarece gerçekleştirilmesi hem de öncesinde her ne şekilde olursa olsun bir tarhiyat yapılması gerekmektedir. Ancak İzaha Davet kapsamında verilen beyannameler öncesinde tarhiyat yapıldığı kesin olarak söylenememektedir. Bunun yanı sıra VUK'un 370'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (2) numaralı bendinin son cümlesinde, vergi aslının %20'si tutarında vergi ziyai cezası kesilmesinin hem vergi incelemesi yapılmasına hem de tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmeyeceği öngörülmüştür. Bu konuda, hükümdeki açık ifadelerle, izaha davet üzerine yapılan tarhiyatın ikmalen tarhiyat olmadığının vurgulandığı yönündeki görüşe⁸⁸ biz de iştirak etmekteyiz. Hatta görüşümüzü kuvvetlendiren bir diğer husus da ikmalen tarhiyatın tanımında yer alan defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere dayanılarak verginin tarh edileceği yönündeki ifadelerdir. İzaha Davette ise tarhiyat mükellefin verdiği beyanname üzerinden yapılmaktadır. Dolayısıyla, daha sonrasında idarenin vergi incelemesine başvurması halinde, defter ve belgeler de güvenilirse, gerçekleştirilen tarhiyatın ikmalen olduğu söylenebilecektir. Ancak İzaha Davet sürecinde, ikmalen tarhiyat yapılamayacağı kanaatindeyiz.

Yapılan tarhiyatın re'sen tarhiyat olup olmadığı konusunda ise yapılan çalışmalarda görüş farklılıkları bulunduğu görülmektedir. *Candan*'a göre, süresinde beyannamesini vermeyen mükellefin beyannamesini vermesi veya eksik/hatalı verdiği beyannamesini tamamlaması/düzeltilmesi üzerine yapılan tarhiyat beyannameye dayalı tarhiyat gibi gözüксе dahi, aslında VUK'un 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında öngörülen re'sen tarhiyat sebebinin söz konusu olduğu, ayrıca izaha davet edilen mükellefin verdiği beyanname üzerinden yapılan tarhiyata ilişkin özel bir tarhiyat usulü olarak öngörülmemesi sebebiyle burada yapılan tarhiyatın re'sen olmak zorunda olduğunun kabulü gerekmektedir.⁸⁹ *Rençber*

⁸⁸ Rençber, **a.g.m.**, s. 143.

⁸⁹ *Candan*, **a.g.m.** Mükellefin beyannamesini yasal süresi geçtikten sonra ancak re'sen tarh işlemi gerçekleşmeden önce vermesi durumunda, idare mükellefin beyanı üzerinden tarh işlemine girişmiş olsa da yapılan tarhiyatın re'sen olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Kaneti, **a.g.e.**, s. 125.

ise, VUK'un 30'uncu maddesinde yapılan re'sen tarhiyatın tanımından yola çıkarak, ilgili maddede matrahın kim tarafından belirlenmesi gerektiğinin açıkça belirtildiği, dolayısıyla matrahın idare tarafından kendisi, inceleme elemanı veya takdir komisyonu vasıtasıyla belirlenmediği sürece re'sen tarhiyattan söz edilemeyeceği kanaatini taşımaktadır. Bu bağlamda mükellefin, pişmanlık ve ıslahta olduğu gibi, eksik ödediği vergisini kendiliğinden tahakkuk ettirdiği görüşündedir.⁹⁰

Vergi ziyai cezasının sadece olağanüstü tarhiyatlarda olabileceği düşünüldüğünde burada re'sen tarhiyat olduğunu söylenebilir. Bunun yanı sıra VUK'un 30'uncu maddesinde yapılan re'sen tarhiyat tanımıyla, tespitimizin çelişkili olduğu düşünülebilir. Zira maddede re'sen tarhiyatın, takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerce düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden gerçekleştirileceği düzenlenmiştir.

Kanaatimizce; izaha davet sonrasında verilecek beyannamelere ilişkin gerçekleşen cezalı tarhiyat üzerinden, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulması neticesinde uygulamada sıklıkla görüleceği üzere, vergi ziyai cezası kaldırılarak doğrudan vergi aslına gidilmesi durumu, izaha davet sonrasında verilecek beyannameler üzerinden gerçekleştirilecek tarhiyatı beyana dayalı tarhiyata yaklaştırsa da VUK'un 30'uncu maddesinde belirtilen ve süresi geçtikten sonra verilen beyanname üzerinden gerçekleştirilen tarhiyatın re'sen tarhiyat olacağına ilişkin düzenleme karşısında, söz konusu iki durumun birbiriyle çeliştiği görülmektedir.

Ayrıca, VUK'un 30'uncu maddesinde re'sen tarhiyatın, takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerce düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden gerçekleştirileceği düzenlenmiştir. Ancak VUK'un 370'inci maddesi uyarınca mükellefin izaha davet edilebilmesi için nezdinde vergi incelemesi başlatılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin gerçekleştirilmemiş olması gerekmektedir. Buna rağmen, VUK'un 341'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, vergi

⁹⁰ Rençber, **a.g.m.**, s. 143.

ziyayı cezasının yükümlünün vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi sebebiyle kesileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla beyanname yoluyla tarhiyat aşamasında henüz bu kapsamda ele alınabilecek bir durumun olmadığı gerçeğinin yanı sıra, VUK'un 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasının⁹¹ açık hükmü karşısında ve 482 Sıra No.lu Tebliğ'in 7.3'üncü maddesinde izaha davet sonrasında gerçekleştirilen tarhiyata ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerine başvurulabileceğine dair düzenleme ile birlikte; VUK'un ek 1'inci maddesi uyarınca tarhiyat sonrası uzlaşmaya yalnızca olağanüstü tarhiyat gerçekleştirilmesi durumunda gidilebileceği göz önünde bulundurularak, izaha davet sonrası gerçekleştirilen tarhiyatın türüne ilişkin tartışmada re'sen tarhiyatı üstün tutmaktayız.

3.2. İzaha Davetin Denetim Yolu Olup Olmadığı Sorunsalı ve Denetim Yolları ile Olan İlişkisi

VUK'ta vergi idaresinin mükellefi denetleme yolları yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olarak düzenlenmiş olup⁹² çalışmanın asıl konusundan uzaklaşmamak için söz konusu bu denetim yollarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapmayacak ve bu denetim yollarını ana hatlarıyla tanımlamakla yetineceğiz.

3.2.1. Yoklama ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması

Yoklama VUK'un 127'nci ve devamındaki maddelerinde düzenlenmiştir. Yoklamanın amacı anılan maddede, mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olarak belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle, yoklama vasıtasıyla mükellefin faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dâhilinde yapıp

⁹¹ Anılan fıkra hükmü; “*Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.*” şeklindedir.

⁹² Kaneti, **a.g.e.**, s. 165; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 165; Oktar, **a.g.e.**, s. 227 vd.; Karakoç, **a.g.e.**, s. 238; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 107; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 98; İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1987, s. 16. Kırbaş, bunları vergi idaresinin bilgi edinme yolları olarak saymaktadır, Kırbaş, **a.g.e.**, s. 155. Buna karşın, Öncel/Kumrulu/Çağan ise bunlara, “*takdir komisyonlarınca vergi saptanması*” ve “*İzaha Davet*”i de ekleyerek, “*vergi tarihinde ön işlemler*” olarak nitelemektedir. Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 101 vd.

yapmadığı, vergi kanunlarında kendisine yüklenen, belge ve kayıt düzenine ilişkin ödev ve sorumlulukları yerine getirip getirilmediği araştırılmaktadır.⁹³

Yukarıda belirttiğimiz üzere, yoklamada idarenin maddi vakaları tespit etmeye çalıştığı söylenebilir. Aynı karakteristik özelliğin İzaha Davet kurumunda da bulunduğunu ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda yoklama işlemi sırasında idarenin yaptığı tespitler, İzaha Davet kurumunun uygulanmasını sağlamaktadır. İzaha Davette, yoklama ile bulunması gereken maddi vakalara bağlanacak bir sonucun olup olmadığı tespit edilmektedir. Bunun yanı sıra yoklama ile maddi vakanın tespitinin mümkün olmadığı ya da yapılan tespitlerin yetersiz kalabildiği durumlarda ortaya çıkacak olan ihtiyaç, inceleme ile giderilmektedir.

Yoklama ve İzaha Davet kurumu arasında, idari işlemlerin geçişliliği söz konusu olmaktadır. Bu durumu bir örnek ile ifade etmek gerekirse; yoklama yapmakla yetkili kişiler, 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun⁹⁴ kapsamında, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını; bu cihazları, belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmekle yetkili kılınmışlardır. Yeni nesil ödeme cihazı adı verilen cihazları kullanmakla zorunlu mükellef grubu da anılan Kanun kapsamına girenlerdir.⁹⁵ Yine 482 Sıra No.lu Tebliğ uyarınca; banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgiler doğrultusunda, kredi kartı satış cihazı kullanan mükellefler hakkında, yaptıkları satış tutarları ile beyan ettikleri KDV tutarının karşılaştırılması sonucunda, bu kişilerin satış tutarlarını düşük göstererek vergi ziyana sebep olduklarına ilişkin ön tespit yapılması halinde ilgili mükellefler izaha davet edilebilmektedirler. Yoklamayı yapan memurun İzah Değerlendirme

⁹³ Kaneti, **a.g.e.**, s. 165; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 102; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 165; Karakoç, **a.g.e.**, s. 239; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 155; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 106; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 101; Çağlar, **a.g.e.**, s. 184; Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1994, s. 19; Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Vergi Usul Kanunu**, Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 2005, s. 186-187; Söyler, **a.g.e.**, s. 16; Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 2. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007, s. 109; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 9. bs., Bursa, Dora Yayıncılık, 2016, s. 268.

⁹⁴ 15.12.1984 tarihli ve 18606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz.: **Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/YNOKC_yazilar/ynokc_sorular.pdf, 06.01.2018.

Komisyonuna bu bilgiyi aktarması halinde, mükellefin yapılacak ön tespit doğrultusunda izaha davet edileceği düşünüldüğünde, yoklamanın İzaha Davet kurumunun uygulanması bakımından bir “araç” konumunda olduğunu söylenebilir.

3.2.2. Vergi İncelemesi ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması

Vergi incelemesi, yapılan beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek amacıyla yükümlünün defterleri, belgeleri ve envanteri üzerinde derinlemesine yapılan bir araştırmadır.⁹⁶ Vergilendirme esas olarak beyana dayalı gerçekleştiğinden, vergi incelemesinin etkin olması, sistemin sağlıklı biçimde işleyebilmesi için şarttır.⁹⁷ Vergi incelemesinin amacı, VUK’un 134’üncü maddesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak ifade edilmiştir.

İzaha Davet kurumunu düzenleyen VUK’un 370’inci maddesinde yer alan hükümde, haklarında vergi ziyana sebebiyet verilmiş olabileceğine dair ön tespit yapılmış mükelleflerin izaha davet edilebileceği belirtilmekte ancak bunun için vergi incelemesine başlanılmamış olunması şart koşulmaktadır. Diğer bir ifadeyle, nezdinde vergi incelemesi başlatılan kişinin izaha davet edilmesi mümkün değildir.

Her ne kadar VUK’un 370’inci maddesinde mükellef nezdinde inceleme başlatılmasının İzaha Davet kurumunun uygulanmasına engel olacağı ifade edilse de, bu durum vergi incelemesi ile İzaha Davetin kuramsal bazda birbirinden farklı olduğunu değil, tam tersine birbirine çok yakın çalışmalar olduğunu gösterir. Bir diğer anlatımla, vergi incelemesi ile İzaha Davet vasıtasıyla sürdürülen idari çalışmanın özü birbirine o kadar yakındır ki, birinin yapılması diğerinin yapılmasını imkânsız kılar. Bu sebeple kanun koyucu mükerrer bir çalışmanın yapılmasının önüne geçerek bu şekilde menfi bir bağ oluşturmaktadır. Özellikle inceleme

⁹⁶ Şeker, **a.g.e.**, s. 35; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 102; Karakoç, **a.g.e.**, s. 242; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 167; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 158.; Söyler, **a.g.e.**, s. 16; Tekin/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 116; Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2015, s. 531; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2016, s. 449.

VUK’un gerekçesi için bkz.: **Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi** (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf, 15.05.2019.

⁹⁷ Kaneti, **a.g.e.**, s. 169; Şeker, **a.g.e.**, s. 35; Tekin/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 144-145; Arslan, **a.g.e.**, s. 273.

aşamasında tutulan tutanaklara mükellef tarafından eklenen yorum, görüş ve bilgilerle İzaha Davet sürecinde, komisyon önünde yapılan açıklamalar arasında bir fark olduğunu söylemek güçtür.

VUK'un 370'inci maddesi uyarınca, izaha davet yazısını tebliğ alan mükellefin 15 gün içerisinde izahta bulunması ve bunun sonucunda İzah Değerlendirme Komisyonunun verginin ziyaa uğramadığına karar vermesi üzerine mükellefin söz konusu tespitle ilgili vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleşmemektedir. Bu durum daha sonra mükellefin aynı dönemle ilgili incelemeye tabi tutulmasını engellemektedir. Ancak mükellef bu tespitle ilgili sınırlı incelemeye tabi tutulamamakta ve tam inceleme yapılması halinde bu hususun incelemenin kapsamı dışında tutulması gerekmektedir.⁹⁸ Diğer bir ifadeyle, verginin ziyaa uğramadığına dair izahı kabul edilen mükellef bakımından, İzaha Davetin sebebini oluşturan hususun vergi incelemesinin kapsamını daraltan bir sebep olduğu söylenebilir.

Yine idari işlemlerin geçişliliği bağlamında yoklama, inceleme ve İzaha Davet kurumunun uygulamada nasıl iç içe geçeceğini ifade etmek için şu örnek verilebilir: Yoklama kurumunun esasında İzaha Davet hususunda ön tespiti yapmakla görevlendirilmiş olan İzah Değerlendirme Komisyonuna yardımcı bir kurum mahiyetinde olduğunu belirtmiştik. Örneğin, VUK'un 128'inci maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yoklama yapabilecekleri öngörülmüştür. Aynı zamanda 482 Sıra No.lu Tebliğ'in "*Ön Tespit*" başlıklı 3'üncü maddesinde, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınanların doğrudan veya dolaylı olarak elde ettikleri belge, bilgi veya bulguları İzah Değerlendirme Komisyonuna aktaracağı ve bunun neticesinde Komisyon tarafından vergi ziyaına ilişkin emare bulunduğu takdirde mükellefi izaha davet edebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, yoklama yapan memurların vergi incelemesi yapma yetkileri nedeniyle aynı zamanda mükelleflerin izaha davet edilmelerini sağlayabileceği ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle, yoklama yapan memurlar, vergi incelemesi yapmaya yetkili olmaları sebebiyle, elde ettikleri bilgiler doğrultusunda

⁹⁸ Rençber, **a.g.m.**, s. 140.

İzaha Davet Komisyonunu ön tespiti gerçekleştirmeye yönelik harekete geçirebilecektir.

Öte yandan yoklama - İzaha Davet - vergi incelemesi kurumları arasındaki ilişkiye de değinmek gerekmektedir. Vergi incelemesi ile İzaha Davet kurumları arasındaki bağ göz önüne alındığından öncelikli olarak ifade edilmesi gereken husus, VUK'un 370'inci maddesi uyarınca nezdinde vergi incelemesi başlatılmış mükellefin izaha davet edilmesinin mümkün olmadığıdır. İnceleme esnasında tutanak altına alınan mükellef açıklamaları ile İzaha Davet kapsamında bilgiler birbirine benzemektedir ve bu durum inceleme ile İzaha Davetin benzeştiği yönlerden bir tanesidir. Yoklama ile İzaha Davet arasında özellikle maddi vakıaları tespit etme bakımından bir ilişki bulunduğunu söylemek mümkündür. Esasen bu üç kurum arasındaki ilişki, idari işlemlerin geçişliliğini göz önünde bulundurarak şu şekilde ifade edilebilir: Yoklama sırasında yapılan tespitler İzaha Davet kurumunu harekete geçirecektir. Ancak İzaha Davetin yetersiz kaldığı ya da İzaha Davet kapsamına alınmayan konularla ilgili tespit yapıldığı takdirde, söz konusu ihtiyaç inceleme kurumunun işletilmesiyle birlikte giderilmeye çalışılacaktır.

VUK'un 370'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca, mükellefin izahata bulunduğu tarihten itibaren hiç vermediği beyannamelerini vermesi, eksik veya yanlış yaptığı vergi beyanını tamamlaması veya düzeltmesi ve ödeme süresini geçirdiği vergilerin, ödemeyi geciktirdiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK)⁹⁹ 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödemesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.¹⁰⁰ Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın

⁹⁹ 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında "AATUHK" olarak kısaltılacaktır.

¹⁰⁰ Maddede düzenlenen "gecikme zammı" tabirinin tahsilat aşamasına özgü bir kurum olması nedeniyle yanlış olduğu, bunun yerine "gecikme faizi" ibaresi kullanılması gerektiğine ilişkin bkz.: Özgür Biyan, "İzaha Davet' Müessesesinin Detayları Belirlendi", 01.08.2017. (Çevrimiçi) <http://www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesesinin-detaylari-belirlendi/>, 07.08.2019; Doğrusöz, **a.g.m.** Bizim bu görüşe iştirak etmemiz pek mümkün gözükmemektedir. Kanaatimizce, burada İzaha Davet kurumuna özgü bir ek ödeme söz konusudur. Bu sebeple, illaki bir düzenleme yapılacaksa, "izah zammı" tabirinin kullanılması yerinde olacaktır. Güncel gecikme zammı,

ikmaline engel teşkil etmez. Dolayısıyla, İzaha Davetin yeterli bulunmadığı bu durumların vergi incelemesi yapılmasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

482 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.2.2'nci maddesine göre, mükellefin izaha davet yazısına rağmen herhangi bir şekilde izahta bulunmaması durumunda, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevki gerekmektedir.

Anılan Tebliğ'in 7.1'inci maddesinde, izaha davet edilme şartlarını haiz olmamasına rağmen izaha davet edilen mükelleflere, şayet bu durumun fark edilmesi anında henüz vergi incelemesine başlanılmadıysa, ziyaa uğratılan vergi üzerinden VUK'un 344'üncü maddesi uyarınca %50 oranında vergi ziyai cezası kesilmesi öngörülmüştür.¹⁰¹ Ancak bu hükmün uygulanabilmesi için, mükellefin İzaha Davet kurumundan faydalanmak amacıyla beyannamesini vermiş olması şart koşulmuştur.

Bu noktada değinilmesi gereken bir husus daha bulunmaktadır. 27.4.2017 tarihinde "*Vergi Denetim Kurulu 2017/1 sayılı İç Genelgesi*" yürürlüğe girmiştir. Genelgede "*Vergi incelemelerinin ve inceleme sonrasındaki idari işlemlerin süresinde tamamlanabilmesi amacıyla, iade talepleri ile adli makamlardan gelen inceleme talepleri ve tarh zamanaşımının son yılının Haziran ayından sonra kayıtlara intikal eden ihbar ikramiyesi talepli ihbarlar hariç olmak üzere, tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemelerine ilişkin görevlendirmeler en geç içinde bulunulan yılın Haziran ayı sonuna kadar yapılacaktır.*" şeklinde bir hüküm bulunmaktadır.¹⁰² Bu hükmün idarenin iç işleyişiyle ilgili olduğu ve dolayısıyla idarenin takdir yetkisi bulunduğu ifade edilmektedir.¹⁰³ Yani normal şartlarda 31 Aralık'ta dolacak olan tarh zamanaşımı süresi fiilen 30 Haziran'a çekilmiş bulunmaktadır. Bu bağlamda, izaha davet edilip izahta bulunmayan veya

02.10.2019 tarihli ve 30906 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 01.10.2019 tarihli ve 1592 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile aylık %2 olarak düzenlenmiştir.

¹⁰¹ VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan hüküm; "*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*" şeklindedir.

¹⁰² Vergi ihbarları ve ihbar ikramiyesine ilişkin bkz.: Ayşe Gezer Baştuğ, "Vergi İhbarları ve İhbar İkramiyesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 307, Nisan 2014, s. 77-85.

¹⁰³ Bumin Doğrusöz, "Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen", **Dünya Gazetesi**, 25.05.2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemelerinde-yeni-duzen/364243>, 27.03.2019.

izahı reddedilen mükellefin bu tarihten sonra, idarenin takdir yetkisinde olmakla birlikte, incelemeye sevk edilmesinin herhangi bir anlamı kalmamaktadır.

Anılan İç Genelge ile gelen ve konumuzu ilgilendiren bir diğer hüküm; “*Tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemeleri, raporun en geç, içinde bulunulan yılın ekim ayının son gününe kadar vergi dairesi kayıtlarına girmesi sağlanacak şekilde, incelemeye başlanılan birim bünyesinde tamamlanacaktır. Diğer taraftan ilgili birimlerde başlanılan ve o yılın sonu itibarıyla tarh zamanaşımına uğrayacak dönemlere ilişkin vergi incelemeleriyle ilgili olarak takdire sevk işlemi de yapılmayacaktır.*”¹⁰⁴ şeklinde kaleme alınmıştır. Bu hüküm de yukarıda açıkladığımız gibi mükellefin belirli bir süre geçtikten sonra, diğer bir ifadeyle zamanaşımı süresinin dolmasına kısa bir süre kala, izaha davet edilmesine engel teşkil edebilecektir.

Söz konusu İç Genelge’ye dayanılarak verilen talimatlar kanunsuz emre yaklaşan nitelikte hukuka aykırılık sebebi olacak ve kişisel sorumluluğu söz konusu edebilecektir. Zira VUK’un 114’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren 5 yıl içerisinde zamanaşımına uğrayacağına ilişkin açık hükmü karşısında, idarenin iç genelge ile verginin esas unsuru olan zamanaşımına yönelik belirleme yapılamayacaktır. Bu durum verginin yasallığı ilkesi ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil edebilecektir. Düzenlemenin taşıdığı bir diğer anlam ise ihbar ikramiyesinin devletin alacağından daha önemli görüldüğüdür. Bu durumun kamu vicdanını zedeleme ihtimali de göz ardı edilmemelidir.

Bunun yanı sıra İç Genelge’ye dayanılarak yapılan işlemler karşısında mükellefler eşit olmayan muamelelere tabi tutulabilecektir. İç Genelge uyarınca idarenin belirlediği sürenin geçtiği ancak Kanun’da belirlenen zamanaşımı süresinin henüz dolmadığı durumlarda, uygulamada tamamen aynı durumda olan bazı

¹⁰⁴ **A.e.**, *Doğrusöz*; burada aynı zamanda inceleme elemanlarının zamanaşımı süresinin dolmasına çok kısa bir zaman kala mükellefi takdir komisyonuna sevk ederek zamanaşımı hükümlerinin idare tarafından dolanılmaya çalışıldığının ve böylece idarenin yargıda kaybettiği davaları ortadan kaldıracak bir düzenleme getirilmiş olduğunu ifade etmiştir.

mükellefler izaha davet edilebilecekken bazıları edilmeyebileceklerdir. Bu durum eşit işlem ilkesi özelinde, adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet verebilecektir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda, özellikle İzaha Davet kurumunun getiriliş amacına uygun olması sebebiyle, İzaha Davetin vergi incelemesinin ön şartı olarak düzenlenmesinin uygun olacağı akla gelebilir. Böylesi bir durum, hem idarenin ve mükellefin hem de yargının faydasına olacaktır. Mükellef, incelemenin getirdiği baskıdan uzak kalacak, idare gereksiz iş yükü ve zaman kaybından kurtulacak, yargının bakmak durumunda olduğu dosya sayısında azalma meydana gelecektir. Öte yandan bu durumun menfi bir sonucu olacaktır. İzaha Davetin, vergi incelemesinin ön şartı olarak düzenlenmesi durumunda, mevcut iş yükü de göz önünde bulundurulduğunda, kanımızca İzaha Davet sonucu beyanname veren mükellef hiç incelenmeyecektir. Böylece, izaha davet edilen mükellefin ödemesi gereken vergi, sadece onun beyanı üzerinden tarh edilecek, bunun yanında yüzde %20 vergi ziyai cezası uygulanacaktır. İnceleme yapılmasıyla birlikte gerçek matrah üzerinden vergi tarh edilseydi hazineye intikal eden gelir daha yüksek miktarda olacaktı ve vergi ziyai cezası vergi aslının bir katı, kaçakçılık suçlarının işlendiğine ilişkin bir tespit yapılması halinde ise üç katı tutarında kesilebilecekti. Dolayısıyla Türk vergi sistemini ayakta tutan esas kurum olduğunu düşündüğümüz vergi incelemesinin önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Kanaatimizce, İzaha Daveti vergi incelemesinin ön şartı olarak düzenleyerek, vergi incelemesinin uygulama alanını kısıtlamaktan ziyade, vergi incelemesinin yapılmasını kolaylaştıracak düzenlemelere ihtiyaç vardır.

3.2.3. Arama ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması

Genel kural, vergi incelemesi sırasında defter, belge ve kayıtların mükelleften istenmesidir. Bunun sonucunda mükellef veya vergi sorumlusunun kendi rızası ile defter, belge ve kayıtları inceleme elemanına vermesi gerekir. Aksi takdirde, istisnai olarak bunlara el konulması söz konusu olabilmektedir. İşte bu gibi durumlarda “arama” faaliyeti gerçekleştirilmektedir. Hakkında yapılan ihbar ve incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması durumunda, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların

üzerinde yapılan araştırma faaliyetine arama denir.¹⁰⁵ Aramanın niteliğinin ceza hukuku anlamında bir koruma faaliyeti olduğu da belirtilmektedir.¹⁰⁶

Maddede, arama yapılabilmesi için iki durumun varlığı öngörülmüştür. Bunları, İzaha Davet kurumuna ilişkin öngörülen hükümlerle karşılaştırmalı olarak incelemek gerekmektedir.

Öncelikle arama yapılabilmesi için, mükellefin vergi kaçırdığına dair bir ihbarın yapılmış olması gerekmektedir. Burada ihbar ile kastedilen, hukuka uymayan bir durumun, bu durumu bilen bir kişi tarafından yetkili makamlara bildirmesidir.¹⁰⁷ Arama yapılabilecek ikinci durum, mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin, yapılan vergi incelemesi dolayısıyla emareler bulunmasıdır.¹⁰⁸ Örnek vermek gerekirse, inceleme yapılırken mükellefin ikinci bir defterinin bulunması hali, vergi kaçırıldığına dair emare teşkil eder.¹⁰⁹ VUK'un 142'nci maddesinin 2'nci fıkrasında bunlara ek olarak iki şart daha öngörülmüştür. Bunlar, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, somut olayda aramaya başvurulmasına ilişkin gördükleri lüzum üzerine gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh ceza hâkiminden arama kararı vermesini istemesi ve sulh ceza hâkiminin, arama yapılmasına karar vermesidir.

İzaha Davet uygulamasında ise, VUK'un 370'inci maddesi uyarınca mükellefin izaha davet edilebilmesi için, vergi incelenmesine başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce mükellefin vergiyi ziyaa uğrattığına dair emareler hakkında yetkili merciler tarafından ön tespit yapılana kadar ihbarda bulunulmamış olması şarttır. Dolayısıyla yapılan ön tespitlerle alakalı olarak, ön tespit yapılmadan önce hakkında ihbar bulunan mükellef izaha davet edilemeyecektir. Ancak ön tespitle ilgisi bulunmayan ihbarların, İzaha Davete engel

¹⁰⁵ Kaneti, **a.g.e.**, s. 173; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 103; Karakoç, **a.g.e.**, s. 248; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 171; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 161.

¹⁰⁶ Kaşıkçı, aramanın bir denetim faaliyetinden ziyade bir koruma önlemi olduğunu ifade etmektedir. Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 34-35.

¹⁰⁷ Uysal/Eroğlu, **a.g.e.**, s. 197.

¹⁰⁸ "Vergi kaçırıldığı" ifadesi ile kastedilen husus, VUK'ta düzenlenen suçlar ile vergisel kabahatlerdir. Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 19.

¹⁰⁹ **A.y.**

teşkil edecek bir durumu bulunmamaktadır.¹¹⁰ İhbar üzerine yapılan aramada, ihbar sabit olmazsa mükellefin izaha davet edilmesi mümkündür. Ayrıca, diğer koşul olan incelemeye başlanılmış olmasından, VUK'un 142'nci maddesinde geçen “*yapılan incelemeler dolayısıyla*” ibaresi sebebiyle, yürütülen yani başlanılmış bir incelemenin anlaşılması gerekmektedir.¹¹¹ Bu durumda da izaha daveti engelleyen, incelemeye başlanılmış olması hali mevcut olacağından, mükellefin izaha davet edilebilmesi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, aramaya başvurulabilmesi VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçları ile vergisel kabahatler bakımından mümkün iken, İzaha davet kurumuna sadece sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin kaçakçılık suçu ile 482 Sıra No.lu Tebliğ'de belirlenen diğer konular bakımından başvurulabilmektedir. Yani, İzaha Davetin kapsamı, aramaya nispeten dardır. Nihayet, aramanın uygulanabilmesi için sulh ceza hâkiminden arama kararı alınması bir zorunluluk olarak düzenlenmişken, İzaha Davet bakımından böyle bir zorunluluk hali söz konusu olmamaktadır. Sonuç olarak, arama kurumu ile İzaha Davet kurumu arasında menfi bir bağ olduğu söylenebilir.

3.2.4. Bilgi Toplama ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması

Türk vergi sisteminde olağan tarh usulü beyannameye dayanan tarh olduğundan, idare bu beyanların doğruluğunu denetleyebilmek için bilgi toplamaya ihtiyaç duyabilir. Bunun yanında, idarenin mükellefleri denetleme yolları arasında etkili şekilde değerlendirilebilecek olan vergi incelemesi, bilgi toplama faaliyeti çerçevesinde elde edilen bilgilere dayanılarak yapılmaktadır.¹¹² Bu noktada,

¹¹⁰ 482 Sıra No.lu Tebliğ'in “*ihbarda bulunulmamış olması*” başlıklı 3.1.2'nci maddesi; “*Maddede bahsi geçen “ihbarda bulunulmamış olması”, yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar bulunulmamış olmasını ifade eder. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükellefler bu konuyla ilgili olarak izaha davet edilmeyecek, ön tespitle ilgili bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.*” şeklindedir.

¹¹¹ Kaçıkçı, **a.g.e.**, s. 107.

Bu noktada, “işe başlama” ve “incelemeye başlama” kavramlarının birbirine karıştırılmaması gerektiğini ifade etmekte yarar görüyoruz. 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7'nci maddesinde işe başlama kavramı, incelemeye başlanmadan önceki hazırlık evresini ifade etmektedir. Anılan Yönetmelik'in 9'uncu maddesinde ise incelemeye başlama kavramı düzenlenmiş ve incelemeye mükellef nezdinde “İncelemeye Başlama Tutanağının” düzenlenmesiyle başlanacağı belirtilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Kemal Serkan Keskin, “Yeni Düzenlemeler Işığında ‘İşe Başlama’ ve ‘İncelemeye Başlama’ Kavramları”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 157, Ekim 2012, s. 59-66.

¹¹² Kaneti, **a.g.e.**, s. 175; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 172-173; Uysal/Eroğlu, **a.g.e.**, s. 203.

düşüncemiz, İzaha Davet kurumunun bazı durumlarda bilgi toplama ile aynı fonksiyonlara sahip olacağı yönündedir.

Bilgi istemeye yetkisi, 148'inci maddesinin 1'inci fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara verilmiştir. İzaha Davette ise, İzah Değerlendirme Komisyonuna bilgi verme yetkisi, 482 Sıra No.lu Tebliğ uyarınca vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınan kişilerdedir. Bu noktada, bilgi toplayan yetkililerin topladıkları bilgi doğrultusunda ilgili mükellefin izaha davet edilmesi hususunda İzah Değerlendirme Komisyonuna bilgi aktaracağı söylenebilir.

Bilgi vermek zorunda olanlar VUK'un 148'inci maddesinde, kamu idare ve müesseseleri, mükellef veya vergi sorumluları ile mükelleflerle muamelelerde bulunan diğer gerçek veya tüzel kişiler olarak belirlenmiştir.

Bu noktada yukarıda üç grup halinde sayılanlardan; Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yetkisine sahip kişiler tarafından bilgi istenilmesi halinde, kendisinden bilgi istenilen kişiler, bilgi vermek zorundadırlar. Bilgi vermekten kaçınılması durumunda hangi yaptırımların uygulanacağı ise VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenmiştir.¹¹³ Bahse konu hükme göre, bilgi

¹¹³ VUK'un mükerrer 355'inci maddesi; "Bu Kanunun 86,148,149,150,256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.600 TL) Türk Lirası,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (800 TL) Türk Lirası,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (400 TL) Türk Lirası, Özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 Türk lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 Türk lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

vermekten kaçınma halinde faile özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak İzaha Davet kurumunda, izaha davet edilenlerin bilgi verme (izahta bulunma) zorunluluğu yoktur.¹¹⁴ Ayrıca bilgi toplamada üçüncü kişilerden bilgi istenebilirken, İzaha Davette ön tespit kapsamında sadece mükellef veya sorumludan izah istenebilmektedir.¹¹⁵

Bilgi verme yükümlülüğünün İzaha Davet kurumu kapsamında idareye olan katkısı şu şekilde açıklanabilir: Ba-Bs¹¹⁶ bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi söz konusu olabilecektir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bir kişi veya kurumdan KDV hariç

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL (1.200.000)'yi geçemez.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır

Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.

*Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya 352 nci maddeye göre ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 352 nci madde uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”*şeklindedir.

¹¹⁴ Rençber, **a.g.m.**, s. 138; Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 7.

¹¹⁵ Rençber, **a.g.m.**, s. 138.

¹¹⁶ Form Ba, mal ve hizmet alışlarına ilişkin bildirim formunu ifade ederken; Form Bs, mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formunu ifade etmektedir. Ba-Bs formları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: **Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/babsbildirimi.pdf, 07.06.2019.

5.000 TL üzerindeki mal ve hizmet alışlarını bu formlar vasıtasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirmeleri gerekmektedir.¹¹⁷ Yine kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükellefler izaha davet edilirken, banka veya benzeri finans kuruluşlarından alınan bilgilerden faydalanılmaktadır. Benzer şekilde gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükelleflerin izaha davet edilmeleri mümkündür. Bu örnekler çerçevesinde, İzaha Davet sürecinin başlatılabilmesi için gerekli olan ön tespitlerin aslında çoğu zaman bilgi toplama faaliyeti vasıtasıyla gerçekleştirildiğini, dolayısıyla bilgi toplamanın İzaha Davet kurumuna bu anlamda hizmet ettiğini söylemek mümkün görünmektedir.

Bilgi toplama faaliyeti çerçevesinde elde edilen bilgi İzaha Davet kurumunun uygulanmasıyla daha anlamlı kılınmaktadır. İdare, harici kaynaklardan toplanan bilginin İzaha Davet kurumu vasıtasıyla doğruluğunu sınamakta, bilgiyi pekiştirmekte ve ona hukuksal düzlemde anlam kazandırmaktadır. Bu durumda bilgi toplama, İzaha Davetin bir alt düzenlemesi görünümü taşımaktadır. Öte yandan kuramsal olarak paylaştığımız bu tespitlerden yola çıkıp İzaha Davet ile bilgi toplamanın aynı hukuki işlemler olduğu sonucuna ulaştığımız söylenemez. Diğer bir ifadeyle bilgi toplama ile İzaha Davetin tabi olduğu hukuki esaslar birbirinden farklıdır. Ancak bilgi toplama ile İzaha Davetin hukuk mantığı bizim anlayışımıza göre örtüşmektedir.

İki kurum arasında temel fark, bilgi toplamanın icrai bir sonuç doğurmaması ve bilgi toplama faaliyeti sonucunda mükellefin herhangi bir dava açma şansı bulunmamasıdır. Buna karşılık İzaha Davet kurumunda özellikle izahın reddi işlemi başlı başına icrai sonuç doğurabilecek bir işlem olup, buna karşı dava açılması mümkündür.

¹¹⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek a.g.e., s. 174.

Son olarak, kanaatimiz, her ne kadar susma hakkı kapsamında tartışmaya¹¹⁸ açık olsa da, İzaha Davet edilen mükellefin herhangi bir izahta bulunmaması durumunda VUK'un mükerrer 355'inci maddesi hükmüne benzer, yani vergisel kabahat olarak düzenlenmesinin kurumun mükellef gözünde saygınlığını ve ciddiyetini artırmakla birlikte uygulanışını da kolaylaştıracağı yönündedir.

3.3. İzaha Davet Kurumunun İdari Çözüm Yolu Olup Olmadığı Sorunsalı ve İdari Çözüm Yolları ile Olan İlişkisi

Türk vergi hukukunda idari çözüm yollarının esas işlevi, vergi uyuşmazlıklarının mahkeme aşamasına gelmeksizin, yükümlü ile vergi idaresi arasında anlaşarak veya idari denetim ilkeleri çerçevesinde, çeşitli yöntemler vasıtasıyla çözüme ulaştırılmasıdır. Bu sebeple idari çözüm yollarına barışçıl çözüm yolları da denilmektedir.¹¹⁹ VUK'ta düzenlenen idari çözüm yolları uzlaşma, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah ve cezalarda indirim olarak sıralanabilir. Bu başlık altında, söz konusu dört kurum ile İzaha Davetin benzer ve farklı yönlerini incelenecektir.

3.3.1. Uzlaşma ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması

Uzlaşma kavramı, kısaca, belli miktardaki vergi tarhiyatı ve kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün karşılıklı anlaşmaları olarak tanımlanabilir.¹²⁰ Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına gelmeden çözümlenmesini sağlamakta, vergi idaresi ile vergi yargısının iş yükünü azaltmaktadır.¹²¹ Zaten kurumun kabulünün temel amacı, vergi alacağının giriş

¹¹⁸ Bilgi toplama ile defter ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle işlenen gizleme suçuna ilişkin değerlendirme için bkz.: Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, S. 1, 2013, s. 29-40.

¹¹⁹ Kaneti, **a.g.e.**, s. 263; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 176; Karakoç, **a.g.e.**, s. 544; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 282; Bayraklı, **a.g.e.**, s. 233.

¹²⁰ Kaneti, **a.g.e.**, s. 263; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 174; Karakoç, **a.g.e.**, s. 545; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 193; Oktar, **a.g.e.**, s. 167.

¹²¹ Kaneti, **a.g.e.**, s. 263; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 174; Karakoç, **a.g.e.**, s. 545; Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s. 227.

süresini kısaltmaktır.¹²² Bu bağlamda, sistemi yozlaştırdığını düşündüğümüz uzlaşma kurumunun Anayasal ilkelere aykırılığı çalışmamızın dışında tutulacaktır.¹²³

Mevzuatta vazgeçilecek vergi ve ceza oranı hakkında herhangi bir düzenleme bulunmayan¹²⁴ uzlaşma kurumu, VUK'un ek 1 ila 12'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki ayrı uygulama çerçevesinde yürütülebilmektedir. VUK'un ek 11'inci maddesinde düzenlenene tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelemesine başlanılmış mükelleflerin, tarhiyat gerçekleşene kadar başvurabilecekleri bir yoldur.

Madde hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere, bir uyuşmazlık hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun uygulanabilmesi için, uyuşmazlığın henüz tamamlanmamış da olsa bir vergi incelemesine dayandırılması gerekmektedir.¹²⁵ İzaha Davette ise VUK'un 370'inci maddesinin ilk fıkrasında, vergi incelemesine başlanılmamış olması şart koşulmuştur. Dolayısıyla, mükellefin izaha davet edilmesi üzerine artık tarhiyat öncesi uzlaşmanın gündeme gelmesi söz konusu olmayacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, hem mükellef tarafından talep edilebilir hem de gerekli görüldüğü takdirde inceleme elemanının daveti üzerine gerçekleşebilir. Ancak izaha davet idarece yapılır. Bu noktada belirtmek isteriz ki, tarhiyat öncesi uzlaşma her ne kadar şeklen mükellef talep ediyor gibi gözükse de, özünde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında¹²⁶ yer alan düzenleme sebebiyle idare tarafından yapılabilmektedir. Bu sebeple İzaha Davet kurumu, tarhiyat öncesi uzlaşmadan o denli ayrı ele alınmamalıdır. Diğer bir ifadeyle idarenin burada da müspet eylemi bulunmaktadır.

¹²² Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 176; Oktar, **a.g.e.**, s. 167.

¹²³ Uzlaşma kurumunun Anayasa'da düzenlenen ilkelere aykırı olduğu durumlara ilişkin detaylı açıklamalar için bkz.: Güneş, **a.g.e.**, s. 204-208.

¹²⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 283.

¹²⁵ Kaneti, **a.g.e.**, s. 274; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 283.

¹²⁶ Hüküm, "Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir." şeklindedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, olağanüstü tarhiyat yöntemleri vasıtasıyla tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının miktarları, kaçakçılık suçunun işlendiği durumlar hariç, uzlaşma konusu edilebilir.

İzaha Davet özelinde VUK'un 370'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında öngörülen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin şartların sağlanması hali dışında, VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının işlenmesi iki kurumdan da faydalanmaya engeldir. Bunun yanı sıra gerek İzaha Davetten gerekse uzlaşma kurumundan yararlanan mükellefin daha az vergi ziyai cezası ödeyeceği söylenebilir.

Uzlaşma sonrasında vergi idaresinin inceleme yapma hakkı kalmazken, izaha davet edilen ve bunun üzerine beyanname veren mükelleflerin incelenmeleri daha doğru bir davranış olacaktır. Zira mükellef, beyanname vermek suretiyle vergi ziyana sebebiyet verdiğini kabul etmiş bulunmaktadır. Zaten kanun koyucu da yerinde bir tercih yaparak, izaha davet edilen mükellefler nezdinde, yapılan izahın kabul edilmesi hariç, inceleme yapılmasına müsaade etmektedir. Aralarındaki en temel fark ise mükellefin uzlaşma başvurusu yapabilme hakkı var iken, izaha davet edilebilmek için herhangi bir başvuru yapma hakkının olmamasıdır.

Bu noktada, İzaha Davet sonucunda mükellefin kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmesinin mümkün olup olmadığı sorusunu ayrıca değerlendirmek gerekmektedir. 482 Sıra No.lu 7.3'üncü maddesinde bu soru olumlu olarak cevaplandırılmıştır. Yani İzaha Davet kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine, mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabileceklerdir. Ancak yapılan çalışmalarda bu durum ile ilgili görüş farklılıkları da bulunmaktadır.¹²⁷

Nihayet, uzlaşma kurumundan faydalanan mükellefin VUK'un ek 7'nci maddesi uyarınca dava açma hakkı ortadan kalkmakta iken İzaha Davet bakımından böyle bir sınırlama öngörülmemiştir.

¹²⁷ Rençber, **a.g.e.**, s. 143; Candan, **a.g.m.** Bu tartışmanın ortaya çıkış sebebi, izaha davet neticesinde gerçekleştirilen tarhiyat usulüne ilişkin görüş farklılıklarıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru durumu çalışmanın üçüncü bölümünde açıklanmıştır.

3.3.2. Hata Düzeltme ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması

VUK'ta düzenlenmiş bir diğer idari çözüm yolu hata düzeltmedir. Vergi hatası VUK'un 116'ncı maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.¹²⁸ Hatalı işlem gerek idare gerekse mükellef tarafından yapılabilir. Vergilendirme sürecinde yapılan hataların düzeltilmesine ilişkin hükümler VUK'un 116 ila 126'ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Hata düzeltme yolu sadece vergi hatalarında başvurulabilecek bir yoldur.¹²⁹ Mükellefin düzeltme talebinin reddine karşı dava yoluna başvurabilmesi mümkündür.¹³⁰

VUK'un "*Hataların meydana çıkarılması*" başlıklı 119'uncu maddesi incelendiğinde, kurumun işleyişinin hem mükellef hem de irade tarafından başlatılabileceği görülecektir. Ancak İzaha Davet kurumunda mükelleflerin kurumu harekete geçirme olanağı bulunmamaktadır.

İzaha Davet ile hata düzeltme kurumları arasındaki bağ zayıf olmakla birlikte, aralarında kıyas yapabilmek de zordur. Öte yandan her iki kurumun da üst çatısının vergisel uyumsuzlukların çözüme ulaştırılması olduğundan, özdeki benzerliklerini tespit etmek güç değildir.

İzaha davetten farklı olarak mükellefin vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin süreci harekete geçirme yetkisi bulunmaktadır.¹³¹

¹²⁸ Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmıştır. Hesap hatalarına vergi matrahında hata, vergi miktarında hata ve mükerrer vergilendirme girerken; vergilendirme hatalarına mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve dönemde hata halleri girmektedir.

¹²⁹ Kaneti, **a.g.e.**, s. 154; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 181; Karakoç, **a.g.e.**, s. 570; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 288; Oktar, **a.g.e.**, s. 421; Arslan, **a.g.e.**, s. 338; Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 258.

¹³⁰ Erdem Ateşgaoğlu, "Verginin Hukuka Aykırı Tahsil Edildiğine İlişkin Verilen Yargı Kararları Üzerine İade Edilecek Vergilerde Mükellefin Uğradığı Zararın Giderilmesi ve Bu Konuya İlişkin Bir Danıştay Kararı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 65, S. 1, 2007, s. 358.

¹³¹ Nitekim VUK'un "*Hataların meydana çıkarılması*" başlıklı 119'uncu maddesinde öngörülen vergi hatalarının ortaya çıkarılma yollarından bir tanesi de mükellefin müracaatıdır.

Nihayet, vergi hatalarının yukarıda bahsettiğimiz şekliyle vergi incelemesi esnasında idarece tespit edilmesi de mümkün olduğundan ve incelemeye başlanması halinde izaha davetin mümkün olmadığı hatırlandığında, hata düzeltme ile İzaha Davet kurumları arasında geçişkenlik olduğunu söylemek doğru olmayabilecektir.

3.3.3. Cezalarda İndirim ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması

Cezalarda indirim kurumu, vergi cezasını kısmen sona erdiren bir hal olarak VUK'un 376'ncı maddesinde düzenlenmiştir.¹³² Gerek madde metninden gerekse kurumun isminden açıkça anlaşılabileceği üzere, bu kurumdan sadece vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bakımından faydalanılabilmektedir. Bu durum cezalarda indirimi, İzaha Davetten farklı kılmaktadır. İzaha Davetin konusu sadece ziyaa uğratılan vergi ile bu vergi üzerinden kesilecek olan vergi ziyai cezasıdır. Ayrıca sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı dolayısıyla izaha davet edilen ve bu kapsamda beyanname veren mükellef bakımından hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı söz konusu olmayacaktır.

İki kurum bakımından değerlendirilmesi gereken diğer bir husus, kurumların uygulanması esnasında var olan taraf iradeleri hakkındadır. Cezalarda indirim, ihbarnamelerin tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde mükellef veya vergi sorumlusunun idareye başvurmak suretiyle, tek taraflı irade beyanı ile kullanılabileceği bir yoldur. Buna karşılık İzaha Davet kurumunda idarenin tek taraflı

¹³² VUK'un "Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim" başlıklı 376'ncı maddesi; "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı;

İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır." şeklindedir.

olarak iradesini kullanması söz konusudur. Bir diğer deyişle cezalarda indirim kurumundan istifade etmek isteyen mükellefin, idarenin bu yöndeki olumlu iradesini temin etmeye ihtiyacı yoktur. Buna karşın İzaha Davet kurumunda idarenin, mükellefin müesseseden istifade edebilmesi için bir idari işlem tesis etme zorunluluğu vardır.

VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca cezalarda indirim uygulamasında ilk kez kesilen vergi ziyai cezasında yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında yarısı indirilirken; İzaha Davet kurumunda doğrudan vergi aslının %20'si tutarında indirimli vergi ziyai cezası kesilmesi söz konusudur.¹³³ Bu yönüyle cezalarda indirim kurumu ile İzaha Davet kurumu arasında konu itibarıyla benzerlik bulunduğu söylenebilir. Ancak, cezalarda indirim kurumundan VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının tümünü işleyen failler faydalanabilirken İzaha Davette bu kapsam daraltılmış ve VUK'un 370'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenen şartların sağlanması ve sadece sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun işlenmesi halinde bu kurumdan faydalanma imkânı öngörülmüştür.

Öte yandan, hazineye gelir intikalinin de düzenleniş sebepleri arasında bulunduğu İzaha Davet kurumu kapsamına, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının alınmaması, kanaatimizce yerinde olmamıştır.¹³⁴

Mükellefin cezalarda indirim kurumunda faydalanabilmesi dava açmaktan feragat etmesine bağlıdır. Nitekim VUK'un 376'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında mükellefin veya vergi sorumlusunun dava yoluna gitmemesi, cezalarda indirimden faydalanabilmesinin bir ön koşulu olarak öngörülmüştür.¹³⁵ Buna karşılık İzaha Davet uygulamasında böyle bir ön koşul söz konusu değildir.

¹³³ Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 8; Rençber, **a.g.m.**, s. 138.

¹³⁴ Benzer bir görüş için bkz.: İbrahim Özmen, "Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 26, S. 1, 2018, s. 82.

¹³⁵ M. Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 335.

Son olarak değinmek istediğimiz husus, idari başvurulara ilişkindir. VUK'un “*Uzlaşma ve Cezalarda İndirme*” başlıklı ek 9'uncu maddesi uyarınca, cezalarda indirimden faydalanan mükellef uzlaşmadan, uzlaşmadan faydalanan mükellef ise cezalarda indirimden faydalanamamaktadır. Ancak İzaha Davet kapsamında, 482 Sıra No.lu Tebliğ'in 7.3'üncü maddesi uyarınca, İzaha Davetten faydalanan mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurması mümkündür. Bu durumda ise, cezalarda indirim kurumundan faydalanması mümkün değildir. Cezalarda indirim kurumundan faydalanıldığı takdirde ise uzlaşma kurumuna başvuru mümkün olmayacaktır.

3.3.4. Pişmanlık ve İslah Kurumu ile İzaha Davet Kurumunun Karşılaştırılması

Pişmanlık ve ıslah, vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükelleflerin veya vergi sorumlularının, kendiliğinden bir dilekçe ile bu durumu ilgili makamlara haber vermeleri durumunda; haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde, hiç vermemiş olduğu beyannameyi vermesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanını tamamlaması veya düzeltmesi ve bunların yanı sıra ödeme süresi geçmiş olan vergileri 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen oran üzerinden uygulanacak gecikme zammı üzerinden ödemesi halinde; vergi ziyai cezasının kesilmesini ya da iştirak halinde işlenenler dâhil kaçakçılık suçuna ilişkin kovuşturma yapılmasını ve cezaya hükmolunmasını engelleyen bir kurumdur.¹³⁶ Bu bakımdan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda¹³⁷ yer alan “*etkin pişmanlık*” hükümlerinin bir benzeri olduğu ifade edilmektedir.¹³⁸

Pişmanlık ve ıslah kurumu, mükellefe karşı hoşgörülü hareket ederek mükellefi idareye yaklaştırmayı, vergi ödeme bilincinin sağlamlaşmasını

¹³⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s. 454.

¹³⁷ 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında “TCK” olarak kısaltılacaktır.

¹³⁸ Kaneti, **a.g.e.**, s. 253; Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2008, s. 3; Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3. bs., İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 268.

amaçlamaktadır.¹³⁹ Diğer bir ifadeyle vergiye olan gönüllü uyumu artırmayı sağlamak hedefinde olduğu söylenebilir. Bu bakımdan, pişmanlık ve ıslah yolunun İzaha Davet kurumu ile ortak amaçları bulunduğu açıktır. Öte yandan pişmanlık ve ıslah kurumunun karakterini vergi idaresinin keyfiyetten haberdar olmadan mükellefçe kendiliğinden başlatılması süreci oluşturmaktayken, İzaha Davette mükellefin bu yönde bir pişmanlığından ve süreci başlatmasından bahsedilemez.

Pişmanlık ve ıslah, beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için başvurulabilecek bir yoldur.¹⁴⁰ Bu bağlamda örneğin, VUK'un 371'inci maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm uyarınca da emlak vergisiyle ilgili olarak mükelleflerin pişmanlık ve ıslah kurumuna başvurmaları mümkün değildir.¹⁴¹

İzaha Davet kurumunun kapsamını belirleme yetkisinin VUK'un 370'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığında olduğunu belirtmiştik. Bakanlığın çıkardığı 482 Sıra No.lu Tebliğ'e bakıldığında İzaha Davet kurumunun kapsamının tıpkı pişmanlık ve ıslah kurumunda olduğu gibi kısıtlandığını söyleyebiliriz. Bu bağlamda İzaha Davet kurumunda tespit edilen konular gelir vergisi, kurumlar vergisi ve bu vergilerle organik bağ içinde bulunan katma değer vergisine ilişkindir.¹⁴² Pişmanlık ve ıslahı düzenleyen VUK'un 371'inci madde hükmünde ise mükelleflerin beyana dayalı vergilerde vergi ziyaına sebebiyet vermeleri, bu kurumdan faydalanmanın ön koşulu olarak düzenlenmiştir. Bunun yanında harçlarla ilgili de mükellefin izaha davet edilmesi mümkündür.

VUK'un 371'inci maddesinde pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanabilme şartları belirtilmiştir. Bunları üç grup halinde toplanmaktadır.

¹³⁹ Kaneti, **a.g.e.**, s. 253; Karakoç, **a.g.e.**, s. 454; Mutluer, **a.g.e.**, s. 313-314; Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 268; Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 185-186; Erdem Ateşgaoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 343, Mart 2010, s. 183.

¹⁴⁰ Kaneti, **a.g.e.**, s. 254; Oktar, **a.g.e.**, s. 424.

¹⁴¹ Karakoç, **a.g.e.**, s. 455.

¹⁴² *Başaran Yavaşlar*'a göre bu anlaşılabilir bir durumdur. Zira yazar VUK'un 370'inci maddesindeki hükümlere bakıldığında izaha davet kapsamına alınacak vergi türlerinde bir sınırlama olmadığını belirtmektedir. Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 10.

İlk şart olan kendiliğinden haber verme şartı gereğince; mükellefin işlemiş bulunduğu fiili, mükellef hakkında ihbarda bulunulmadan, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilmeden önce kendiliğinden¹⁴³ yetkili makamlara başvurması gerekmektedir.¹⁴⁴ İzaha davet kurumunda kendiliğinden haber verme durumu söz konusu değildir. Zira mükelleflerin idareye, “izaha davet edilmek” için başvuru yapabilme hakkı bulunmamaktadır. Bunun yanında mükellefin izaha davet edilebilmesi için nezdinde vergi incelemesine başlanılmama veya takdir komisyonuna sevk edilmeme şartları, pişmanlık ve ıslah kurumu ile ortak şartlardır.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanmak için öngörülen ikinci şarta bakıldığında, mükellefin kendiliğinden haber vermesinin yeterli olmadığı görülmektedir. Bunun yanı sıra süresi içinde beyanda bulunmaya ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekir. Zira VUK’un 371’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (3) ve (4) numaralı bentleri uyarınca mükellefin dilekçe ile haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde hiç beyan etmemiş olduğu vergileri beyan etmesi ya da eksik veya yanlış beyan etmiş olduğu vergilerini tamamlaması veya düzeltmesi şart koşulmaktadır. Benzer bir durum, VUK’un 370’inci maddesinin 2’nci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca İzaha Davet bakımından da söz konusudur.

¹⁴³ Danıştay 7. Dairesinin 11.10.2005 tarihli ve E. 2002/2135, K. 2005/2362 sayılı kararında, “*Kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makama kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmiş olmasıdır.*” ifade edilmek suretiyle kendiliğinden haber verme şartına açıklık getirilmiştir. Zübeyr Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013, s. 43-44. Karar için bkz.: **Danıştay Dergisi**, S. 3, 1971, s. 418-420. Esasen izaha davet ile pişmanlık ve ıslah kurumlarını birbirinden ayıran en önemli özelliğin bu durum olduğu kanaatindeyiz.

¹⁴⁴ Kaneti, **a.g.e.**, s. 254-255; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, 271. Danıştay 7. Dairesinin 11.10.2005 tarihli ve E. 2002/2135, K. 2005/2362 sayılı kararı ile 30.11.2005 tarihli ve E. 2003/2371, K. 2005/3028 sayılı kararında bu durumun ceza hukukunda düzenlenen etkin pişmanlık hükümlerinin vergi hukukundaki görünümü olduğunu belirtilmiştir. **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 08.08.2019. Aynı doğrultuda bkz.: Sahir Eрман, “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, S. 11, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1965, s. 76; Yıldırım, **a.g.e.**, s. 44.

Bu noktada, verilen beyannameler biçimsel olarak her ne kadar birbirine benzeseler de, pişmanlık ve ıslahtan faydalanmak amacıyla verilen beyannamenin zamanında verilmiş sayılacağına ilişkin Danıştay kararı doğrultusunda, eğer farklı bir re'sen tarhiyat nedeni mevcut değilse, gerçekleştirilen tarhiyatın beyana dayalı tarhiyat olması gerektiği ifade edilmektedir.¹⁴⁵ Zira pişmanlıkla verilen beyanname ile süresi içerisinde verilen beyanname arasında hukuken herhangi bir farklılık söz konusu olmadığı belirtilmektedir.¹⁴⁶

Diğer bir şart olarak mükellefin vergiyi pişmanlık zammı ile birlikte ödemesi öngörülmektedir. VUK'un 371'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, mükellefin zamanında ödemediği ve pişmanlık ve ıslah kapsamına sokmak istediği vergileri, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla 15 gün içerisinde ödemesi gerekmektedir. Aynı durum İzaha Davet için de geçerlidir. VUK'un 370'inci maddesinin 2'nci maddesinin (2) numaralı bendi bunu göstermektedir.

VUK'un 371'inci maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca pişmanlık ve ıslah kurumunun şartlarının yerine getirilmesi durumunda, mükelleflere vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Bunun yanında kaçakçılık suçunun işlendiği veya bu suça iştirak edildiği gerekçesiyle dava açılmasına engel olmakta ve mükelleflerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşı karşıya kalmasını engellemektedir.¹⁴⁷ İzaha Davet kurumunun şartlarını yerine getiren mükellefe de normalde kesilmesi gereken ceza %80 indirimli olarak kesilmekte, bunun yanında İzaha Davet kurumundan faydalanmak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımından ötürü vergi aslının 3 katı yerine %20'si tutarında vergi ziyai cezası kesilmesini sağlamakta ve hürriyeti bağlayıcı cezaya maruz kalınmasına engel olmaktadır.

¹⁴⁵ Danıştay 3. Dairesinin 14.12.2004 tarihli ve E. 2004/1339, K. 2004/3158 sayılı kararı. **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 14.09.2019.

¹⁴⁶ Serhat Pişkin, **Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s. 114.

¹⁴⁷ Kaneti, **a.g.e.**, s. 257; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, 272; Karakoç, **a.g.e.**, s. 458.

3.4. Değerlendirme ve Görüşümüz

İdarenin mükellefi denetim yollarından İzaha Davet ile en çok benzerlik gösteren kurum bilgi toplamadır. Ancak bu iki kurum arasında da farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle bilgi toplanacak kişiler, bilgi verme zorunluluğu ve bilgi toplama ile izaha davetin sonuçları bakımından iki kurum arasında esaslı farklılıklar da bulunduğu söylenebilir.

İdari çözüm yollarından, özellikle nitelik bakımından pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve İzaha Davet kurumları arasında büyük benzerlikler bulunduğu sonucuna varılabilir. Şöyle ki; pişmanlık ve ıslah ile İzaha Davet kurumu arasında temel benzerlik ikisinin de kümülatif niteliğe sahip olmayıp olay bazlı olmasıdır. Uzlaşma ile temel fark ise uzlaşma kümülatiftir. Pişmanlık ve İzaha Davet kurumlarının ikisinin de özünde mükellefe dönemin tamamı için değil, dönem içerisinde gerçekleşen bir vakaya yönelik imkân yaratılması vardır. Oysa uzlaşmada mükellef ile vergi idaresi dönem matrahı ve buna isabet eden vergi üzerinde uzlaşmışlardır. Bu nedenle kanun koyucu gayet isabetli olarak İzaha Davet sonrasında inceleme yapılabilmesine olanak tanımaktadır. İzaha davet uygulamasının temelinde uyuşmazlık olarak nitelendirilebilecek bir durum yoktur. Ancak uyuşmazlığın doğabileceğine ilişkin kuvvetli emare/emareler olması söz konusudur. Yani İzaha Davet kurumuyla birlikte kanun koyucu, en küçük bir anlaşmazlığın doğmasını engellemek amacıyla önlem almaktadır. Biz bu durumu tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzetmekteyiz. Zira tarhiyat öncesi uzlaşmada da henüz idari işlem tesis edilmediği için somut bir uyuşmazlık bulunmasa da, uyuşmazlığın ortaya çıkması kuvvetle muhtemeldir. Bunun yanı sıra, kurumun idare ve yargı üzerindeki fazla iş yükünü azaltacağı ve hazineye hızlı şekilde gelir intikalini sağlayacağını da göz önünde bulundurulduğunda, İzaha Davetin temel niteliğinin idari çözüm yolu olduğunu söylemek mümkündür.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNUN BİRTAKIM ANAYASAL TEMELLERİ AÇISINDAN İZAHA DAVET KURUMU

1. VERGİNİN YASALLIĞI İLKESİ

1.1. Genel Olarak

Günümüz dünyasında vergi politikaları, çağdaş devletin, sosyal devlet ilkesinin kapsadığı ödevlerini yerine getirebilmesi açısından, özel kesimde oluşturulan kaynakların bir bölümünün devlete aktarılmasını gerekli kılmaktadır.¹⁴⁸

Demokrasilerde, temel hak ve özgürlüklerin başında gelen mülkiyet hakkına yönelik doğrudan müdahaleyi ifade eden vergi salma yetkisinin, takdire dayalı ve keyfiliğe yol açacak biçimde kullanılması düşünülemez.¹⁴⁹ Anayasa Mahkemesinin içtihatları¹⁵⁰ da bu doğrultudadır. Bu bağlamda temel hak ve özgürlüklere güvence sağlamak amacıyla düzenlenen verginin yasallığı ilkesi demokratik devletlerin anayasalarında bulunan temel ilkelere biridir.¹⁵¹ Dolayısıyla, geçmişi Magna Carta Libertatum'a kadar uzanan verginin yasallığı ilkesi, halkın kendi kendini vergilendirmesi anlamına gelecektir.

Verginin yasallığı ilkesi Anayasa'nın¹⁵² 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" şeklinde düzenlenmiştir. Hüküm doğrultusunda verginin yanı sıra resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler bakımından da yasallık ilkesi

¹⁴⁸ Selim Kaneti, Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I), **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 36, S. 8, s. 320; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. bs., İstanbul, On İki Levha, 2014, s. 1.

¹⁴⁹ **A.e.**, s. 2.

¹⁵⁰ "...Anayasa, her türlü malî yükümlünün yasa ile konması gerekeceği kuralını düzenlerken güttüğü amaç, keyfî ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır." Anayasa Mahkemesinin 3.2.1977 tarihli ve E.1976/54, K.1977/8 sayılı kararı, **AMKD**, S. 15, s. 141, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 12.10.2018; Anayasa Mahkemesinin 31.03.1987 tarihli ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı kararı, **AMKD**, S. 23, s. 190, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 12.10.2018.

¹⁵¹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 36.

¹⁵² 09.11.1982 tarihli ve 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

geçerli olacaktır. Yani bu ilke uyarınca, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması zorunludur.

Yukarıda belirttiğimiz Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan hüküm, vergilendirme yetkisini münhasıran yasama organına vermektedir. Bu bağlamda vergilere ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin yapılacak olan tüm düzenlemelerin hem maddi hem de şekli anlamda kanunlarla yapılmasını gerektirir.^{153 154} Verginin kanuniliği ilkesinin eylemsel bazda anlam ifade edebilmesi için kanun ile getirilen nesnel (objektif) düzenlemeler doğrultusunda kurulacak öznel (sübjektif) işlemlerin de kanuna uygun olması zorunludur.¹⁵⁵

1.2. Verginin Yasallığı İlkesinin Boyutları

Verginin yasallığı ilkesinin birtakım boyutları ya da alt ilkeleri bulunmaktadır. Bunlar birey yönünden ve devlet yönünden olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Birey yönünden alt ilkeler, temsilsiz vergi olmaz ilkesi, yasadışı vergi olmaz ilkesi ve verginin belirgin olması ilkesi iken; devlet yönünden alt ilkeler verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi ile verginin cebr-i icra yoluyla alınması ilkesidir.¹⁵⁶

Temsilsiz vergi olmaz ilkesi, vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildiğini varsayıp, verginin ancak yasama organından çıkacak olan bir kanun

¹⁵³ Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, Özel Sayı, İzmir, 2014, s. 1265; Güneş, **a.g.e.**, s. 16.

¹⁵⁴ Ancak vergilendirme işleminin hem maddi hem de şekli olarak kanuna dayanmasının yanında bir şart daha bulunmaktadır. Herhangi bir vergi kanunu hükmünün uygulanabilmesi için, belirli bir mali yılda uygulanacağına ilişkin Bütçe Kanunu'nda hüküm bulunması, C cetvelinde yer verilmesi zorunludur. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s. 89.

Vergi kanunlarının o yıl uygulanabilmesi için Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması şartıyla bu vergilerin tahsiline izin verilmesine "ön izin" ilkesi denilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 9. bs, Bursa, Ekin, 2018, s. 34.

Bütçe Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin esaslar Anayasa'nın "*Bütçe ve kesinhesap*" başlıklı 161'inci maddesinde düzenlenmiştir.

¹⁵⁵ Ahmet Kumrulu, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 32, 2004, s. 425; Güneş, **a.g.e.**, s. 15; Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 36, S. 1-4, 1979, s. 150-151.

¹⁵⁶ Güneş, **a.g.e.**, s. 14-15; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8.bs., İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2016, s. 482.

sonucunda konulabileceği esasına dayanmaktadır.¹⁵⁷ Bu ilke 1628 tarihli İngiliz Haklar Dilekçesi'nde önemli bir yer tutmaktadır.¹⁵⁸ Vergi yasalarının mecliste tartışılarak hazırlanması, bu sürecin doğrudan kamuoyu denetiminde gerçekleşmesi ve dolayısıyla mecliste temsil edilen halkın kendi kendini vergilendirmiş olması sonucunu doğuracaktır.¹⁵⁹

Yasasız vergi olmaz ilkesi uyarınca, vergi koyma tasarrufu yalnızca hem maddi hem de şekli anlamda kanun ile gerçekleştirilecektir.¹⁶⁰ Hem kanun hem de vergiyi¹⁶¹ kısaca tanımlamak gerekirse, kanun, Anayasa'nın 88'inci ve 89'uncu maddelerinde belirtilen usule göre, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından hazırlanan, toplum için uyulması zorunlu, genel, soyut ve sürekli hükümler içeren metinlerdir.¹⁶² Vergi ise, *"kamusal gereksinmelerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım"* olarak tanımlanmıştır.¹⁶³

Verginin belirgin olması ilkesi ise ilgili vergi kanununun, konulan verginin tüm unsurlarını içermesini esas alır. Diğer bir ifadeyle, vergi kanununun Anayasa'da yer alan verginin yasallığı ilkesi gereğince verginin mükellefi, konusu, matrahı, tarifesi vs. bazı temel öğeleri içermemesi durumunda Anayasa'ya aykırı olacaktır.¹⁶⁴

¹⁵⁷ Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 262.

¹⁵⁸ Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", s. 148.

¹⁵⁹ Güneş, **a.g.e.**, s. 15.

¹⁶⁰ **A.e.**, s. 16.

¹⁶¹ Verginin tanımına bakacak olursak, mevcut Anayasa ve kanunlarda verginin herhangi bir tanımı bulunmamaktadır. Cumhuriyet tarihinde yalnızca 1924 Anayasası'nın 84'üncü maddesinde verginin tanımı yapılmıştır. Buna göre, vergi, devletin genel giderleri için halkın pay vermesi demektir.

¹⁶² Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 21. bs., İstanbul, Siyasal Kitabevi, 2018, s. 24.

¹⁶³ Kaneti, **a.g.e.**, s. 4.

¹⁶⁴ Kırbaş, **a.g.e.**, s. 25; Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasa'sı döneminde verdiği bir kararında aynı doğrultuda, *"Anayasa'nın 61. maddesinin son fıkrasına göre, vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun, her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfî ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur. Kanun, koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükte belli ettirerek bir malî yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Malî yükümlerin yükümlülere, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküml bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfî uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu*

Ancak verginin belirliliği ile birlikte öngörülebilir ve ulaşılabilir olması, kanunilik ilkesini tamamlayıcı unsurlardır.¹⁶⁵ Temel öğelerin yanında vergiden doğan usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmemesi verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturacaktır.¹⁶⁶ Bunun yanı sıra vergi kanunlarının sık değişmesi de kanunların istikrarını bozup uygulamada sıkıntı yaratacağından, bu noktaya dikkat edilmesi gerekecektir.¹⁶⁷

Verginin yasallığı ilkesinin birey yönünden boyutlarına değindikten sonra devlet yönünden boyutlarına da kısaca değinmek gerekir. Bu boyutlardan ilki verginin alınmasının zorunluluğu ilkesidir. Bu ilke, kanunlar tarafından konulan verginin mükellef tarafından ödenmesi gerekiyorsa, ilgili makamın bu vergiyi almak zorunda olduğunu ifade eder. Dolayısıyla ilgili makamın mükellef ile vergi mükellefligi konusunda herhangi bir sulh yapma ya da yükümlü lehine telafi işlemi yapmaya hakkı yoktur.¹⁶⁸

Verginin cebr-i icra yoluyla alınması ilkesi ise ödenmeyen verginin, hukuk kuralları çerçevesinde mükelleften zorla alınması anlamına gelmektedir. Ancak bu ilkenin yürürlük kazanması, temsilsiz vergi olmaz ilkesinin de layıkıyla uygulanmasına bağlı olacaktır. Şöyle ki, milletin temsilcileri vergiye rıza göstermiyorlarsa, diğer bir ifadeyle vergi meclisten geçmemişse vergi salınmayacak, salınmayan bir verginin cebr-i icra yoluyla alınması mümkün olmayacağından ortada vergiden ziyade bir haraçtan ve bunun alınmasından söz edilecektir.¹⁶⁹

bakımdan yükümler bellibaşlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir.” ifadelerini kullanmıştır. Anayasa Mahkemesinin 29.11.1977 tarihli ve E. 1977/109, K. 1977/13 sayılı kararı, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 04.04.2019.

¹⁶⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesinin 20.04.2016 tarihli ve B. 2013/6842 sayılı, 12.11.2014 tarihli ve B. 2014/6192 sayılı kararları, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 04.04.2019.

¹⁶⁶ Güneş, **a.g.e.**, s. 20.

¹⁶⁷ Gıyasettin Akdeniz, “Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, S. 19, İstanbul, 1969, s. 55.

¹⁶⁸ Güneş, **a.g.e.**, s. 21.

¹⁶⁹ **A.e.**, s. 22.

1.3. Verginin Yasallığı İlkesi Doğrultusunda İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi

Kanun koyucunun, vergi hukukunda bazı uygulamalara ilişkin kanunlarda yeterli düzenlemeleri yapmayıp bu yetkiyi yürütme bıraktığı hallerin mükelleflerin hukuki güvenliklerini zedelediği ifade edilebilir.¹⁷⁰ VUK'un 370'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak ve izahı değerlendirecek merci ile yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgelerin yanında usul ve esasları belirleme noktasına da yetkili kılınmıştır. Bu yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesinden olsa gerek, Kanun'da İzaha Davetin uygulanma usulüne ilişkin çok az düzenleme yapılmıştır. Bu durumun hem verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu¹⁷¹ hem de mükelleflerin hukuki güvenliklerini zedelediği söylenebilir. Diğer bir bakış açısıyla çok detaylı düzenleme yapmamak suretiyle, idareye bu doğrultuda hareket alanı açılmıştır. Bu, kanun koyucunun yerleşmiş yanlış bir alışkanlığıdır. Madde metninde geçen ve idareye “usul ve esasları” belirleme bakımından “usul” uygun bir kelime olsa da “esas” kelimesinin kullanılmasının tamamen doğru olduğunu söylemek mümkün değildir.

Öncelikle belirtmek isteriz ki, Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatlarında altını çizdiği üzere, mali yükümlülüklerin matrah, oran, tarh, tahsil usulleri vs. çeşitli yönleri bulunmaktadır. Eğer bu yönler kanunda gerektiği kadar düzenlenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarının yanında temel hak ve özgürlüklerine dahi müdahale edebilecek keyfi uygulamaların önünün açılması kaçınılmaz olacaktır.¹⁷²

¹⁷⁰ Billur Yaltı, “1923'ten 2003'e 'Kazandıklarımız': 'Cumhuriyet Hukuku' 'Kazanamadıklarımız': 'Hukukun Cumhuriyeti' Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma”, **Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi**, Sempozyum, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 538, 30-31 Ekim 2003, s. 109; Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 197, Şubat 2005, s. 139.

¹⁷¹ Funda Başaran Yavaşlar, “ ‘İzaha Davet’- Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:433, İstanbul, 2017, s. 10.

¹⁷² “...Anayasa, her türlü malî yükümlün yasa ile konması gerekeceği kuralını düzenlerken güttüğü amaç, keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunmasıdır.” Anayasa Mahkemesinin 3.2.1977 tarihli ve E.1976/54, K.1977/8 sayılı kararı, **AMKD**, Sayı:15, s. 141, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 12.10.2018.

“Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümlün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi

Temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla mükelleflere özel güvence sağlanması gerekmektedir ki, verginin kanuniliği ilkesi kapsamında vergi alacağının temel öğelerinin yanı sıra vergiden doğan usul ilişkilerinin de kanunlarla düzenlenmesi, hem bu güvenceyi sağlamış olacaktır hem de idarenin kamu hizmetlerini sürdürmesi ve alacaklarını süratle tahsil etmesine olanak tanıyacaktır.¹⁷³

İzaha Davet kurumunu düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinde görüldüğü üzere, anayasal temeli bulunmadığı halde uygulamada vergi kanunlarının usul ve esas belirlemeye yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığını yetkili kıldığı hükümlere rastlanmaktadır. Hatta genellikle bu durum maddelerin son fıkralarına yapılan eklemelerle oluşturulmaktadır.¹⁷⁴

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında sayılan ve temel kaidenin istisnaları niteliğinde olan durumlar ayrık tutulduğunda, verginin yasallığı ilkesi kapsamına giren unsurlarda ne yönetmelik ne de Bakanlık tebliğlerinde düzenlemeler yapılması mümkün olmamalıdır.¹⁷⁵

Vergi ödev ve usul ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin verginin yasallığı ilkesi kapsamında olduğundan tebliğ ile düzenlenmesi, ödevliye masraf getirilmesi, sosyal ve psikolojik maliyet yüklememek şartıyla uzmanlık ve teknik gerektiren konularda yapılacak düzenlemeler ayrık kalmak üzere, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir.¹⁷⁶ İzaha Davet kurumu da VUK'ta düzenlenen bir kurumdur ve bu bağlamda VUK'un 370'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, Hazine

amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir." Anayasa Mahkemesinin 31.03.1987 tarihli ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı kararı, **AMKD**, S. 23, s. 190, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 12.10.2018.

¹⁷³ Ahmet Kumrulu, **a.g.m.**, s. 150-151; Güneş, **a.g.e.**, s. 20; Anayasa Mahkemesinin 19.03.1987 tarihli ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararının Esas İnceleme Raporu. **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 17.10.2018.

¹⁷⁴ Güneş, **a.g.e.**, s. 152.

¹⁷⁵ **A.y.**

¹⁷⁶ **A.e.**, s. 153.

ve Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak ve izahı değerlendirecek merci ile usul ve esasları belirleme yetkisinin verilmesi bu minvalde değerlendirilebilir.¹⁷⁷ Özellikle İzaha Davet sonrası mükellefin incelemeye alınması, kişisel verilerin korunması ve özel hayatın gizliliği hakkı ile ceza kesilmesi halinde mülkiyet hakkına müdahale anlamına gelecek bu derece önemli konularda yapılacak düzenlemelerin usule yönelik de olsa kanunlarla yapılması gerekmektedir.¹⁷⁸ Ayrıca mükellefin izaha davet edilebileceğine ilişkin vergi türlerinin Tebliğ ile belirlenmesi, esasa yönelik bir düzenleme olduğu için yasallık ilkesine aykırıdır.¹⁷⁹ Ek olarak, İzaha Daveti düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinde bu yönde bir sınırlama olmamasına rağmen hangi vergi ve harçlarda mükellefin izaha davet edileceğini belirlemek ve devamında bununla da yetinmeyip bu vergi ve harçların on altı adet özel görünümüyle sınırlamak verginin yasallığı ilkesi ile çelişecektir. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda VUK'un 370'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan hükmün Anayasa'nın 13'üncü, 35'inci¹⁸⁰ ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu kanaatini taşımaktayız.¹⁸¹

¹⁷⁷ Göker, KDV ile ilgili olarak, kanunda Bakanlığa verilen usul ve esaslara yönelik belirleme yetkisinin kullanılmasında şekli ve maddi olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmesinde yarar olduğunu, bu bağlamda Bakanlığın beyanname düzeni, veriliş koşulları, yükümlülerin hangi şartlarda örneğin, KDV indiriminden faydalanacağını belirlenmesini maddi ayrıma örnek olarak gösterip bunun yasallık ilkesine aykırılık taşıyacağını ifade etmiştir. Cenker Göker, **Katma Değer Vergisinin Konusu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 57.

¹⁷⁸ Başaran Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 10; Altan Rençber, "Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 352, İstanbul, 2018, s. 147.

Temel hak ve hürriyetlere müdahale içerek uygulamaların tebliğ ile düzenlenemeyeceğine ilişkin bkz.: Gülsen Güneş, "Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bir Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 203, Ağustos 2005, s. 114-115.

¹⁷⁹ Bumin Doğrusöz, "Verginin Yasallığı İlkesi (2)", **Dünya Gazetesi**, 02.11.2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/verginin-yasalligi-ilkesi-2/389145>, 28.03.2019.

¹⁸⁰ Mülkiyet hakkını düzenleyen Anayasa'nın 35'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince, mülkiyet hakkı ancak kanunla sınırlanabilir. Verginin esasına ilişkin düzenlemeler doğrudan mülkiyet hakkına müdahale olarak kabul edileceğinden bu sonuca varmaktayız.

¹⁸¹ Doktrinde izaha davet kurumunun uygulanma esaslarının belirlenmesine yönelik çıkarılan 482 Sıra No'lu Tebliğ'in 7.1'inci ve 7.2'nci maddeleri düzenlemelerinin, idarenin böyle bir yetkisi olmaması sebebiyle fonksiyon gaspı niteliğini tartışan görüşler bulunmaktadır. 482 Sıra No.lu Tebliğ'in 7.1'inci maddesi uyarınca, izaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziya uğratılan vergi üzerinden VUK'un 344'üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilecektir.

7.2'nci maddesi ise izaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükellefçe maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda

Öte yandan, İzaha Davet uygulaması sonucunda, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulmasına ilişkin hüküm de göz önünde bulundurulduğunda, idarenin birtakım vergi aslı ile vergi cezalarından vazgeçmesinin mümkün olduğu görülmektedir. Bu bağlamda verginin yasallığı ilkesinin alt boyutlarından verginin alınmasının zorunluluğu ilkesini zedeleyebilecektir.

Bu iki kurumun birlikte uygulandığı varsayımında, idare ile mükellefler birbirlerini ikna çabası içerisine gireceğinden ve pazarlık durumu söz konusu olacağından, verginin yasallığı ilkesinin alt boyutu olan verginin cebr-i icra yoluyla alınması ilkesiyle de çelişki ortaya çıkacaktır.

2. YASAL İDARE İLKESİ

2.1. Genel Olarak

Hukuk devletinin en önemli unsurlarından biri olan yasal idare ilkesi,¹⁸² idarenin her türlü işlem ve eyleminde kanuna bağlılığını, idare edilenlerle olan ilişkisini yürütürken kanunun temel alınmasını ifade eder. Ayrıca bu ilke gereğince idare teşkilatının tüm görev ve yetkilerinin kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁸³

%20 oranında kesilmiş olan indirimli cezanın %50 oranın esas alınarak ikmal edilmesini ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi yönünde işlem yapılmasını öngörmektedir. *Başaran Yavaşlar*'a göre, idare, vergiye ilişkin temel öğeleri düzenleme konusunda asli yetkiye sahip olmadığı için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı Tebliğ'de yer alan bu hükümler, fonksiyon gaspının varlığı nedeniyle yoklukla malul kabul edilecektir. Dolayısıyla bu düzenlemelere dayanılarak yapılacak herhangi bir birel işlem, cezai sonuçlarının yanı sıra, 5018 sayılı Kanun'un 38'inci maddesi ve 6085 sayılı Kanun'unun 7'nci maddesinin 3'üncü fıkrası gereği oluşan zararın tazmini sorumluluğuna yol açacaktır.

Rençber ise buna karşılık olarak bu hükümlerin fonksiyon gaspı niteliğinde olmadığı, sadece VUK'un 344'üncü maddesinin uygulandığını ifade etmiştir. Biz de bu görüşe katılmaktayız. Kanaatimizi biraz daha detaylandırmak gerekirse, 482 Sıra No'lu Tebliğ'in 7.1'inci maddesi açıkça bu durumu ifade etmiştir. Ancak 7.2'nci maddesinde böyle açık bir ifade yer almamıştır. Burada yapılan izaha davetin şartlarını taşımayan mükellefin izaha davet edilmesi ile kanunda öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödeme yapılmaması durumunda VUK'un 344'üncü maddesinin uygulanması gerektiğine ilişkin idareye hatırlatma yapılmıştır. Fonksiyon gaspı kavramına ilişkin detaylı bilgi için bkz.: A. Şeref Gözübüyük, *Yönetim Hukuku*, 25. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 405. *Başaran Yavaşlar*'ın görüşü için bkz.: Başaran Yavaşlar, *a.g.m.*, s. 12. *Rençber*'in görüşü için bkz.: Rençber, *a.g.m.*, s. 141.

¹⁸² Emre Akbulut, *Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi*, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2013, 58.

¹⁸³ Metin Günday, *İdare Hukuku*, 10. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2015, 42-43; Lütfi Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982, s. 36-37; Tahsin Bekir Balta, *İdare Hukuku I Genel Konular*, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1970/72, s. 126; Bahtiyar

Dolayısıyla kanunun olmadığı yerde idarenin de olmayacağını söylemek mümkündür.¹⁸⁴ Yasal idare ilkesi uyarınca, idarenin, yürütmenin düzenleyici işlemlerine de uygun davranma yükümlülüğü bulunmaktadır.¹⁸⁵

Yasal idare ilkesi, temelini Anayasa'nın 8'inci ve 123'üncü maddelerinden almaktadır.¹⁸⁶ Yürütme yetkisinin ve görevinin, Cumhurbaşkanı tarafından Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılıp yerine getirileceği 8'inci maddede düzenlenmişken, 123'üncü maddede ise idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği ifade edilmiştir.

2.2. İzaha Davet Kurumunun Yasal İdare İlkesi Doğrultusunda Değerlendirilmesi

2.2.1. Genel Düzenleyici Bir İşlem ile Kanunda Yer Alan Konular Kapsam Dışı Bırakılmasının Değerlendirilmesi

İdarenin, Anayasa'da kendisine tanınan belirli ayrıklıklar¹⁸⁷ dışında, genel ve asli bir düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, idare, herhangi bir kanundan kaynaklanmayan yani kanunun sınırlarını açıkça çizmeyip idareyi yetkilendirmediği bir konuda düzenleme yapamayacaktır. Aksi durumda, yasal idare ilkesine aykırı davranıldığı söylenebilecektir.¹⁸⁸

Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2019, s. 105-106; Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku**, 5. bs., Ankara, Turhan Yayınları, 1985, s. 45-46; İsmet Giritli v.d., **İdare Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2011, s. 73; Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2015, s. 269

¹⁸⁴ İl Han Özay, **İdari Yaptırımlar: Kuramsal Bir Deneme**, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaacılık, 1985, s. 83; Kemal Gözler, **İdare Hukuku (C. 1)**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2009, s. 136.

¹⁸⁵ Nami Çağan, "1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 522, 1983, s. 73.

¹⁸⁶ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku (C. 1)**, 12. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s. 34.

¹⁸⁷ Örneğin, 21.1.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle yapılan değişiklikle birlikte Anayasa'nın 119'uncu maddesinde Cumhurbaşkanına olağanüstü hallerde, olağanüstü halin gerektirdiği konularda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

¹⁸⁸ Giritli v.d., **a.g.e.**, s. 74-75; Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 15; Bahri Savcı, **İnsan Hakları (Kanunilik Yolu İle Korunması)**, Ankara, Günay Matbaacılık ve Gazetecilik, 1953, s. 177-178.

Yasal idare ilkesi kapsamında, idarenin düzenleyici işlemleri üst hukuk normlarına uygun olmak zorunda olduğundan, idare yürürlüğe koyacağı düzenleyici işlemler ile kendisine kanunla verilen yetkiyi ne genişletebilir ne de daraltabilir. Bu yönde kullanılması halinde takdir yetkisinin hukuka aykırı olarak kullanılmasının yanı sıra, mükelleflerin hukuki güvenlikleri de zedelenecaktır.¹⁸⁹

İzaha Davet konusunda idare, kendisine verilen yetki doğrultusunda 482 Sıra No.lu Tebliğ'i çıkarmış, ancak burada alışlagelmiş uygulamanın aksi yönünde, yani yasal idare ilkesinde sıklıkla rastlanmayan bir türde aykırılık oluşturmuştur. Yasal idare ilkesi kapsamında idarenin düzenleyici işlemlerine ilişkin getirilen eleştiriler, idarenin kanun koyucunun verdiği yetkiyi genişletmesine ilişkindir.¹⁹⁰ Ancak burada kapsamın daraltılması söz konusudur. VUK'un 370'inci mükellefin hangi vergiler ya da vergiler özelinde hangi konularda izaha davet edilebileceğine ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır. Ancak anılan Tebliğ'de sadece gelir, kurumlar, katma değer vergileri ile harçlar bakımından on altı konu düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra Bakanlık, anılan Tebliğ ile kendisini kısıtlamamış olsaydı, vergi ziyaına sebebiyet verdiğine dair emareler bulunduğu ilişkin haklarında tespit yaptığı tüm mükellefleri, konu sınırlaması olmaksızın izaha davet edebilecekti. Dolayısıyla, bu durum yasal idare ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Anayasa Mahkemesi de yürütme organına sınırlama hususunda genel bir yetki verilmesini kabul etmemekte ve yürütmenin sınırlı düzenleme yetkisine sahip olduğunu vurgulamaktadır. Temel düzenlemeler kanunlarla yapılmalı, uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren konularda, idare düzenleme yapabilme hakkına sahip olmalıdır.¹⁹¹

¹⁸⁹ Üstün, **a.g.e.**, s. 294; Savcı, **a.g.e.**, s. 178.

¹⁹⁰ Günday, **a.g.e.**, s. 134 vd.; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, **a.g.e.**, s. 388 vd.

¹⁹¹ Anayasa Mahkemesinin 28.12.2005 tarihli ve E. 2003/87, K. 2005/110 sayılı kararı. **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 08.08.2019.

2.2.2. 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde Hukuka Aykırılığı Açık Olan Hususların Kapsama Alınmasının Değerlendirilmesi

482 Sıra No.lu Tebliğ'de emare olarak belirtilen bazı hususlar, emareden öte mükellefin açıkça hukuka aykırı davrandığını ve vergi ziyaının varlığını ortaya koyan bilgilerdir. Dolayısıyla burada İzaha Davet kurumunun niteliği gereği, izaha muhtaç konuların düzenlenmesi gerekmektedir. Hukuka aykırı olduğu apaçık ortada olan hususlarda artık izaha gerek duyulmaması gerektiğinden idarenin vergi incelemesi yapıp ceza kesmesi gerekmektedir.¹⁹²

Tebliğ'de düzenlenen ve hukuka aykırılığı açık şekilde belli olan, dolayısıyla izaha muhtaç olunmayan konular düzenlemelere örnek olarak; kredi kartı satış bilgileri ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması yoluyla, her tür mal ve/veya hizmet satışı tutarlarında eksik bildirim olduğuna ilişkin emare; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde, matrahtan indirilebilecek bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonunun, GVK'nın 89'uncu maddesi ve KVK'nın 10'uncu maddesinde belirtilen oranın üstünde indirildiğine ilişkin emare ve geçmiş yıl zararlarının GVK'nın 88'inci veya KVK'nın 9'uncu maddesine aykırı şekilde gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahından indirildiğine ilişkin emare, verilebilir. Dolayısıyla bu gibi hukuka aykırılığı açık hususların İzaha Davet kapsamında düzenlenmesinin yasal idare ilkesine aykırılık taşıdığı kanaatindeyiz.¹⁹³

3. SUÇTA VE CEZADA KANUNİLİK İLKESİ

3.1. Genel Olarak

Çağdaş ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan suçta ve cezada kanunilik ilkesi, suç sayılan fiiller ile bu fiillerin gerçekleşmesi halinde uygulanacak

¹⁹² Rençber, **a.g.m.**, s. 142.

¹⁹³ Örnekler için bkz: Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 8-9; Rençber, **a.g.m.**, s. 142.

olan yaptırımların önceden kanun tarafından açıkça belirlenmesini ifade eder.¹⁹⁴ İlke, kişi bakımından güvence fonksiyonu görmektedir. Kanunun cezalandırmadığı bir fiil sebebiyle hâkime cezalandırma yetkisi tanınırsa, adalet keyfiliğe terk edilmiş olur. Bu durum ise kişi özgürlüğünü tehlikeye sokar. Kişi işlediği fiillerin suç oluşturup oluşturmadığını bilemeyecek, dolayısıyla her an cezalandırılma tehlikesiyle karşı karşıya kalacağı için özgürce hareket edemeyecektir.¹⁹⁵ Bu sebeple, ceza hukukunun en önemli özelliği, öngörülen hükümlerin “kesin, açık ve belirli” olmasıdır.¹⁹⁶

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hukuk devletinin temel ilkesi ve doğal sonucudur.^{197 198} İlke, Türk hukukunda Anayasa’nın “*Suç ve cezalara ilişkin esaslar*” başlıklı 38’inci maddesinde düzenlenmiştir. Benzer biçimde, TCK’nın “*Suçta ve cezada kanunilik ilkesi*” başlıklı 2’nci maddenin 1’inci fıkrası “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.*” şeklinde kaleme alınmıştır.

Kanunilik ilkesi, suçta ve cezada olduğu gibi kabahatler ve yaptırımlar bakımından da geçerlidir. Anayasa’nın 38’inci maddesinin ilk üç fıkrası¹⁹⁹ göz

¹⁹⁴ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 10. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1987, s. 16-17; Kayıhan İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2016, s. 99; Faruk Erem, Ahmet Danişman, M. Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1997, s. 93; Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 56; M. Emin Artuk, Ahmet Gökçen, A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 94.

¹⁹⁵ Erem/Danişman/Artuk, **a.g.e.**, 1997, s. 93 vd.; İçel, **a.g.e.**, s. 99; Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 95.

¹⁹⁶ Yaltı/Özgenç, **a.g.e.**, s. 176.

¹⁹⁷ İçel, **a.g.e.**, s. 91 vd.; Altan Rençber, **Kabahatler Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 182.

¹⁹⁸ 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin 8’inci maddesi, 10 Aralık 1948 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 11’inci maddesi ile 4 Kasım 1950 tarihli İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’nin 7’nci maddesinde kendine yer bulmaktadır.

¹⁹⁹ Madde 38; “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*

Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” şeklindedir.

önünde bulundurulduğunda, lafız olarak sadece “suç ve ceza” kelimeleri yer alsa da madde henüz suç ve kabahat ayrımı yapılmadan önce yani kabahatlerin suçların bir türü olarak görüldüğü dönemlerde düzenlendiğinden Anayasa’nın bu hükmünün kabahatleri de kapsadığı ifade edilmektedir.²⁰⁰ ²⁰¹ Dolayısıyla bir kabahatin tanımlanması ve bu kabahatin gerçekleşmesi halinde uygulanacak olan yaptırımlar şekli anlamda kanunla belirlenmelidir.

Kabahatler hukukunda da kanuniliğin aranmasının sebebi bireylere sunulması zorunlu olan hukuki güvenlik gereksinimidir. İdari yaptırımlar mülkiyet hakkı, çalışma özgürlüğü gibi önemli temel hak ve özgürlüklere müdahaleye yol açacağı için kişilerin bu yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaları, onları önceden bilmeleriyle mümkün olabilecektir. Bu bağlamda Anayasa’nın 13’üncü maddesinde öngörülen

²⁰⁰ Rençber, **a.g.e.**, s. 184. Nitekim Anayasa Mahkemesi 10.01.2013 tarihli ve E. 2012/93, K. 2013/8 sayılı kararında “*Anayasa’nın 'Suç ve cezalara ilişkin esaslar' kenar başlıklı 38. maddesinin yedinci fıkrasında, 'Ceza sorumluluğu şahsidir.' hükmü yer almaktadır. Ceza sorumluluğunun şahsiliği ceza hukukunun temel kurallarındandır. Cezaların şahsiliğinden amaç, bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasıdır. Başka bir anlatımla bir kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmamasıdır. Anayasa’nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tabidir.*” demek suretiyle hem adli hem idari para cezalarının Anayasa’nın 38’inci maddesinde öngörülen ilkelere tabi olduğunu tespit etmiştir. **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) www.anayasa.gov.tr, 07.04.2019.

Danıştay da aynı görüşü paylaşmaktadır: “*Yasallık ilkesi, ceza hukukunda olduğu gibi yaptırımlarda da uygulanması zorunlu olan bir ilkedir. Hangi fiillerin idari yaptırım gerektirdiğinin yasada açıkça tanımlanması, bunun doğal sonucu olarak bir yaptırım uygulanabilmesi için yaptırım uygulanacak eylemin belirli olması ve kıyas yoluyla yaptırımı başyurulmaması gerekmektedir.*”, Danıştay İDDK, 25.01.2007 İtiraz No: 2006/1460: Mustafa Karabulut, **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s. 122, aktaran: Rençber, **a.g.e.**, s. 185, 616’ncı dipnot.

Bunun yanı sıra Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu 09.06.1989 tarihli ve E. 1988/1 ve K. 1989/1 sayılı kararında 765 sayılı Türk Ceza Kanunu döneminde vermiş olduğu bir kararında vergi dairelerince VUK’a dayanarak kesilen vergi cezalarının da Anayasa’nın 38’inci maddesi kapsamında olduğuna hükmetmiştir, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 08.08.2019

Donay, vergi suçlarını kamusal suçlar ve idari suçlar olarak ayırmak gerektiğinden bahisle, kamusal suçların Anayasa’nın 38’inci maddesine, idari aykırılıkların ise Anayasa’nın 73’üncü maddesine tabi olması gerektiğini söylemektedir. Donay, **a.g.e.**, s. 19; Erem/Danışman/Artuk, **a.g.e.**, 1997, s. 99; Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 10; Güneş, **a.g.e.**, s. 24; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s. 77.

²⁰¹ Aksi yöndeki görüşler için bkz.: Zeynel Kangal, **Kabahatler Hukuku**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 54; Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 33; Oğuz Sancakdar, “İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 82.

temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceği hükmü kabahatlerde kanunilik ilkesinin anayasal dayanaklarının biridir.²⁰² Kabahatlerde ve yaptırımlarda kanunilik ilkesinin diğer bir anayasal dayanağını Anayasa'nın 123'üncü maddesi oluşturmaktadır.²⁰³

Kabahatler ile yaptırımlarının kanuniliği ilkesi yasal dayanağını Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinden almaktadır.²⁰⁴ Madde metninin açık ifadesinden de anlaşılabilceği üzere, kabahatler kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi, kanunla belirlenecek olan çerçeve hüküm doğrultusunda kabahatin tipe dâhil unsurlarının idare tarafından düzenlenmesine olanak tanınmıştır. Ancak ikinci fıkrada kabahat karşılığından öngörülecek olan yaptırımın türünün, süresinin ve miktarının ancak kanunla belirlenebileceği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda kanun koyucu, Kabahatler Kanunu'nda kabahatler bakımından kanunilik ilkesine esneklik getirmiş, buna karşın kabahat karşılığı olan yaptırımlarda ise kanunilik ilkesinin katı bir biçimde uygulanması gerektiğini hüküm altına almıştır.²⁰⁵

Nihayet kabahatlerde kanunilik ilkesi, vergi ceza hukuku açısından da önemlidir. Örneğin, VUK'un 331'inci maddesinin 1'inci fıkrasında geçen “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler*” ibaresinin vergi kabahatlerinde kanunilik ilkesinin esas alındığına dair önemli bir gösterge olduğu ifade edilmektedir. Ancak bu madde kanunla düzenlendiğinden, koruyuculuğu Anayasa'nın 38'inci maddesine göre sınırlı olacaktır.²⁰⁶

²⁰² Kangal, **a.g.e.**, s. 45-46; Rençber, **a.g.e.**, s. 183.

²⁰³ İlgili maddede, idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceğinden söz edilmiştir. Bu bağlamda idari yaptırımların da dayanağının kanunda gösterilmiş olması zorunluluğu doğmaktadır. Aksi halde idare, temelini kanundan almamış bir idari yaptırım uygulamak suretiyle yasama organının yerine geçmiş olacak, böylece kuvvetler ayrılığı ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Bkz.: **A.e.**, s. 183.

²⁰⁴ Kabahatler Kanunu'nun “*Kanunilik İlkesi*” başlıklı 4'üncü maddesi; “(1) *Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.* (2) *Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.*” şeklindedir.

²⁰⁵ Kangal, **a.g.e.**, s. 46; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 76-77; Rençber, **a.g.e.**, s. 190.

²⁰⁶ **A.e.**, s. 187.

3.2. İzaha Davet Kurumunun Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi Doğrultusunda Değerlendirilmesi

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin birtakım sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçlar, TCK'nın 2'nci ve 7'nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde kıyas yasağı, örf ve adetle suç yaratma ve cezayı ağırlaştırma yasağı, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulması ve kaldırılması yasağı, geçmişe yürüme yasağı ve suç ve cezaların belirsizliği yasağı olarak sıralanabilir.²⁰⁷ Bu başlık altında İzaha Davet kurumunun suç ve cezada kanunilik ilkesine uygunluğunu ele alınacaktır.

Bu kapsamda öncelikle İzaha Davet kurumunu düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına değinmek gerekir. İlgili fıkra, VUK'un 359'uncu maddesi kapsamında suç işlenmesi halinde İzaha Davete başvurulamayacağı kuralını öngördükten sonra bir istisna düzenlemiştir. Hüküm, *"...sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin (70.000) Türk lirasını geç-memesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir."* şeklindedir. Bu hüküm uyarınca 482 Sıra No.lu Tebliğ'de belirtilen şartları sağlayan mükellefleri izaha davet eden kamu görevlileri, suç oluştuğundan bahisle Cumhuriyet savcılıklarına bildirimde bulunmayabileceklerdir. Bu durumun kabulü halinde dahi, anılan Tebliğ ile bazı suçların cezalandırılmasına engel olunabilecektir. Diğer bir ifadeyle idarenin düzenleyici işlemleri ile cezalara ilişkin bir belirleme yapılmış olacaktır.²⁰⁸

Burada idarenin tamamen keyfi olarak cezaları affetmesi söz konusudur. Bu sebeple af kurumu ile kısaca karşılaştırılarak, irdelenmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Af kurumu, ceza hukuku bağlamında, somut olayın şartlarına göre, kamu davası açılmasını ve ceza verilmesini engelleyen, kesinleşmiş bir cezayı tüm sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran veya cezanın türünü değiştiren bir sebep olarak

²⁰⁷ Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler (C. 1)**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1991, s. 113; İçel, **a.g.e.**, s. 101; Koca/Üzülmüş, **a.g.e.**, s. 57.

²⁰⁸ Rençber, **a.g.e.**, s. 147.

nitelendirilmektedir.²⁰⁹ Türk hukukunda af türleri, genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılır. Anayasa'nın 87'inci maddesi uyarınca TBMM hem genel hem de özel af çıkarma yetkisini haizdir. TCK'nın 65'inci maddesinin 1'inci fıkrası doğrultusunda genel af, kamu davasını düşürür ve mahkûmiyeti tüm sonuçlarıyla birlikte kaldırır. Anayasa'nın 104'üncü maddesinde ise Cumhurbaşkanı'na da özel af yetkisi verilmiştir. Ancak Cumhurbaşkanı'nın bu yetkisi, sürekli hastalık, sakatlık ve kocama nedenlerine bağlı olarak sınırlandırılmıştır. Özel af ile TCK'nın 65'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, sadece hürriyeti bağlayıcı cezanın infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adlî para cezasına çevrilebilir. Özel af için bir ceza mahkûmiyetinin varlığı zorunludur.²¹⁰

Türk vergi hukukunda affın, vergi toplamayı kolaylaştırmak gibi özel bir amacının bulunduğu söylenebilir. Bu sebeple, yükümlüye ya aftan faydalanması ya da daha kapsamlı bir denetime veya ağırlaştırılmış cezaya maruz kalmayı tercih etmesi teklif edilir.²¹¹

Vergi afları bakımından, ceza hukukundaki gibi genel af - özel af ayrımı geçerli olacaktır. Bunun yanı sıra vergi aflarında devletin kamu alacağından vazgeçmesi söz konusudur. Bu sebepler gerek hürriyeti bağlayıcı ceza gerekse para cezaları bakımından vergi aflarının nitelik itibarıyla farklı olduğu söylenemez.²¹² Ayrıca, vergi aflarında mükellef hiç veya eksik bildirdiği gelirlerini yeniden beyan edebilmekte; süresi içinde ödemediği borçlarını ödeme imkânına sahip olmaktadır.²¹³

²⁰⁹ Erem/Artuk/Danışman, **a.g.e.**, s. 931; İçel, **a.g.e.**, s. 789; Selahattin Keyman, **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1965, s. 42; Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 972; Adem Sözüer, "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilmeye ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ile Bu Hükümlerin Anayasaya Uygunluğu Sorunu", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 18, 2001, s. 223.

²¹⁰ İçel, **a.g.e.**, s. 793; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 333.

²¹¹ Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 557, 1982, s. 14-15.

²¹² Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S. 1, s. 115; Dönmez, **a.g.e.**, s. 17.

²¹³ **A.e.**, s. 17.

Genel af bazen koşullara bağlı olarak uygulanabilmektedir. Koşullu af olarak isimlendirilen bu uygulamada, aftan faydalanabilmek için öngörülen şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.²¹⁴ İşte İzaha Davet kurumunda, izaha davet edilen mükellefin, VUK'un 370'inci maddesinin 2'inci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan beyanname verme şartını yerine getirdiği takdirde vergi ziyai cezasının bir kısmından, anılan maddenin 3'üncü fıkrasındaki şartları sağlaması durumunda hem vergi ziyai cezasının bir kısmından hem de hürriyeti bağlayıcı cezadan kurtulmuş olacaktır. Yine bu bağlamda, örneğin 482 Sıra No.lu Tebliğ'de belirtilen on altı adet konunun on yediye çıkartılması halinde, yeni düzenlenen konunun kaçakçılık suçlarına ilişkin olmaması şartıyla, kesilmesi gereken ceza %80 oranında azalmış olacaktır. Doktrinde uzlaşma kurumuna ilişkin aynı yönde eleştiriler²¹⁵ bulunmasına rağmen, en azından uzlaşmaya ilişkin hükümler kanun ile düzenlenmiştir. İzaha davette ise tamamen tebliğ ile cezaların kaldırılmasına ilişkin birtakım hükümlerin getirilmesi söz konusudur. Bu açıklamalar doğrultusunda kanaatimiz, bu yönleri itibarıyla İzaha Davetin af kurumuna yaklaşan bir nitelik taşıdığı yönündedir. Hatta burada, TBMM veya Cumhurbaşkanında dahi olmayan, affa benzer bir yetkinin Bakanlığa verildiği söylenebilir.

Dolayısıyla İzaha Davet, af niteliğine yaklaşmaktadır. Hatta İzaha Davetin aftan da öte bir imkân sağladığı açıktır. Zira af kurumunda yargılamakta yapılmakta ve faile bir ceza kesilmektedir. İzaha Davette ise böyle bir durum bulunmamakta dolayısıyla mükellef üzerinde herhangi bir baskı olmamaktadır. İzaha davetten faydalanan mükellefin sicili dahi temiz kalacaktır.

İkinci olarak, VUK'un 370'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen izah istenecek durumların belirlenmesi yetkisi dolaylı yoldan kimlerin daha az vergi ziyai cezası ödeyeceğine de idarenin karar vermesi anlamına gelmektedir. İdarenin düzenleyici işlemleriyle kabahat ve yaptırım yaratamayacağı yasağı, kabahatlerde kanunilik ilkesinin bir alt boyutudur. Dolayısıyla idarenin İzaha Davetin kapsamını belirlemesi doğrultusunda cezanın kişiler bakımından azaltılması, idarenin dolaylı yoldan cezaları kaldırması sonucunu

²¹⁴ Erem/Artuk/Danışman, **a.g.e.**, s. 935-936; İçel, **a.g.e.**, s. 790.

²¹⁵ Eleştiriler hakkında detaylı bilgi için bkz.: Güneş, **a.g.e.**, s. 204-208.

doğuracaktır ki bu durumun kabahatlerde ve yaptırımlarda kanunilik ilkesine aykırı olduğu söylenebilir.²¹⁶ Kaldı ki Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında vergi kabahatlerinin bütün unsurları kanunla belirlenmelidir. Yukarıda detaylıca açıkladığımız üzere, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu maddenin kapsamına vergiye ilişkin matrah, oran, tarh, yukarı ve aşağı sınırlar gibi verginin temel unsurları girmektedir. Bu doğrultuda vergi ödevleri ve kabahatleri de sadece kanunla öngörülebilir. Verginin kanuniliği ilkesi vergi kabahatleri ve yaptırımları bakımından da geçerli olacaktır.²¹⁷

Anayasa'nın 6771 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesiyle ilga edilen 91'inci maddesi yürütmenin kanun hükmünde kararname ile suç yaratılamayacağına ilişkin açık hüküm bulundurmaktaydı. Benzer yönde Anayasa'nın Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerini düzenleyen 104'üncü maddesinin 17'nci fıkrasında düzenlenen *"Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz."* şeklindeki hüküm uyarınca hukukumuzda yeni giren Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile suç ve ceza yaratılamayacağı açıktır. Hal böyleyken, yürütmeye en geniş yetkileri veren işlemlerle yapılamayan suç ve cezalara ilişkin belirlemenin, Anayasa'da dahi düzenlenmeyen ve çok daha sınırlı kapsama sahip düzenleyici işlemlerle yapılmasını düşünmek olanaksızdır.²¹⁸ Bu bağlamda Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükelleften izah istenecek hususları belirleyip, dolaylı olarak da olsa kimlerin daha az vergi ziyai cezası ödeyeceğine tebliğ ile karar vermiş olduğundan, ilgili hüküm Anayasa'nın 38'inci maddesi ile TCK'nın 2'nci maddesine aykırı olacaktır.²¹⁹ Bunun yanı sıra yukarıda bahsettiğimiz üzere Anayasa'nın 13'üncü ve 123'üncü maddelerine de aykırı olduğu ifade edilebilir.

²¹⁶ Rençber, **a.g.m.**, s. 147.

²¹⁷ Donay, **a.g.e.**, s. 24; Kangal, **a.g.e.**, 46-47. Kabahatlere ilişkin yaptırımların da Anayasa'nın 38'inci maddesinde öngörülen ilkelere tabi olduğuna ilişkin bkz. Rençber, **a.g.e.**, s. 195-196; Saban, **a.g.e.**, s. 482; Fatih Selami Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1995, s. 105-107.

²¹⁸ **A.e.**, s. 106.

²¹⁹ Rençber, **a.g.m.**, s. 147.

4. EŞİTLİK İLKESİ

4.1. Genel Olarak

Eşitlik ilkesinin vergilendirmeye ilişkin normların uygulama konusu olarak ele alınan biçimine vergilendirmede eşitlik denir.²²⁰ Bu ilke, devletin veya devlet tarafından bu yetkiyi almış kamu tüzel kişilerinin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitlik ilkesini gözetmesini ifade eder.²²¹

Anayasal temelini, “*Kanun Önünde Eşitlik*” başlıklı Anayasa’nın 10’uncu maddesinden²²² alan eşitlik ilkesi, esasında kamu hukuku alanında doğmuş ve gelişmiş bir ilkedir. Zira devletin kanun çıkarması ve bunları uygularken bireyleri eşit bakımından ele almasının yanında onlara kamu hizmeti sunulurken objektif işlem yapılması ve eşit davranılması gerekliliği kamu hukukunun (anayasa hukuku, idare hukuku gibi) temel ilkelerindendir.²²³ Bu tarihsel gelişimin bir yansıması olsa gerek, Anayasa’nın 10’uncu maddesinin 2’nci ve 5’inci fıkraları açık şekilde, eşitlik ilkesine yönelik devlet organları ile idare makamlarına verilmiş bir emir niteliğini taşımaktadır.²²⁴

²²⁰ Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul, Derin Yayınları, 2006, s. 1.

²²¹ **A.e.**, s. 1. Anayasal eşitliğin özeti şu cümlelerle ifade edilebilir: “*A.Y. m.10 ile hedeflenen eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Bu noktada, aynı hukuksal durumdaki kişiler arasında “haklı neden” e dayalı bir farklılaştırma yapılması mümkündür, ancak haklı nedene dayalı bu sınıflandırmanın “amaçla ilgili”, “anlaşılabilir”, “makul ve adil olması” gerekir. Bu kapsamda, düzenleme ile öngörülen farklılaştırmanın haklı nedene dayanıp dayanmadığı, “amaç-arac ilişkisinin olması”, “amaç-arac arasında ölçülü oran bulunması” şeklindeki denetim şablonu üzerinden ölçülebilir.*”, Yaltı/Özgenç, **a.g.e.**, s. 177.

²²² Madde; “*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” şeklindedir.

²²³ A. Can Tuncay, **İş Hukukunda Eşit Davranma İlkesi**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982, s. 2.

²²⁴ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 17. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 156; Gözler, **a.g.e.**, s. 239.

Eşitlik ilkesi kamu maliyesi açısından değerlendirildiğinde, vergi kanunları önünde eşit olma durumu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca verginin kanuniliği ilkesine “*verginin kanuna uygun ve doğru olarak alınması*” anlamını kazandıracak şekilde geniş ve somut bir yorumla yaklaşıldığında, vergi kanunlarında önünde eşitlik ilkesi vergi yükünün doğru olarak konulmasını ve dolayısıyla kanuna aykırı olarak alınan bir verginin hem kanunilik hem de eşitlik ilkesini zedelemiş olacaktır.²²⁵

Anayasa’nın kanun önünde eşitlik ilkesini düzenleyen 10’uncu maddesi uyarınca herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Maddenin son fıkrasında devlet organlarının ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda olduğu öngörülmüştür. Bu hüküm Anayasa’da yer almasaydı dahi eşitlik ilkesi, hukukun genel ilkeleri kapsamında değerlendirildiğinden devlet organlarının buna uymak zorunda olduğunu söyleyebiliriz.²²⁶

Türk doktrinde, Anglo-Amerikan doktrini gibi vergilendirmede eşitlik ilkesini yatay-dikey adalet prensibince inceleyen bir yaklaşım söz konusudur.²²⁷ Yatay adalet, benzer durumda bulunanların eşit biçimde vergilendirilmesini²²⁸ ifade ederken, dikey adalet eşit durumda bulunmayan kişilere farklı davranılmasını ifade etmektedir.^{229 230} Ancak eşitlik ilkesinin adaletin özünü oluşturduğu gerçeği²³¹, salt-

²²⁵ Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, s. 156.

²²⁶ Sibel İnceoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Yeni Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı”, **Çalışma ve Toplum Ekonomi ve Hukuk Dergisi**, Birleşik-Metal İş Sendikası Yayını, S. 11, 2006, s. 48.

²²⁷ Ateş, **a.g.e.**, s. 8, 37 numaralı dipnot.

²²⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları (Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi)”, **Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp’e Armağan (C. 3)**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2003, s. 232.

²²⁹ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 37, S. 1-4, 1980, s. 139.

²³⁰ Aliefendioğlu dikey adaleti “*farklı mali güce sahip kişilerin aynı oranda vergilendirilmesi*” olarak tanımlarken, bkz. Aliefendioğlu, **a.g.m.**, s. 232; Gözler maliyecilerin yatay ve dikey eşitliği yanlış tanımladığını ve onların tanımlarına göre hem yatay hem de dikey eşitliğin aynı şeyi ifade ettiğini belirtmektedir. Ayrıca yazar “*Yatay eşitliği doğru tanımlı şudur: İster aynı, isterse farklı durumda olsun, herkesin aynı işleme tabi tutulması yatay eşitliktir. Aynı durumda olanların aynı, diğer bir ifadeyle farklı durumda olanların farklı işleme tabi tutulması ise dikey eşitliktir.*” demek suretiyle daha farklı tanımlara yer vermiştir, bkz. Gözler, **a.g.e.**, KUTU 7.24: Yatay ve Dikey Eşitlik, s. 246.

aritmetik eşitliğe indirgenmediğinde yani insanlar arasındaki her türlü ilişkide eşitliğin aranması durumunda düzenin ortadan kalkacağı da düşünülmektedir.²³² Dolayısıyla vergi hukukunda eşitlik ilkesinin mali güç ölçütü ile birlikte okunmalı, mali gücü aynı olanların aynı, farklı olanların farklı vergilendirilmelidir.²³³ Anayasa Mahkemesi, mali güce göre vergilendirmeyi, sosyal devletin vergi adaletine ilişkin bir ilkesi olarak değerlendirmektedir.^{234 235}

Anayasa'nın 10'uncu maddesi "kanun önünde eşitlik" başlığı altında düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi hukukunda eşitlik ilkesinin de temelini oluşturan bu madde uyarınca, eşitlik ilkesini gerçekleştirmekle mükellef olan organ yasama organıdır. Yukarıda bahsettiğimiz dikey adalet anlayışı gereğince eşitlik ilkesi herkesin aynı muameleye tabi olmasını gerektirmemektedir.²³⁶ Bu noktada Anayasa

²³¹ Adaletin özünü eşitliğin oluşturduğuna ilişkin olarak bkz.: Nihal Saban, "Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik", **Anayasal Mali Düzen**, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 65-79.

²³² Vecdi Aral, **Toplum ve Adaletli Yaşam "Sorumluluk ve Kişiliğin Kazanılması"**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1988, s. 186, 243.

²³³ Yaltı/Özgenç, **a.g.e.**, s. 64; Saban, **a.g.e.**, s. 68-69.

²³⁴ Billur Yaltı, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 119, s. 110; Anayasa Mahkemesi kararlarında eşitlik ilkesinin ve vergi adaletinin derinlemesine analizi için bkz.: **A.e.**, s. 98-118.

²³⁵ Tüm bu anlattıklarımızı toplamak adına burada *Kaneti*'nin tespitlerine yer vermek istiyoruz. Yazar genellik, eşitlik ve mali güçle orantılı olma ilkelerini birlikte okuyarak; yalnız belirli bireyleri kapsayacak şekilde vergi konulamayacağını; vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılmayacağını ancak mali güçle orantılı olarak vergi yükünün adaletli dağıtılması amacının gerçekleştirilmesi kapsamında bunun istisnai olarak yapılabileceğini; vergilere tanınan istisna ve muafiyetlerin, matrahtan yapılacak indirimlerin o verginin bünyesine ve anayasaya uygun, nesnel gerçeklere dayanmasının zorunlu olduğunu; vergi kanununda vergiyi doğuran olayın ayrıntılı şekilde tanımlanması gerektiğini; vergileme oranları belirlenirken, mali güçle orantılama ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir bölümünün eylemli olarak vergi dışı kalmalarına yol açılmamasını belirtmiştir, *Kaneti*, **a.g.e.**, s. 31.

Yazar mali güç ilkesinin anlamını; "*Mali güce göre vergilendirme ilkesi, mali gücü daha fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini içerir. Ne var ki, bu ilke, artan oranlı olarak fazla ödeme yapılmasını zorunlu kılmaz. Artan oranlı tarife, sosyal hukuk devletin sosyal adaleti sağlamak ödevinden ve gelirlerin yeniden dağıtılmasını bu ödevi yerine getirmek için bir araç olarak kullanmasından kaynaklanır. Vergilendirmede gerçek mali gücün gözönünde tutulması gerekir. Yüksek enflasyon oranlı dönemlerde, görünüşteki itibari kazançların vergilendirilmesi, vergilendirmenin mali güce göre yapılması ilkesini zedeler. Mali güce göre vergilendirme yolundaki anayasal ilke, enflasyon oranlarına göre, vergi yasalarındaki rakamsal ifadelerin değişmesine olanak veren bir sistemin yürürlüğe konulmasını gerektirir.*" şeklinde ifade etmiştir, **A.e.**, s. 34.

²³⁶ Gözde Erkin, **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 107-108.

Mahkemesi vermiş olduğu kararlarda eşitlik ilkesi açısından herkesin aynı kurallara bağlı olmayacağını, Anayasa'nın amaçladığı eşitliğin hukuksal eşitlik olduğunu ve farklı durumda bulunanların farklı kurallara tabi tutulmasının eşitlik ilkesine aykırı olmayacağını ifade etmiştir.²³⁷

Değnilmesi gereken diğer bir husus ise, dikey eşitliğin uygulanması için haklı bir nedenin bulunması gerektiğidir.²³⁸ Yani kanun koyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisna getirebilir.²³⁹ Anayasa'nın 38'inci ve 73'üncü maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, vergi kabahatleri konusunda haklı neden tespitinin²⁴⁰ kanun koyucuya verildiği söylenebilir.²⁴¹ Haklı nedenin; uygulamanın amacına uygun, anlaşılabilir, makul ve adil olması gerektiği ifade edilmektedir.²⁴² Ayrıca Anayasa Mahkemesi de eşitlik ilkesini değerlendirdiği her somut olayda, çoğu kez

²³⁷ “ ‘Kanun önünde eşitlik’ başlıklı, Anayasa'nın 10'uncu maddesinde; "Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." denilmektedir. Anayasa'nın, bu ilkesi ile aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulacağı, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulmasının bir aykırılık oluşturmayacağı kabul edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında vurgulandığı gibi yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş alanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz.”, Anayasa Mahkemesinin 21.06.1991 tarihli ve E. 1991/25, K. 1991/18 sayılı kararı. **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 08.08.2019.

²³⁸ Saban, **a.g.e.**, s. 66.

²³⁹ Ateş, **a.g.e.**, s. 140-141.

²⁴⁰ Haklı neden kavramı somutlaştırılırken, Anayasa Mahkemesinin gereklilik, zorunluluk, işin özelliklerine uygunluk, dengeli ve makul görülebilecek ölçüler vb. kavramlara yer verdiği görülebilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Merih Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003, s. 195.

²⁴¹ Rençber, **a.g.e.**, s. 315-316.

²⁴² Yaltı/Özgenç, **a.g.e.**, s. 64.

haklı neden ölçütünü aramaktadır.^{243 244} Bu durumda farklı kurallara tabi tutulma işlemi haklı bir nedene dayanıyorsa, eşitliğe aykırılık oluşturmaz.^{245 246} Mutlak

²⁴³ Güneş. a.g.e., s. 130.

Ayrıca bkz.:“İtiraz gerekçesinde itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 12. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ileri sürülmektedir. Anayasa'daki "kanun önünde eşitlik" ilkesi incelenirse görülür ki Anayasa'nın mutlak olarak yasakladığı, yurttaşlara kanun karşısında dillerine, Irklarına, cinsiyetlerine siyasi düşüncelerine, felsefî inançlarına, dinlerine ve mezheplerine göre ayrımlı davranılmasıdır. Bunların dışında kanun önünde eşitlik ancak nitelikte benzerlik ve yasaların getirdiği kurallara uyarlık oranında söz konusu olabilir. Kanun önünde eşitlik kavramı tüm yurttaşların behemahal her yönden her zaman aynı kurallara bağlı tutulmaları zorunluluğunu içermez. Birtakım yurttaşların başka kurallara bağlı tutulmaları haklı bir nedene dayanmakta ise böyle bir durumda kanun karşısında eşitlik ilkesine ters düşüldüğünden söz edilemez.” Anayasa Mahkemesinin 04.12.1973 tarihli ve E. 1973/21, K. 1973/36 sayılı kararı, **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 06.11.2018

“Anayasa'nın (eşitlik) başlığını taşıyan 12. maddesinin ikinci fıkrasında "Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz." denilmektedir. Bu maddenin birinci fıkrasında ise (Herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayırımı gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." hükmü yer almıştır. Bu maddenin birinci fıkrasında anlatılan kanun karşısında eşitlik ilkesi, ikinci fıkrasında hükme bağlanan hiçbir kişiye veya topluma imtiyaz tanınamayacağı hükmü ile, bugün için, bir bütün meydana getirmektedir. Gerçekten, ikinci fıkra, bir tek kişiye veya birtakım topluluklara, aynı durumda bulunan yurttaşlardan daha çok veya daha geniş hak ve yetkiler tanımak yoluyla Kanun karşısında eşitlik ilkesinin çiğnenmesini yasak etmekle birinci fıkra hükmünü başka bir yönden açıklamaktadır. Şunu da belirtmek gerekir ki, Kanun karşısında eşitlik demek, bütün yurttaşların haşinin, her yönden aynı hükümlere bağlı tutulmaları demek değildir. Bir takım yurttaşların başka hükümlere bağlı tutulmaları haklı bir nedene dayanmakta ise, böyle bir durumda Kanun karşısında eşitlik ilkesinin çiğnenmiş olmasından söz edilemez. İnsanlar arasında yaradılış veya çalışma gücü veya sağlık bakımından veya nitelikçe buna eşit nedenler dolayısıyla pek çok ayırım bulunduğu açık bir gerçektir. Örneğin, bir kadınla bir erkeğin, sakat bir kimse ile sağlam bir kimsenin, askerlik yükümü bakımından, bir zenginle bir orta halli kimsenin belli bir vergi yükümü bakımından çok başarılı bir öğrenci ile orta başarılı bir öğrencinin başarılı öğrencilere ödenmesi gerekli bir yardım parası alacağı bakımından; başka başka hükümlere bağlı tutulmaları, eşitlik ilkesine aykırı olamaz; çünkü bu ayrı tutma, haklı nedenlerin sonucudur.” Anayasa Mahkemesinin 29.11.1966 tarihli ve E. 1966/11, K. 1966/44 sayılı kararı, **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 06.11.2018.

“Anayasa Mahkemesinin kararlarında devamlılık arz eden şekilde yer bulduğu üzere; yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Fakat kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılması Anayasaya aykırılık teşkil eder. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar aynı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik sağlanmış olur. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak, yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez. Diğer yandan kamu yararı veya haklı nedenle getirilen farklı düzenlemelerin; anlaşılabilir, amaçla ilgili, âdil ve makûl olması gerekir. Kamu yararı veya haklı nedene dayanılarak yapıldığı öne sürülen farklı düzenlemelerin bu üç ölçütten birine uymaması durumunda eşitlik ilkesinin korunduğu söylenemez.” Anayasa Mahkemesinin 17.05.2012 tarihli ve E. 2011/37, K. 2012/69 sayılı kararı, **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 06.11.2018.

“Anayasa'nın 10. maddesinde "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." denilmektedir. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumunda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi

eşitlik, adalete aykırı sonuçları doğurabilir ya da devletin sosyal devlet ilkesinden doğan yükümlülükleri mutlak eşitlik ilkesinden haklı nedenle sapmayı gerektirebilir.²⁴⁷

4.2. İzaha Davet Kurumunun Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

İzaha Davet kurumuna ilişkin bazı hususların eşitlik ilkesi bağlamında aşağıda değerlendirmesi yapılmış olsa bile, inceleme konusu uygulamanın vergisel

*ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir. Aynı durumda olanlar için farklı düzenleme, eşitliğe aykırılık oluşturur. Ancak, farklılık, haklı bir nedene dayanıyorsa bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, mutlak ve eylemli eşitlik değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durum ve hukuki statüdeki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir.” Anayasa Mahkemesinin 04.06.2003 tarihli ve E. 2002/8, K. 2003/47 sayılı kararı; **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 06.11.2018.*

Anayasa Mahkemesinin 22.06.2016 tarihli ve E. 2016/13, K. 2016/127 sayılı kararı, 04.06.2003 tarihli ve E. 2002/132, K. 2003/48 sayılı kararı, 13.03.2006 tarihli ve E. 2006/21, K. 2006/38 sayılı kararı, **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 06.11.2018

²⁴⁴ Ateş, hukukta eşitlikten söz edildiğinde ölçütün “değer” olacağını ifade ettikten sonra “haklı neden” kavramının kullanılmasını değerler düzeninin hiyerarşik yapısı doğrultusunda açıklanabileceğini ifade etmektedir: “eşitlik yargısına ulaşmada “haklı neden” kavramının kullanılmasını ise değerler düzeninin hiyerarşik yapısıyla açıklayabiliriz. Değerler derecelemeyle elverişlidir ve her değer gerçekleştirmesinin değişik dereceleri vardır. Hukuki değer olarak adalete bir içerik kazandırıp uygulanmasını sağlamak üzere saptanan ilkelerden her biri (özgürlük, barış, eşitlik, güvenlik) somut olayda değişik derecede gerçekleşebilir. Eşitlik ilkesinin bu derecelenmede bulunduğu yerden üstte derecelenen ilke, eşitlere eşit olmayan, eşit olmayanlara ise eşit şekilde davranmayı haklı kılabilir. Eşitlik ilkesi “mutlak bir değer” değildir, yer ve zaman bağlamında değerlendirilmelidir.” Ateş, **a.g.e.**, s. 3; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’in ölçülülük denetiminde kullandığı ölçütlere ilişkin bkz.: Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 98-100.

²⁴⁵ Bülent Tanör/Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 16. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2016, s. 124.

²⁴⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, yapılan muamelenin eşitlik ilkesine aykırı olup olmadığını, yani objektif olma ve makul neden ölçütlerini değerlendirirken meşru amaç ve ölçülülük ilkelerini göz önünde tutmaktadır. Ayrıntılı bilgi ve gerek Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi gerekse Anayasa Mahkemesi kararları için bkz. Ateş, **a.g.e.**, s. 122-126.

²⁴⁷ Vergilendirmede adalet ilkesine ulaşmak için asgari geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme ve geçici vergi gibi araçlara başvurularak, mutlak eşitlik değil vergilendirmede adalet ilkesi gözetilir, Karakoç, **a.g.m.**, s. 1285-1289. Sosyal devlet ilkesi gereğince mutlak eşitlikten sapma, hukuk devleti ilkesine zarar vermez. Bilakis, günümüzde hukuk devleti ve sosyal devlet kavramlarının birbirinin ayrılmaz birer parçası olmuş, Anayasa’da bu durum devletin sosyal hukuk devleti olduğu şeklinde formüle edilmiştir. Nihat Bulut, “Sosyal Devletin Düşünsel Temelleri ve Çağdaş Sosyal Devlet Anlayışı”, **Prof. Dr. Tufan Yüce’ye Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2001, s. 334-335.

ödevleri yerine getiren mükellefler ile getirmeyen mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı hususu ayrıca ele alınmalıdır. Zira vergisini zamanında ödeyen ve kaçakçılık suçu işlemeyen mükellefler ile vergisini zamanında ödemeyen veya sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak suretiyle kaçakçılık suçu işleyen ancak kurum uygulamasından yararlanan mükellefler arasında ödenen verginin maddi yükü bakımından dengesizlik olabilmektedir. Özellikle İzaha Davet kurumundan yararlanıp vergi ziyayı cezasının %20'sini ödeyen mükelleflerin ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşmadan da yararlanıp bu cezayı düşük ödemesi veya hatta hiç ödememesi söz konusu olduğunda belirttiğimiz eşitsizlik ortaya çıkabilecektir. Bu durumun, 482 Sıra No.lu Tebliğ kapsamında öngörülen konulara ilişkin mükellefleri vergi ziyasına sebebiyet verme konusunda cesaretlendirdiği dahi söylenebilir.

4.2.1. Haklarında Ön Tespit Gerçekleştirilen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmeleri Bağlamında İdarenin Takdir Yetkisinin Bulunup Bulunmadığı Sorunsalının Değerlendirilmesi

482 Sıra No.lu Tebliğ'in 3'üncü maddesine bakıldığında, izah sürecinin, Tebliğ ile belirtilen konularda ön tespitin yapılması ve elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna iletilmesi ile başlayacağını belirtmek mümkündür. Ancak inceleme elemanlarına elde edilen bulguları İzah Değerlendirme Komisyonuna iletme zorunluluğu getirilmediği; bu durumun, bazı haksız mükelleflerin İzaha Davetin olanaklarından faydalanmasını sağlarken, diğer yandan yine bazı haksız mükelleflerin daha ağır yaptırımlara maruz kalmasına neden olabileceği ifade edilmektedir.²⁴⁸ Bu durumun, bahsedilen eşitlik ilkesinin “yatay eşitlik” çeşidine aykırı olacağı, zira aynı durumda bulunanlara aynı şekilde muamele yapılmama ihtimalinin bulunduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla inceleme elemanlarına verilen bu takdir yetkisi²⁴⁹ kapsamında, aynı durumda olan bazı mükellefler İzaha Davetin nimetlerinden faydalanıp daha az ceza ödeyebilecekken, bazı mükelleflerin izaha davet edilmemeleri sebebiyle daha fazla ceza ödeyebileceği, hatta daha da ileri gitmek gerekirse, daha fazla vergi ziyasına sebep olmuş mükellefler

²⁴⁸ Bumin Doğrusöz, “İzaha Davet ve Olası Sorular”, **Dünya Gazetesi**, 10.08.2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>, 05.11.2018.

²⁴⁹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 10. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s. 489.

daha az ceza ödeyebilecek, bunun yanında daha az vergi ziyana sebep olmuş mükellefler daha fazla ceza ödeyebilme ihtimalinin bulunduğu belirtilerek, bunun da eşitlik ilkesine aykırı olduğu ifade edilmektedir.²⁵⁰ Öte yandan yapılması gerekenin, VUK'un 370'inci maddesi metninde bulunan "... izaha davet edilebilir." kısmının değiştirilerek "...izaha davet edilir." şeklinde düzeltilmesi olduğu, böylece Tebliğ ile belirtilen konularda idarenin takdir yetkisinin kalkacağını ve eşitsizliğin bertaraf edileceği düşünülmektedir.²⁵¹

Nihayet, mükellefin izaha davet edilebilme şartlarını taşısa dahi, yukarıda anılan ibare sebebiyle izaha davet etme konusunda idarenin takdir yetkisi bulunduğundan, haklarında ön tespit gerçekleştirilen mükelleflerin dahi izaha davet edilmemesi suretiyle, eşitlik ilkesine aykırı uygulamaların olabileceği belirtilmektedir.²⁵²

Bizim hukuk anlayışımız doğrultusunda bu görüşe iştirak etmemiz mümkün değildir. Bu bağlamda düşüncelerimizi ifade etmeye idareye verilen yetkinin türüne ilişkin açıklamalar ve değerlendirmeler yaparak başlamak gerekmektedir.

İdari faaliyetlerin, idarenin kanuniliği ilkesine uygun olması, takdir yetkisi veya bağlı yetkisi çerçevesinde gerçekleştirilmesiyle mümkündür. Diğer bir ifadeyle, idareye verilen yetkiler bağlı yetki ve takdir yetkisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.²⁵³ Bağlı yetkinin olduğu hallerde, idare, belirli şart ve durumların gerçekleşmesiyle birlikte, mevzuatta öngörülen çözüm şeklini uygulamak zorunda iken²⁵⁴, takdir yetkisinin olduğu durumlarda, idareye, çerçevesi mevzuatla çizilmiş

²⁵⁰ Rençber, **a.g.m.**, s. 145; Doğrusöz, "İzaha Davet ve Olası Sorular".

²⁵¹ Rençber, **a.g.e.**, s. 316.

²⁵² Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 10.

²⁵³ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 330; Şükrü Karatepe, "İdarenin Takdir Yetkisi", **Türk İdare Dergisi**, S. 392, Eylül 1991, s. 68; Sadrettin Sürbehan, "İdarede Takdir Hakkı", **Türk İdare Dergisi**, S. 325, Temmuz-Ağustos 1970, s. 84-85; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, **a.g.e.**, s. 106; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 36. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 246.

²⁵⁴ Balta, bağlı yetkiyi "Bir kısım konularda hukuk idareye, belirli şart ve durumların gerçekleşmesi halinde belli bir çözüm şeklini uygulama ödevini yükler. Buna bağlı yetki diyebiliriz." demek suretiyle tanımlamaktadır, Balta, **a.g.e.**, s. 134. Bağlı yetkiye ilişkin yapılmış farklı tanımlar için bkz.: Cemil Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, 2. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 91-93.

bir idari usulün, uygulanma şeklini belirleme veya çözümü konusunda seçme serbestisi tanınmaktadır.²⁵⁵

Takdir yetkisinin tespitinde birçok yöntem kullanılmaktadır.²⁵⁶ Bunun en öncelikli metodu olan lâfzî yorum gereği, kanun maddelerinde kullanılan ifadelerden anlaşılmasıdır. Özellikle Türkçe dil bilgisi kuralları bakımından, hükmün lafzı, somut olay karşısında idareye seçimlik hak tanıyan bir anlam taşıyorsa, burada idarenin takdir yetkisinin varlığından söz edilebilecektir.²⁵⁷ Kanunda emredici kelimeler kullanmak yerine, verilebilir, atayabilir, görevlendirebilir gibi kelimelerin kullanıldığı durumlarda idarenin takdir yetkisinin olduğu söylenebilir.²⁵⁸ Ancak yine de bu idareye lâfzî olarak seçimlik hak tanıdığı varsayılan kelimelerin kullanıldığı durumlarda dahi Danıştayın farklı sonuçlara ulaştığı kararları da bulunmaktadır.²⁵⁹ Bu sebeple salt dilbilgisi kuralları çerçevesinde hükmün lafzına bakarak idarenin takdir yetkisine sahip olduğunu söylemek doğru değildir. Nitekim VUK'un 370'inci

²⁵⁵ Karatepe takdir yetkisini, "idarenin yetkili olduğu alanlarda daha önceden bir hukuk kuralı ile kesin şekilde belirtilmemiş birden çok hareket tarzından dilediği birini seçme serbestisi" olarak tanımlamaktadır, Karatepe, **a.g.m.**, s. 71. Kargın ise, "mevzuatın sarıh hükümlerini tecavüz etmemek şartıyla, İdarenin, yine bu mevzuatı hadiselere tatbik ederken takip ettiği yola, ve mevzuatın ruhuna uygun düşecek şekilde, hadiselerin arzettiği hususiyetleri göz önünde tutarak takip ettiği anlayış tarzı" olarak tanımlamaktadır, Baha Kargın, "Takdir Hakkının Şümulü ve Sınırları", **Türk İdare Dergisi**, S. 256, Ocak-Şubat 1959, s. 11. Takdir yetkisine ilişkin yapılmış farklı tanımlar için bkz.: Takdir yetkisi hakkında yapılmış tanımlar için bkz.: Kaya, **a.g.e.**, s. 18-26.

²⁵⁶ Bu durumlar, kanunun açık hükmü, belirsiz kavramlar, değerlendirme halleri, izin halleri ve yargı içtihatları olarak sıralanabilir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: **A.e.**, s. 36-38.

²⁵⁷ Karatepe, **a.g.m.**, s. 73.

²⁵⁸ Gözler, **a.g.e.**, s. 948; Kaya, **a.g.e.**, s. 37-38; Karatepe, **a.g.m.**, s. 74; Yıldırım v.d., **a.g.e.**, s. 647; Akyılmaz, **a.g.e.**, s. 169-170; Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 169-170; Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 32.

²⁵⁹ Örneğin, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 125'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan "Geçmiş hizmetleri sırasındaki çalışmaları olumlu olan ve ödül veya başarı belgesi alan memurlar için verilecek cezalarda bir derece hafif olanı uygulanabilir." hükmünün, lafzi olarak yorumlandığında idareye seçimlik hak tanıdığı söylenebilecekse de Danıştay şartları taşıyan herkese bu hükmün uygulanmasının zorunlu olduğunu ifade etmiştir. Kaya, **a.g.e.**, s. 39-40.

Danıştay Mürettep Dairesinin 12.11.1979 tarihli ve E. 1978/8966, K. 1979/2433 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 38-39, 1980, s. 472; Danıştay Mürettep Dairesinin 22.03.1979 tarihli ve E. 1978/7888, K. 1979/871 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 36-37, 1980, s. 697. Ayrıca, 298 sayılı Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanun'un, değişik ek 7'nci maddesi hükmünde de "...göreve dönebilirler." ibaresi yer almasına karşın Danıştay burada idarenin yetkisinin bağlı yetki olduğunu ifade etmiştir, Kaya, **a.g.e.**, s. 97. Danıştay 5. Daire'nin 20.05.1993 tarihli ve E. 1992/5077, K. 1993/2127 sayılı kararı **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 30.07.2019; Danıştay 5. Daire'nin 12.10.1988 tarihli ve E. 1988/494, K. 1988/2216 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 74-75, 1989, S. 258.

maddesi uyarınca idareye takdir yetkisi, İzaha Davet kurumunun uygulanmasına ilişkin kuralları belirleme amacıyla verilmiştir.

Bunun yanı sıra teknik takdir olarak da adlandırılan değerlendirme halleri, idarenin takdir yetkisinin tespiti açısından kriterlerden birisidir. İdareden uzmanlık gerektiren birtakım konularda değerlendirme yapılması istenildiğinde, yani idarenin objektif kıstaslara uygun olarak ya da idarecinin sübjektif anlayışına bırakılan durumlarda, idarenin takdir yetkisine sahip olmadığı kabul edilmektedir.²⁶⁰ İzaha Davette de komisyonun vergi ziyana sebebiyet verildiği bir durumu tespit etmesi durumunda, bizim hukuk mantığımıza göre, her ne kadar kanun metninde “... *izaha davet edilebilir*.” ibaresi geçse de, mükellefe izaha davet yazısının gönderilmesinin zorunludur. Burada idareye verilen takdir yetkisinin ya da kullanılan “-ebil(mek)” ekinin amacı, aslında idarenin vergi ziyana sebebiyet veren tüm mükellefi tespit etme zorunluluğunun bulunmadığına ilişkindir. Yani kurumun özü ile “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”²⁶¹ birlikte değerlendirildiğine, Yönetmelik’te düzenlenen usul ve esasların yanı sıra kullanılan emredici ifadeler doğrultusunda, hem inceleme elemanlarının elde ettikleri bilgileri Komisyon’a aktarma zorunluluğu hem de Komisyon’un haklarında ön tespit gerçekleştirdiği mükellefleri izaha davet etme zorunluluğu bulunduğunu söyleyebiliriz.

Bakanlık, kendisine verilen yetki doğrultusunda, bir düzenleyici işlem türü olan genel tebliği çıkarmıştır. Düzenleyici işlemler, takdir yetkisinin, sadece önüne gelen somut bir olayda değil benzer durumdaki olaylara eşit şekilde uygulanmak üzere baştan tespit edilmesi şeklinde kullanılmalıdır.²⁶² Diğer bir ifadeyle, idare kendisine verilen takdir yetkisini, somut olay bağlamından ziyade, benzer durumda olanlara eşit şekilde uygulanmasını sağlamak üzere düzenleyici işlemler gerçekleştirerek kullanmaktadır.

²⁶⁰ Üstün, **a.g.e.**, s. 28; Balta, **a.g.e.**, s. 137-138; Kaya, **a.g.m.**, s. 260.

²⁶¹ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁶² Eroğlu, **a.g.e.**, s. 55; Halil Kalabalık, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetim”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 1, S. 1, 1997, s. 173.

Özellikle düzenleyici işlemler özelinde idarenin takdir yetkisi sık kullanılmaya elverişli bir yetki değildir. Zira bu düzenlemeler soyut niteliktedir ve uygulanmakla somutlaşır, dolayısıyla hemen sonuç vermezler. Ayrıca, idare yaptığı düzenlemelere kendisi de uymak zorunda olduğundan takdir yetkisini bizzat kendi eliyle sınırlayıp, bağlı yetki haline getirmiş olur.²⁶³ Bununla birlikte, özellikle vergi hukuku bakımından idare, bireysel, subjektif işlemler bakımından kural olarak takdir yetkisine sahip değildir.²⁶⁴ Bağlı yetki, kişilere, idareye yüklenen görevlerin yerine getirilmesini isteme hakkı vermektedir. İdarenin harekete geçtiği durumlarda kanunda öngörülen şekilde davranma zorunluluğu bulunmaktadır.²⁶⁵ Dolayısıyla, idarenin harekete geçmesi gerekirken geçmemesi ya da geçmesi halinde aynı durumda bulunan kişilere farklı muamelelerde bulunması durumunda, menfaati zedelenen kişilerin yargı yoluna başvurma hakları olacaktır.²⁶⁶ Bunun yanı sıra idarenin, olası bir zararın meydana gelmesi halinde, zararı karşılaması söz konusudur.²⁶⁷ İzaha Davette, idareye takdir yetkisinin verildiğini kabul etsek dahi, tebliğ ile birlikte kendisini sınırlamış olacağından, ilgili mükellefleri ayırt etmeksizin izaha davet etmek zorundadır.

Bu bağlamda, her ne kadar bu görüşe katılmasak da, salt kanun hükmündeki “*edilebilir*” kelimesi sebebiyle idarenin haklarında ön tespit gerçekleştirilen mükellefleri izaha davet etme zorunluluğunun olmadığı varsayıldığında, 482 Sıra No.lu Tebliğ’de emredici bir üslup kullanmak suretiyle “*edilir*” kelimesine yer verilmesi sebebiyle artık bu konuda takdir yetkisini kendi eliyle sona erdirmiş olmaktadır. Bu bağlamda, haklarında ön tespit gerçekleştirilen mükelleflerin izaha daveti zorunludur.

²⁶³ Alan, Nuri, “Türk İdari Yargısında Yerindelik ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu (10- 11- 12 Haziran)**, Ankara, Danıştay Yayınları, 1982, s. 37; Üstün, **a.g.e.**, s. 34. Takdir yetkisinin bağlı yetkiye dönüşmesine örnek olarak, kamu görevlisi istihdamı için sınav açma konusunda takdir yetkisi bulunan idarenin, sınav sonuçlarına göre atama yapmak zorunda oluşu verilebilir, Kaya, **a.g.e.**, s. 99.

²⁶⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 145-146.

²⁶⁵ Kaya, **a.g.e.**, s. 95.

²⁶⁶ Bruno Kornprobst, “Bağlı Yetki”, Çev. Aydın H. Tuncay, Aydın H. Tuncay, **İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1972, s. 174-176.

²⁶⁷ **A.e.**, s. 180.

Takdir yetkisini sınırlayan en temel kavram kamu yararadır.²⁶⁸ Tüm idari işlemlerin maksadının kamu yararadır ve doktrindeki temel görüş idarenin maksat unsuru bakımından takdir yetkisinin bulunmadığı yönündedir.²⁶⁹ Diğer bir ifadeyle, bu tür bir irade ile gerçekleştirilen idari işlem, maksat unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır.²⁷⁰ İzaha Davet kurumunun getirilişindeki temel amaçlardan birinin hazineye gelir intikali göz önüne alındığında ve idari işlemlerin amaç unsurunun kamu yararı olduğu gerçeği karşısında, mükellefleri izaha davet etme konusunda idarenin takdir yetkisinin bulunmadığını söylemek mümkündür. Zira vergi ziyana sebebiyet verdiğine ilişkin haklarında tespit yapılan iki mükelleften birini izaha davet ederken diğerinin bu imkândan faydalanmasına engel olmanın, yani bu bakımdan mutlak eşitliğe aykırı davranmanın, kamu yararı adına hazineye sağlayabileceği bir fayda bulunmamaktadır.

İdarenin gerek takdir gerekse bağlı yetkisi anayasal ilkelere ve Anayasa’da düzenlenen kurallara uygun kullanma zorunluluğu bulunmaktadır²⁷¹ ki; bu ilkelere biri de eşitlik ilkesidir.²⁷² Anayasa’nın 10’uncu maddesinde “*Devlet organları ve*

²⁶⁸ Kalabalık, **a.g.m.**, s. 188; Karatepe, **a.g.m.**, s. 98; Akyılmaz, **a.g.e.**, s. 179; Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 247. Nitekim Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin Tavsiye Kararı’nda belirtilen temel ilkeler doğrultusunda; idare takdir yetkisini kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla kullanmalıdır, ayrıca bunu ispatlamak zorundadır. İdare takdir yetkisini eşitlik ilkesi bağlamında objektif ve tarafsız olarak kullanılmalıdır. İdare takdir yetkisini makul süre içerisinde kullanmalı ve kamu yararını gözetirken bireylerin menfaatlerini ihlal etmemelidir. İdare takdir yetkisini gerekçeli kullanılmalıdır. Nihayet, idareye verilen takdir yetkisine ilişkin düzenlemeler açık ve ulaşılabilir olmalıdır. Kararın Türkçe çevirisi için bkz.: Onur Karahanoğulları, “İdari 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, s. 323-337.

²⁶⁹ Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s. 331; Karatepe, **a.g.m.**, s. 98; Eroğlu, **a.g.e.**, s. 52. İdare işlemin maksat unsurunda, idarenin takdir yetkisinin bulunduğu ilişkin bkz.: Yıldızhan Yayla, “Maksat Unsuru, Takdir Yetkisi ve Anayasa Mahkemesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 30, S. 3-4, 1964 s. 1044-1045; Balta, **a.g.e.**, s. 68-70; Kemal Gözler, **İdare Hukuku (C. 1)**, 2. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2009, s. 950.

²⁷⁰ Turan Yıldırım v.d., **İdare Hukuku**, ed. Turan Yıldırım, 7. bs., İstanbul, On İki Levha, 2018, s. 393.

²⁷¹ Buna ilişkin olarak Danıştay VDDK, 09.04.1993 tarihli ve E. 1992/299, K. 1993/63 sayılı kararında “...bakanlar kuruluna düzenleme yetkisi bırakılan alandaki tüm düzenlemelerin, vergilendirme ile ilgili anayasal ilkelere uygun düşmesi de zorunludur.” tespitinde bulunmuştur. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin 28.3.1963 tarihli ve E. 1963/4 K. 1963/71 sayılı kararı ile 7.3.1963 tarihli ve E. 1962/281 K. 1963/52 sayılı kararında Bakanlar Kurulunun düzenleyici işlemlerinin kanunlara aykırı olamayacağını ifade edilmektedir. Kararlar için bkz.: **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 29.07.2019.

²⁷² Üstün, **a.g.e.**, s. 41; Akyılmaz, **a.g.e.**, s. 177; Balta, **a.g.e.**, s. 139; Kaya, **a.g.e.**, s. 95; Akbulut, **a.g.e.**, s. 346. Bu konuda örnek bir Danıştay Kararı için bkz.: Danıştay 10. Dairesinin, 10.11.1989

idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır.” şeklinde yer alan hüküm doğrultusunda, İzaha Davet özelinde açıklama yapmak gerekirse; idare, takdir yetkisini eşitlik ilkesine aykırı kullanamaz. Vergi hukukunda da idarenin takdir yetkisinin sınırları idare hukukunda olduğu gibidir. Yani idare, takdir yetkisini kullanırken anayasal ilkelere uygun davranmak zorundadır.²⁷³ Dolayısıyla, idare takdir yetkisine sahip olsaydı dahi, hem kanunda kendisine çizilen sınırlar içinde²⁷⁴ hem de normlar hiyerarşisi bağlamında üst hukuk kurallarına uygun davranması gerekeceğinden,²⁷⁵ vergi ziyanına sebebiyet verme ihtimalleri bakımından haklarında tespit gerçekleştirilen mükelleflerin tamamının izaha davet edilmeleri zorunlu olacaktır, Bunun yanında, ön tespit tarihinden itibaren daha geç izaha davet edilen mükellefin zarara uğrayacağı göz önünde alındığında, burada idarenin bağlı yetkiye sahip olduğunu söylemek mükellef haklarına daha uygun bir yorum olacaktır. Zira mükelleflerin izaha davet edildiği tarih bakımından, 6183 sayılı Kanun’da öngörülen aylık %2 oranındaki gecikme zammı oranında bir zammın ödenmesi şartıyla İzaha Davetten faydalanılacağına öngörülmesi, zaman bakımından izaha davet yazısının daha geç gönderildiği mükellefler bakımından haksızlıklara sebep olacaktır.

Mükelleflerin, yukarıda bahsedildiği üzere, idareden kaynaklı olarak, daha geç bir tarihte izaha davet edilmeleri sebebiyle ortaya çıkan zararı hizmet kusuru olarak değerlendirmek gerekmektedir. Hizmet kusuru, idarenin sorumluluğunu doğuran kusur çeşidi olup hizmetin kuruluş ve işleyişinde ortaya çıkan aksaklıklar olarak tanımlanmaktadır.²⁷⁶ İdarenin İzaha Davet konusunda örneğin vergi ziyanına sebebiyet veren mükellef hakkında gerçekleştirilen ön tespitin geç yapılmasından ötürü mükellefin daha fazla gecikme zammı ödeyeceği açıktır. Bu durumun idarenin

tarihli ve E. 1987/813, K. 1989/1908 sayılı kararı. **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 29.07.2019.

²⁷³ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 42.

²⁷⁴ Sürbehan, **a.g.m.**, s. 91; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, **a.g.e.**, s. 111-112; Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s. 331; Akyılmaz, **a.g.e.**, s. 182; Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s. 271; Kaya, **a.g.e.**, s. 166; Kargın, **a.g.m.**, s. 20.

²⁷⁵ Kaya, **a.g.e.**, s. 166.

²⁷⁶ Ragıp Sarıca, “Hizmet Kusuru ve Karakteri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 15, S. 4, 1949, s. 858; Gerçek, **a.g.e.**, s. 84; Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s. 292-293.

hizmet kusurundan kaynaklanması durumunda kanımızca mükellefin zararının tazmini gerekir.

4.2.2. İzaha Davetin Kapsamına İlişkin Eşitsizliklerin Değerlendirilmesi

İzaha Davet incelendiğinde, kurumun kapsamına alınan suçlar bakımından da eşitlik ilkesine aykırılıklar doğurabilecek düzenlemelerin yer aldığı düşünülmektedir. Şöyle ki; sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda, kanunda belirtilen özel şartlar yerine getirildiğinde mükellefler izaha davet edilecek iken, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri anlaşması olmadan basan veya bunu bilerek kullanan kişilerin izaha davet edilmemelerinde açıklanabilecek bir haklı nedenin olmadığı aşikârdır.²⁷⁷ Zira bu iki suç da nitelikleri itibarıyla birbirine yakın suçlardır. Bunun yanında, muhasebe hilesi yapmak, çifte defter tutmak gibi nicelik itibarıyla daha az bir ceza ile müeyyidelendirilen fiillerin kapsam dışında tutulmasının da eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Benzer şekilde ciddi manada izah gerektirecek transfer fiyatlandırması Tebliğ ile belirlenen konular kapsamına alınmamışken, örtülü sermaye aktarımının alınmış olmasının oturtulabileceği haklı bir neden bulunmamaktadır.²⁷⁸ Zira her ikisi de özünde kâr payının vergilendirilmeden dağıtımı anlamına gelmektedir.

Bunun yanında, İzaha Davet kapsamına sadece avukatlık ve mali müşavirlik mesleği mensupları alınmıştır. Bu durum mühendisler, tabipler vs. asgari ücret tarifelerine tabi diğer meslek mensupları bakımından eşitsizliğe yol açmaktadır. Kanımızca, hazineye gelir intikalini amaçlayan bir kurumun kapsamının bu denli dar tutulması uygun olmamış ve idari işlemlerin kamu yararı amacına da aykırı düşmüştür.

Benzer bir eşitsizlik halini tespit ettiğimiz diğer durum ise, yıllık gelir ve kurumlar vergisi matrahından, yapılan bağış ve indirimlerin Kanun'da yer alan

²⁷⁷ Rençber, **a.g.m.**, s. 145.

²⁷⁸ Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 9.

oranlardan daha fazla düşülmesi halinde, mükelleflerin izaha davet edilmesidir. Yapılan düzenlemelerde bazı bağış ve indirimlerden ziyade, tüm bağış ve indirimlerin İzaha Davet kapsamına dâhil edilmesinin kurumun getiriliş amacına uygun olacağı kanaatindeyiz.

4.2.3. Kullanılan Her Bir Belge İtibarıyla Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Tutarının ve Toplam Mal ve Hizmet Alışlarına İlişkin Öngörülen Oranın Değerlendirilmesi

VUK'un 370'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, aynı maddenin birinci fıkrası kapsamında yapılmış olan ön tespitler sonucu, verginin VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının gerçekleştiğine ilişkin bir kanaatin doğması halinde İzaha Davet kurumunun uygulanmayacağı öngörülmüştür. Ancak hemen sonraki cümlesinde bu duruma istisna getirilmiştir. Buna göre, yapılan ön tespitler sonucunda mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunu işlediğine ilişkin bir ihtimal doğmuşsa ve kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 70 bin Türk lirasını geçmemesi ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellef izaha davet edilebilecektir.

Bu noktada, yapılan eleştirilerden bir tanesi; kullandığı sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı sadece 1 Türk lirası farkıyla 70.001 Türk lirası olan mükellef bu imkânlardan faydalanamayacağı, aksine yukarıda belirttiğimiz belgeler bakımından farklı hürriyeti bağlayıcı cezalar ile ziyaına sebep olduğu miktarın 3 katı olarak kesilecek vergi ziyaı cezasına maruz kalacağına ilişkindir. Aradaki küçük sayılabilecek miktardaki fark sebebiyle mükellefleri bu tür yaptırımlarla karşı karşıya bırakmak Anayasa'da düzenlenen ve devlet organları ile idareye emir niteliğinde olan 10'uncu maddenin 5'inci fıkrası doğrultusunda eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceği ifade edilmektedir.²⁷⁹ Ancak bizim bu görüşe iştirak etmemiz mümkün değildir. Her ne kadar eşitliğe aykırı bir durum meydana

²⁷⁹ Doğan Bozdoğan, Cuma Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan 'İzaha Davet' Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler", *Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi*, C. 6, S. 1, 2018, s. 52-53; Başaran Yavaşlar, *a.g.m.*, s. 13; Rençber, *a.g.m.*, s. 145.

geliyormuş gibi gözükse de Anayasa Mahkemesinin tutumu da göz önünde bulundurulduğunda,²⁸⁰ bunun uygulamaya pek de etki etmeyeceği kanaatindeyiz.

Genel olarak diğer disiplinler de göz önüne alındığında, kanun koyucunun bir sınır çizmesi gerekmektedir. Anılan eleştirinin kabul edilmesi, bazı kurumların hiçbir sınır olmaksızın uygulanmasına ve bu sebeple kuramsal olarak uygulanabilecekken pratikte uygulanamamasına; bazılarının ise sınırlı şekilde tatbikatından mahrum kalınmasına yol açabilecektir. Bu sebeple gerek kanun koyucunun gerekse idarenin, yeni kurum veya kurallar getirirken, anayasal ilkeleri doğru yorumlamak ve normlar hiyerarşisine uygun olmak şartıyla, belirli, somut ve gerektiğinde rakamsal sınırlar belirlemeleri zorunludur.

Bunun yanı sıra bu başlık altında değinmemiz gereken son husus sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin, her bir belge tutarının 70 bin Türk lirasını aşmaması kaydıyla toplam hizmet alışlarının %5'ini geçmemesi halinde izaha davet edilebilmeleridir.

²⁸⁰ Ancak burada Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu ve idareye parasal sınır belirleme bakımından geniş takdir yetkisi verildiğine yönelik bir kararı paylaşmak isteriz. 3239 sayılı Kanunun geçici 4'üncü maddesine karşı, bu madde ile, 3239 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 11 Aralık 1985 tarihinde adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükellefler için kısmî bir af getirildiği ve vergilerini zamanında ödeyenlerin cezalandırıldığı iddiaları doğrultusunda yapılan Anayasa'nın 10'uncu maddesine aykırılık taşıdığına ilişkin itirazı Anayasa Mahkemesi reddetmiştir. Söz konusu geçici 4'üncü madde; *"Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte adlarına vergi ve ceza tarh edilen mükelleflerin vergi borcu aslı 300.000 (dâhil) lirayı aşmayanlar, vergi borcu aslını % 25 fazlası ile 31/12/1985 tarihine kadar ödedikleri takdirde haklarında kesilen cezalar terkin edilir ve gecikme zammı ile tecil faizi hesaplanmaz."* şeklindedir.

Yüksek Mahkeme 19.03.1987 tarihli ve E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı kararında *"Bilindiği gibi eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda bulunanlar arasında söz konusudur. Dava konusu Geçici 4. maddenin yürürlük tarihi olan 11/12/1985 gününde, adlarına vergi ve ceza tarh edilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o taktirde zedelenirdi. Ancak, maddede öngörülen aftan yararlanmak için vergi borcu aslının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aftan yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir ayla bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir. Bu nedenlerle söz konusu maddenin Anayasa'nın 10. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarına aykırı bir yönü yoktur."* demek suretiyle yapılan itirazı reddetmiştir. Ateş, **a.g.e.**, s. 160. **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 04.04.2019.

Bu karar doğrultusunda İzaha Davet kurumu bakımından getirilen miktar sınırlamasına ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne olası bir başvuru halinde, muhtemelen ilgili hüküm Anayasa'nın 10'uncu maddesine uygun bulunacaktır.

Bu şartı tartışmaya başlamadan önce, vergi suç ve kabahatleri hakkında yapılan düzenlemelerin amacının devletin vergilendirme yetkisi ile vergi düzeninin sağlanması sonucunda hazine yararının elde edilmesi olduğunu belirtmek isteriz.²⁸¹

Eşitlik ilkesi bakımından Anayasa Mahkemesinin “haklı neden” ölçütüne önem verdiğini yukarıda belirtilmişti. Bu bağlamda vergi ceza ve kabahatleri hukukunda eşitlik ilkesinden hukuki çerçevede sapılmak istenildiğinde, devletin uğradığı vergi ziyanının miktarı esas alınarak düzenleme yapılması gerektiği ifade edilmektedir.²⁸² Bir örnek üzerinden konuyu açıklarsak: Toplam mal ve hizmet alımı 50 milyon Türk lirası olan bir mükellef, belgelerin her biri 70 bin Türk lirasını geçmemesi kaydıyla, 2.5 milyon Türk lirası değerinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanması durumunda, idarenin takdiri doğrultusunda izaha davet edildiğinde, hazineyi uğratmayı amaçladığı zararın yanında küçük bir meblağ ödemekle hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de üç kat vergi ziyaı cezasından kurtulabilecektir. Bunun yanında toplam mal ve hizmet alımı 500 bin Türk lirası olan mükellef, yine kullanılan belgelerin 70 bin Türk lirasını geçmemesi şartını sağladığını düşünürsek, toplamda 25.280 Türk lirası değerinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı takdirde, hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de üç kat vergi ziyaı cezasına maruz kalabilecektir.

Yukarıda örnek olarak açıkladığımız bu durum, daha fazla vergi ziyanına sebebiyet veren mükellefin yararına olabilecekken, daha az vergi ziyanına sebebiyet veren mükellefin zararına olacağı ihtimaline binaen eşitlik ilkesine aykırı olduğu sebebiyle eleştirilmektedir.²⁸³ Ancak bizim düşüncemiz, parasal sınıra ilişkin yukarıda ifade ettiğimiz yöndedir. Bu durumun eşitlik ilkesine tam anlamıyla uygun olduğunu kabul etmesek de, kurumun uygulanabilirliği bakımından gerek kanun koyucu gerekse idarenin somut bir sınır çizmesi gerekmektedir. Bu konuda uzlaşma kurumunu örnek gösterilebilir. Uzlaşma ancak olağanüstü yani re’sen, ikmalen veya idarece tarhiyatın gerçekteştirildiği durumlarda mümkün olmaktadır. Kanun

²⁸¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 213; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 379.

²⁸² Rençber, **a.g.m.**, s. 146.

²⁸³ **A.e.**, s. 146.

koyucunun, olağan tarhiyat bakımından uzlaşma yolunu açık tutması, uygulamanın tamamen işlevsiz hale gelmesine sebebiyet verebilirdi. Zira tüm mükelleflerin uzlaşmaya başvurması durumunda, idarenin mevcut imkânları göz önünde bulundurulduğunda, kurumun düzgün şekilde uygulanmasını imkânsız hale getirebilecektir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İZAHA DAVET KURUMUNUN

UYGULAMA PROSEDÜRÜ VE SONUÇLARI

1. GENEL OLARAK İZAHA DAVET UYGULAMASI

İzaha Davet kurumu, yeni bir idari çözüm yolu olarak, VUK'un 370'inci maddesinde düzenlenmiştir. Mükelleflerin vergi ziyaına sebebiyet verdiklerine ilişkin emareler tespit edilmesi halinde, idare mükellefleri izaha davet edebilecektir. Ancak bunun için mükellef nezdinde inceleme başlatılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekmektedir. Kanun koyucu bunlara ek olarak, vergi ziyaına sebebiyet verildiğine ilişkin mükellef hakkında ihbar yapılmamış olmasını şart koşmaktadır.

İzaha Davet kurumunu düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığına ön tespitin niteliğini, İzaha Davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahıta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilişkin yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetki kapsamında 482 Sıra No.lu Tebliği çıkararak bu kurumun uygulanmasına dair kapsamı on altı adet konu üzerinden belirlemiştir.

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle İzaha Davet uygulamasının usul ve esasları incelenecektir. Daha sonra uygulamanın sonuçlarına değinilecektir. Son olarak, İzaha Davete karşı başvurulabilecek adli ve idari yollar hakkında açıklamalar yapılacaktır.

2. İZAHA DAVET UYGULAMASININ ŞARTLARI

2.1. Konu Yönünden Şartlar

Bu başlık altında, İzaha Davet kapsamına alınan konular incelenmektedir. Bu konular incelenirken, aşağıda yer verildiği gibi, 482 Sıra No.lu Tebliğ'deki sıralamaya riayet edilecektir.

2.1.1. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Ba) ile Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formlarında (Bs) Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Bakanlığın düzenlemeleri doğrultusunda Ba-Bs bildirim formları düzenlemekle zorunlu mükelleflerin verdikleri bilgi ile diğer kurum ve kuruluşlardan toplanan bilginin çapraz kontroller neticesinde karşılaştırılması sonucu, haklarında ön tespit gerçekleştirilen mükellefler izaha davet edilebileceklerdir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un 148'inci, 149'uncu ve mükerrer 257'nci maddelerinin verdiği yetki¹ kapsamında 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu

¹ VUK'un "Bilgi verme" başlıklı 148'inci maddesinin 1'inci fıkrası; "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar." şeklindedir.

"Devamlı bilgi verme" başlıklı 149'uncu maddesi "Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar." şeklindedir.

"Yetki" başlıklı mükerrer 257'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 4'üncü bendi ise, "Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve

Genel Tebliği'ni² çıkarmıştır. Buna göre bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri, belirli bir miktarı³ aşan mal ve hizmet alımları ile hizmet satışlarını bildirmekle yükümlüdür. Bu noktada uygulama, mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirme gerekliliği üzerinden yürütülmektedir.⁴

Bu bağlamda, gerek elektronik ortamda gerekse fiziki olarak verilen Ba-Bs bildirimleri sonucunda, mükelleflerin yıllık alış ve satışlarıyla gelir vergisi, kurumlar vergisi veya KDV beyanları arasında vergi zıyaı oluştuğuna yönelik emarelerin ortaya konulması durumunda, mükellefler izaha davet edilerek aradaki farkın kaynağı sorulabilecektir.

2.1.2. Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Vergi idaresi, mükellefleri denetleme faaliyetlerinden biri olan bilgi toplama kapsamında çıkardığı 2 Sıra No.lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği'ne⁵ uygun olarak, üye iş yeri sıfatıyla POS cihazı kullanan mükelleflerden, aylık olarak yaptıkları satış ve hizmet ifalarına ilişkin bilgi almaktadır. Böylece, bankacılık kartları ile yapılan alışverişlerden elde edilen bilgiler veri ambarına aktarılmaktadır.

bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye” şeklinde düzenlenerek, bu hükümler ile bilgi toplama denetim yolunun uygulanmasına yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığına çeşitli düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir.

² 21.07.2005 tarihli ve 25882 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 04.02.2010 tarihli ve 27483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren ve halen uygulanmakta olan 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin 1.2.2’nci maddesi uyarınca mükellefler, katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzeri mal ve/veya hizmet alışları ile katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzeri mal ve/veya hizmet satışlarını Form Ba ve Form Bs vasıtasıyla, idareye bildirmekle yükümlüdürler. Ayrıca aynı Tebliğ’in 3.1.1’inci maddesi hükmü, bilanço esasına göre defter tutan ve bu Tebliğ uyarınca beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu bulunan mükelleflerin, Ba ve Bs bildirim formlarını da elektronik ortamda <https://e-beyanname.mb-ggm.gov.tr/> adresinden vermek zorundadırlar.

⁴ Cahit Şanver, S. Ateş Oktar, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 1, S. 3, 2003, s. 7-8; Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Hatipoğlu, “İzaha Davet Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 2, 2018, s. 570.

⁵ 19.6.2001 tarihli ve 24437 sayılı (mükerrer) Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Veri ambarına aktarılan bu bilgiler dolayısıyla mükelleflerin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV beyannamelerinde yer alan bilgiler karşılaştırılarak matrahın gerçeğe uygun şekilde belirlenmesinin önü açılmaktadır.⁶

Vergi idaresi, topladığı bilgi, mükellefin katma değer vergisine ilişkin beyan ettiği miktar ile mükellefin diğer beyannameleri, elindeki bilanço, gelir tablosu, Ba-Bs Formları, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi belge ve tablolarında yer alan verilerle otomatik olarak karşılaştırıp çapraz analizlerde bulunabilmektedir.⁷

Bu doğrultuda, kredi kartı satış bilgileriyle KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu, satış tutarlarının düşük beyan edilmesi sebebiyle verginin ziya uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit gerçekleştirilen mükellefler, izaha davet edilebileceklerdir.⁸

2.1.3. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Yıllık beyanname, bir takvim yılı içinde elde edilen gelirin, ertesi yılın beyan döneminde bildirim için kullanılan beyannameye denir.⁹

VUK'un 84'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

⁶ Tuğçe Karaçoban Güneş, **Vergi Usul Hukuku'nda Re'sen Araştırma İlkesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 268.

⁷ **A.e.**, s. 268.

⁸ Çalışmanın "İkinci Bölümü"nde bahsedildiği üzere, bu gibi hukuka aykırılığı açık olan durumlarda mükellefler hakkında doğrudan inceleme başlatılması gerekir. Uygulamada, KDV beyanamesi verilirken, elektronik sistemde, satış tutarının girildiği satır ile vergi dairesinin sisteminde gözüken POS makinesi üzerinden yapılan satış tutarının uyuşmadığı durumlarda, sistem bunu mükellefe uyarı şeklinde bildirmekte, ancak buna rağmen satış tutarının girilmesine müsaade etmektedir.

⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 14. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s. 121; S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 2. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 83; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2017, s. 368.

Yıllık beyannamenin nasıl verileceği gerek süre gerekse usul bakımından GVK'nın 92'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmelidir. Bunun yanı sıra tam mükellefiyete tabi olanların beyannamelerini vergiyi tarh etmeye yetkili vergi dairesine; dar mükellefiyete tabi olanların ise Türkiye'de vergi muhatapları mevcut ise onun Türkiye'de oturduğu yerin vergi dairesine, muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi veya taahhütlü posta yolu ile gönderilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi de gelir vergisi gibi beyan esasına dayanmaktadır ve mükellefler bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kurum kazançlarını bildirmelidirler. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda¹⁰ yıllık beyanname, özel beyanname ve muhtasar beyanname olmak üzere üç çeşit beyanname öngörülmüştür.¹¹

Yıllık beyannamenin, KVK'nın 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, hesap döneminin kapandığı dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bunun dışında kurumlar vergisinin ödenmesine ilişkin özel hesap dönemlerinin öngörülmesi mümkündür.¹² Yıllık beyanname, tam ve dar mükelleflerin elde ettikleri kazançları bildirmek amacıyla kullanılmaktadır.¹³

KVK'da öngörülen ikinci beyanname türü ise özel beyannamedir. KVK'nın 26'ncı maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, özel beyannamenin; dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının GVK'da yazılı diğer kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket

¹⁰ 21.06.2016 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında "KVK" olarak kısaltılacaktır.

¹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. bs, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, s. 350-351; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 324.

¹² Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 351; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 211; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 473-474.

¹³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 211.

eden kimse tarafından, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde Kanun'un 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine verilmesi zorunludur. Bu bağlamda, özel beyannamenin iki tane önemli özelliği bulunmaktadır. Birincisi, sadece dar mükelleflerin verebileceği bir beyanname olması, ikincisi ise dar mükelleflerin diğer kazanç ve irat niteliğindeki gelirleri için veriliyor olmasıdır.¹⁴

KVK'da düzenlenen son beyanname türü ise muhtasar beyanname'dir. Söz konusu beyanname ile ilgili düzenleme KVK'nın 31'inci maddesinde yer almaktadır. Hükme göre, KVK'nın 30'uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar ve muhtasar beyanname konusunda GVK'da belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.¹⁵ Yani, muhtasar beyanname ile ilgili GVK'ya atıfta bulunulmuştur. Bu sebeple muhtasar beyanname ile ilgili aşağıda yapılacak açıklamalar, bu kısım için de geçerli olacaktır.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması, gönüllü uyumun teşvik edilmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinliğin artırılması amacıyla, vergi kanunlarına göre vergi dairesine verilmesi gereken "*Muhtasar Beyanname*" ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılan kişileri bildirmekle yükümlü olanlar tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi gereken "*Aylık Prim ve Hizmet Belgesi*"nin birleştirilmesi sonucunda oluşturulmuştur.¹⁶ Bu bağlamda, muhtasar ve prim hizmet beyannamesi; muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine ilişkin beyannameyi ifade etmektedir.

¹⁴ A.e., s. 221.

¹⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 353; Akdoğan, a.g.e., s. 477.

¹⁶ 18.02.2017 tarihli ve 29983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği'nde konuya ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi GVK'nın 98/A maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin 4'üncü fıkrasında; GVK ile diğer kanunlarda, muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesine yapılmış olan atıfların, bu iki belgenin tek bir belge olarak birleştirildiği durumlarda, muhtasar ve prim hizmet beyannamesine yapılmış sayılacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır. Dolayısıyla, konuyla alakalı olarak sadece muhtasar beyanname ve kaynakta kesilen vergilerin bildirilmesi hususunda açıklama yapılacaktır. Zaten 482 Sıra No.lu Tebliğ'de de bu maddeye ilişkin kaynakta vergilendirme yapılacak olan gelirlerden bahsedilmektedir.

Vergi tevkifatı, vergilendirmede “*stopaj*” ya da “*kaynakta kesme*” yöntemi olarak da bilinmektedir. Bu yöntemin amacı, gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi kısa tutarak, gelirin bir an önce hazineye girmesini sağlamaktır. Tevkifat yönteminde, mükellefler yıllık beyannamelerini verirlerken, tevkif yoluyla ödedikleri vergileri beyanname üzerinden hesapladıkları vergiden mahsup ederler.¹⁷

Bu noktada, yıllık gelir beyannamesi vermek zorunda olanların verdikleri beyannameler ile mükellef adına tevkifat yapacakların verdikleri beyannamelerde bildirilen matrahın örtüşmesi gerekmektedir. Vergiyi kesen vergi sorumlusunun beyannamesinde belirttiği tutar, mükellefin beyan ettiği tutardan fazla ise, bu durum vergi ziyayı oluştuğuna dair emare teşkil edecek ve idare vergi mükellefini izaha davet edebilecektir.¹⁸ Yine, vergi sorumlusunun beyannamesinde belirttiği tutarın, mükellefin beyan ettiği tutardan düşük olması halinde vergi sorumlusu izaha davet edilebilecektir. Örnek olarak, bir tacirin işyeri olarak kullanmak amacıyla bina kiraladığını düşünelim. Bina malikinin elde ettiği kira geliri GVK'nın 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bendine göre, gayrimenkul sermaye iradı olduğundan vergilendirmeye tabidir. Kiracı ise, GVK'nın 94'üncü maddesinin 5'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca tevkifat yapmakla yükümlüdür. İşte malikin gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan ettiği miktarın, kiracının beyan ettiği

¹⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 225; Oktar, **a.g.e.**, s. 94-95; Oktar, s. 95'te “*Tevkifat Yöntemi, “Kazanırken ödeme” veya “kazandıkça ödeme” (pay as you earn, pay as you go) ilkesi çerçevesinde önce İngiltere’de, daha sonra ise Kara Avrupası ülkelerinde uygulanmıştır.*” şeklinde bu konuya yer vermiştir.

¹⁸ Bayraklı/Hatipoğlu, **a.g.e.**, s. 570.

miktardan fazla olması durumunda kiracının izaha daveti gündeme gelebilecektir. Elbette aynı şekilde, kiracının beyan ettiği miktarın, bina malikinin beyan ettiği miktardan fazla olması halinde bina maliki izaha davet edilebilecektir.

2.1.4. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Serbest meslek kazancı, sermayeden çok kişisel çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan ve ticari nitelikte olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına sürekli olarak yapılmasından doğan kazançlar olarak tanımlanmaktadır.¹⁹ GVK'nın 65'inci maddesinde serbest meslek kazancı kısaca, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazanç olarak tanımlanmaktadır.

482 Sıra No.lu Tebliğ'de üzere Avukatlar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler için özel bir düzenleme getirilmektedir. Tebliğ'deki düzenlemenin getirilme sebebi, bu meslek grupları bakımından asgari ücret tarifelerinin belirlenmekte olması ve bu taraflar üzerinden gelir dağıtımı yapılmasının olanaklı olmasından kaynaklanmaktadır.

Bu iki meslek grubunun, elde ettikleri serbest meslek kazançları ile KDV'yi ilgili dönemler bakımından beyan etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Zira KDVK'nın 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca; Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Avukatlık mesleği bakımından konuyu detaylandırmak gerekirse, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun²⁰ 164'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasının ilk cümlesinde Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin altında vekâlet ücreti kararlaştırılamayacağı hüküm altına alındığı; 168'inci maddesinde ise Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin

¹⁹ Oktar, **a.g.e.**, s. 61; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 294; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 61; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 287.

²⁰ 07.04.1969 tarihli ve 13168 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hazırlanış usulüne yer verildiği görülmektedir.²¹ Bu doğrultuda avukatların elde ettikleri serbest meslek kazançları doğrultusunda vermesi gereken gelir ve katma değer vergisi beyannamelerinin doğruluğunu araştırmak amacıyla UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi)²² bilgi sistemi üzerinden veri ambarına aktarılan bilgiler analiz edilmektedir. Böylece, UYAP, bankalar vs. çeşitli kuruluşlardan bilgi toplama faaliyetleri çerçevesinde hesap hareketleri, kayıtlı araç ve gayrimenkuller, kullanılan krediler vb. bilgiler doğrultusunda avukatın gerçek matrahı ile beyan edilen matrahı kıyaslanabilmektedir.²³ Bu doğrultuda, avukatın kazancı dolayısıyla beyan ettiği KDV ile anılan tarifeye göre hesaplanması gereken KDV arasında fark bulunması durumunun vergi ziyana ilişkin emare olarak değerlendirilmesi neticesinde ilgili avukat izaha davet edilebilmektedir.

Tebliğ’de avukatların yanı sıra 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu²⁴ kapsamındaki meslek gruplarından da bahsedilmiştir.²⁵ Yine aynı Kanun’un “*Ücret*” başlıklı 46’ncı maddesinin 1’inci fıkrasında, yapılacak iş karşılığında alınabilecek asgari ücret miktarının Tarife²⁶ ile belirleneceği ve 2’nci fıkrasında belirlenen asgari ücret tarifesinin altında iş alan meslek mensuplarının disiplin cezası alacağı öngörülmüş, devamındaki fıkralarda ise Tarife’nin düzenleniş usulüne yer verilmiştir.

²¹ İlgili maddeler ve devamında düzenlenen maddelerde, avukatın farklı ihtimaller doğrultusunda vekâlet ücretinin nasıl belirleneceğine ilişkin hükümlere yer verilmektedir. 02.01.2019 tarihli ve 30643 sayılı Resmi Gazete’de 2019 yılı bakımından geçerli olacak Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi yayımlanmıştır. Tarife için bkz.: (Çevrimiçi) <https://www.barobirlik.org.tr/Haberler/2019-avukatlik-asgari-ucet-tarifesi-80365>, 11.03.2019.

²² “UYAP; günümüzün gerekli tüm teknolojik gelişmelerini kullanarak, Adalet Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatının, bağlı ve ilgili kuruluşlarının, adli ve idari tüm yargı ve yargı destek birimlerinin donanım ve yazılım olarak iç otomasyonunu ve benzer şekilde bilgi otomasyonu sistemlerini kurmuş kamu kurum ve kuruluşları ile dış birim entegrasyonunu sağlayan ve e-Dönüşüm sürecinde e-Adalet ayağını oluşturan bir bilişim sistemidir.” şeklindeki tanım ve detaylı bilgi için bkz.: (Çevrimiçi) <https://www.uyap.gov.tr/Genel-Bilgi>, 11.03.2019.

²³ Karaçoban Güneş, **a.g.e.**, s. 271.

²⁴ 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁵ Bu mesleklerin tanımları ile konuları ilgili Kanun’un 2’nci maddesinde sayılmaktadır.

²⁶ 1.1.2019 tarihinden itibaren geçerli olacak asgari ücret tarifesi 31.12.2018 tarihli ve 30642 sayılı (4.mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ücretler için bkz.: (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M4-27-1.pdf>, 14.03.2019.

Bu bağlamda, yukarıda avukatlar için yapılan açıklamalar mali müşavirler için de geçerlidir. Bilgi toplama faaliyetleri kapsamında elde edilen bilgiler ile söz konusu meslek mensuplarının beyan ettiği KDV miktarı karşılaştırılarak, arada fark oluşması halinde bu durumun vergi ziyaına emare teşkil etmesi gerekçesiyle ilgililer izaha davet edilebileceklerdir.

Kanımızca madde hükmünde, gelir vergisi yerine katma değer vergisinin esas alınmasının sebebi, söz konusu asgari ücret tarifelerinin altında kazanç elde eden avukatlar veya mali müşavirlere uygulanacak en ağır yaptırımın, disiplin cezası olmasıdır. Yani vergi idaresini GVK bakımından harekete geçirecek bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak KDVK'nın 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (5) numaralı bendinde serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamayacağından vergi idaresi harekete geçebilecektir. Diğer bir ifadeyle, GVK bakımından alt yapısı olmayan bu durumun KDVK bakımından dayanağı mevcuttur.

Ayrıca 482 Sıra No.lu Tebliğ'de, meslek mensupları olarak yalnızca avukatların ve mali müşavirlerin düzenlenmesi eşitlik ilkesini zedeleyicidir. Zira belirli bir ruhsatnameye dayanılarak faaliyet gösteren diğer meslek mensupları için de yürürlükte olan asgari ücret tarifeleri mevcuttur. Örneğin, diş hekimleri için de asgari ücret tarifesini söz konusudur. Bu tarife, 6755 sayılı Türk Diş Hekimleri Birliği Kanunu²⁷ uyarınca Türk Diş Hekimleri Birliği tarafından çıkarılmaktadır.²⁸ Bunun yanında, veteriner hekimler²⁹, mühendisler³⁰ vs. meslek mensupları için de asgari ücret tarifeleri düzenlenmektedir. Dolayısıyla, İzaha Davet kurumunun düzenleniş amacı doğrultusunda, uygulamaya yönelik asgari ücret tarifeleri belirlenen tüm meslek mensuplarının İzaha Davet kapsamına alınmaları gereklidir.

²⁷ 25.06.1985 tarihli ve 18792 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸ 2019 yılı Diş Hekimlerinin Uygulayacakları Ağız Diş Sağlığı Muayene ve Tedavi Ücret Tarifesi için bkz. (Çevrimiçi) http://www.tdb.org.tr/tdb/v2/ekler/2019_Yili_Rehber_Tarife_Kitapcigi-22.12.2018.pdf, 28.06.2019.

²⁹ Ev-Süs Hayvanları, Çiftlik Hayvanları Hekimliği 2019 Yılı Alt Sınır Ücret Tarifesi için bkz. (Çevrimiçi) <http://www.ivho.org.tr/dosyalar/06-02-2019-15-34-47.pdf>, 28.06.2019.

³⁰ 2019 yılı Orman Mühendisliği, Orman Endüstri Ve Ağaç İşleri Endüstri Mühendisliği Hizmetleri Asgari Ücret Tarifesi için bkz.: (Çevrimiçi) https://ormuh.org.tr/uploads/docs/02012018_2018_Yili_OrmanMuhendisleriOdasi_AsgariUcret_Tarifesi.pdf, 28.06.2019.

2.1.5. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Bu indirim düzenlemeleri hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi dikkate alınarak aşağıda irdelenmektedir.

Gelir vergisinde, yıllık beyannamede bildirilecek gelirlerden, diğer bir ifadeyle vergiye tabi gelir unsurlarının safi miktarları toplamından, kanunen yapılabilecek olan indirimler yapıldıktan sonra matraha ulaşılmaktadır.³¹ 482 Sıra No.lu Tebliğ’de yapılan açıklamaya binaen GVK’nın 89’uncu maddesi kapsamında yapılabilecek indirimlerden bazılarında kanuna uymayan mükelleflerin izaha davet edilebileceği söylenebilir.

Bağış ve yardımların indirilebilmesi bazı esaslara bağlanmıştır. Buna göre GVK’nın 89’uncu maddesinin 1’inci fıkrasının 4’üncü bendi uyarınca bazı bağış ve yardımlar beyan edilen gelirin %5’i ile sınırlı olarak indirilebilmekte iken, aynı fıkranın 5’inci, 6’ncı, 7’nci, 10’uncu ve 11’inci bentlerinde yazan bağış ve yardımların tamamı gelirden indirilebilmektedir.³²

³¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 130.

³² Oktar, **a.g.e.**, s. 89-92; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 130 vd.; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 356 vd.

Anılan hükümler;

“(4) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5’ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10’unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

(5) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

(6) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

(7) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma

GVK'nın 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (2) numaralı bendine göre, beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları beyannamede bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir.

Tebliğ'de yer verilen son indirim hali girişim sermayesi yatırım fonu olarak ayrılan tutarlardır. GVK'nın 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (12) numaralı

faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmaları,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

(10) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı.

(11) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.” şeklinde kaleme alınmıştır.

bendi uyarınca, VUK'un 325/A maddesinden kaynaklanan ve buna göre girişim sermayesi fonu³³ olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı da gelir vergisi beyannamesinden indirilebilecektir.

KVK'nın 10'uncu maddesinde indirilebilecek bağış ve yardımlar ile girişim sermayesi fonu ile ilgili yukarıda yaptığımız açıklamalar geçerlidir.

KVK'nın 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi uyarınca beyan edilen gelirin %5'i oranında yapılan genel nitelikli bağış ve yardımlar ile aynı fıkranın (d), (e), (f) bentlerinde yazan birtakım bağış ve yardımların ise tamamı indirim konusu yapılabilmektedir.³⁴ KVK'nın 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının

³³ Girişim sermayesi fonu hakkında detaylı bilgi için bkz.: Nedim Bayraktaroğlu, "Girişim Sermayesi Fonu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 349, Ekim 2017, s. 89-94; Selahattin Gökmen, "Yeni Bir Teşvik Unsuru; Girişim Sermayesi Fonu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 291, Aralık 2012, s. 22-27.

³⁴ Anılan bentler; "d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

(ç) bendi uyarınca da okul, sağlık tesisi, öğrenci, yurdu, çocuk yuvası vb. tesisler açısından her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı indirilebilmektedir. Yine, KVK'nın 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (g) bendine göre, VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı indirim konusu yapılabilmektedir.³⁵

Kanunda gösterilen bağış ve indirimlerin oranlarından daha yüksek oranda indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilmektedir. Örneğin, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarın 30.000 TL, beyan edilen gelirin toplamda 298.000 TL olduğunu düşünelim. Bu bağlamda girişim sermayesi fonunun, beyan edilen gelirin %10'unu aştığı açıktır. Bu durum hakkında ön tespit yapılması halinde mükellef izaha davet edilebilir.

Ancak burada belirtmek istediğimiz bir husus, özellikle gelirin hazineye hızlı şekilde intikali amacıyla getirilen bir kurum bakımından, kapsamın bu kadar dar tutulmasının anlamsız olduğudur. GVK'nın 89'uncu 1'inci fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca, serbest meslek erbabı engelliler tarafından beyan edilen gelirlere, GVK'nın 31'inci maddesi uyarınca indirim uygulanması gerekmektedir. Yine sponsorluk harcamaları kapsamında, gerek KVK'nın 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi gerekse GVK'nın 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (8) numaralı bendinde sponsorluk harcamalarının; profesyonel spor dalları için % 50'sinin indirilebileceği öngörülmektedir. Ancak bu orandan daha fazla yapılacak indirimler dolayısıyla mükelleflerin izaha davet edilmesi mümkün değildir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere bu ve benzeri durumlar İzaha Davet kurumunun getiriliş amacıyla bağdaşmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, kanunda düzenlenen tüm bağış ve

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Cumhurbaşkanı'nın başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.” şeklindedir.

³⁵ Oktar, **a.g.e.**, s. 92; Ahmet Kavak, “Girişim Sermayesi Fonlarının Kurum Kazancından İndirimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 295, Nisan 2013, s. 11.

indirimler yerine sadece 482 Sıra No.lu Tebliğ ile düzenlenen bağış ve indirimlerin tercih edilmesi suretiyle kapsamın bu kadar dar tutulmaması gerekmektedir.

Bu konuyla ilgili tavsiyemiz, Türk vergi sisteminde düzenlenen tüm bağış ve indirimlerin, kanunda belirtilen sınırlarının aşılması halinde izaha davet edilebileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmasıdır.

2.1.6. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar vergisi mükelleflerinden tüzel kişiliği haiz olanlar, kanuni merkezi ya da iş merkezinin herhangi birisinin Türkiye’de bulunması halinde tam mükellef; Türkiye’de kazanç elde eden kurumlardan, hem kanuni merkezi hem de iş merkezi Türkiye dışında bulunanlar dar mükellef kabul edilirler.³⁶

Bu konuyla ilgili KVK’nın 30’uncu maddesinin 3’üncü fıkrasına öncelikle değinmemiz gerekmektedir.³⁷ Maddede tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere³⁸

³⁶ Esra Ekmekci, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1994, s. 10-13; Oktar, **a.g.e.**, s. 121; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 158; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 406.

³⁷ Madde hükmü; “*Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.*” şeklindedir.

³⁸ KVK’nın 4’üncü maddesi; “(1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar. (Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muaftiyeti ortadan kaldırmaz.)

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler. e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (...) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanı tabi iktisadî kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadî işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadî işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir. Bu kâr payı dağıtımında³⁹ Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler vergi kesintisi dışında tutulacaklardır. Ayrıca vergi kesintisine tabi olan kar payları sadece GVK’nın 75’inci maddesinin 2’nci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde⁴⁰ sayılan kar paylarıdır.⁴¹

GVK’nın 94’üncü maddesine bakıldığında ise KVK’nın 30’uncu maddesinin 3’üncü fıkrasında olduğu gibi GVK’nın 75’inci maddesinin 2’nci fıkrasının (1), (2)

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler.

o) 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.

ö) (Ek: 15/7/2016-6728/55 md.) (Mülga: 21/3/2018-7103/74 md.)” şeklindedir.

³⁹ Kâr payı dağıtımına ilişkin detaylı bilgi için bkz.: Erdem Ateşgaoğlu, **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2012, s. 77 vd.

⁴⁰ İlgili hükümler; “Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1. (Değişik: 21/2/2007-5582/28 md.) Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotēge dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.);

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye’de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. Kurumların idare meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;” şeklindedir.

⁴¹ Kâr payı kavramına ilişkin tanımlar için. bkz.: Ateşgaoğlu, **a.g.e.**, s. 16-21.

ve (3) numaralı bentlerine atıfta bulunulduğu⁴² görülmektedir. Dolayısıyla konumuz sadece bu bentlerdeki kâr paylarıdır.⁴³

GVK'nın 75'inci maddesinin 1'inci fıkrasında menkul sermaye iradının kapsamı belirtilmektedir. Buna göre, “*sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar*” menkul sermaye iradıdır. Maddenin 2'nci fıkrasında kaynağı her ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılan iratları sayılmış olup, buna göre (1) numaralı bentte her türlü hisse senetlerinin kar payları, (2) numaralı bentte iştirak hisselerinden doğan kazançlar ve nihayet konumuzla ilgili son bent olan (3) numaralı bendinde ise kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verdikleri kar paylarının menkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Kâr paylarının vergilendirilmesinde, menkul sermaye iratlarındaki istisnalara değinen GVK'nın 22'nci maddesinin (3) numaralı bendi uygulanır. Buna göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75'inci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazan kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Tebliğ'de yapılan açıklamalarda son olarak “*kâr dağıtım tablosu*” kavramından bahsedilmiştir. Kar dağıtım tablosu 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde⁴⁴ düzenlenmiştir. Buna göre kar dağıtım tablosu, işletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablo olarak tanımlanmış; amaç

⁴² Anılan hükümler; “b) i) *Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz),*

ii) *Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz),” şeklindedir.*

⁴³ Arada “ve” bağlacının kullanılması da düşüncemizi güçlendirmektedir.

⁴⁴ 26.12.1992 tarihli ve 21447 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

olarak da özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça belirtilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarının hesaplanması gösterilmiştir.⁴⁵

Bu bağlamda, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine ek olarak verilen kar dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile idarenin elde ettiği diğer bilgilerin karşılaştırılması sonucunda vergi ziyana sebep olduğuna ilişkin haklarında ön tespit yapılan mükellefler izaha davet edilebileceklerdir.

2.1.7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

GVK'nın 88'inci maddesine göre⁴⁶, gelir toplanırken, gelir kaynaklarının bir bölümünden dolayı ortaya çıkan zararlar, diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilecektir. Ancak aynı Kanun'un 80'inci maddesinde yer alan kazançlardan değer artış kazançları ile arazi kazançlar kapsam dışında bırakılmışlardır. Bunun yanında mahsup işlemi sonunda indirilemeyen zararlar, gelecek yıllara devredilecektir. Ancak kanun koyucu burada bir sınır öngörmüştür. Buna göre, devredilen zararların indirimi her bir zarar için, zararın doğduğu yılı takip eden beş yıl ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla beş yıl içinde mahsup edilemeyen zararlar sonraki yıllara taşınamayacaklardır.⁴⁷

Geçmiş zararların mahsubu bakımından KVK'daki düzenlemelerden de kısaca bahsetmek gerekmektedir. KVK'nın 9'uncu maddesinde kurumlar vergisi beyannamesi verilirken indirim yapılabilir zararlar düzenlenmektedir.

⁴⁵ Örnek olara Trakya Cam Sanayi A.Ş.'nin kâr dağıtım tablosuna bakılabilir. (Çevrimiçi) <https://www.kap.org.tr/tr/ek-indir/4028328c6233239c016267a11277675f>, 16.03.2019.

⁴⁶ Maddenin konumuzla ilgili olan 1'inci ve 2'nci fıkraları; "(1) Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

(2) Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz." şeklindedir.

⁴⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 87-88; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 131; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 355.

KVK'nın 9'uncu maddesi, sistematik olarak, indirilebilecek zararları devralınan kurum ve devredilen kurum zararları bakımından ikiye ayırarak incelemiştir. Ancak her iki kurum bakımından da ortak şart, kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken verilen beyannamede her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesidir. Bu şart sağlandığı takdirde, kurumun zarar etmesi durumunda bu zararın ait olduğu yıldan itibaren beş yıldan fazla süreyle nakledilmemek şartıyla izleyen yıl kazançlarından indirilebilecektir. Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarda ise, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna tutulanlar hariç olmak üzere, yine yurt içi zararlarda olduğu gibi, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla indirilebilecektir.⁴⁸ Ancak bunun için KVK'nın 9'uncu maddesinde ek olarak iki şart öngörülmüştür. Bunlar, faaliyette bulunulan ülkede beyan edilen matrahın, o ülkede resmi olarak denetim yetkisini haiz kuruluşlarca rapora bağlanarak onaylanması ile bu raporun aslı veya tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki vergi dairesine ibrazıdır.⁴⁹

Kurumlar vergisi bakımından özellik arz eden bir diğer nokta, devralınan kurum zararlarının indirilmesidir. Devralan kurumlar, yukarıda bahsettiğimiz zararların yanı sıra KVK'nın 20'nci maddesine uygun olarak, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ile devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20'nci maddenin 2'nci kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları indirebileceklerdir.⁵⁰

Görüldüğü üzere, zararların indirilmesinde yukarıda açıkladığımız düzenlemeleri gerek gelir gerekse kurumlar vergisi yönünden ihlal etmek suretiyle zarar mahsubu gerçekleştiren mükellefler izaha davet edilebileceklerdir.

⁴⁸ Oktar, **a.g.e.**, s. 141; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 183; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 339.

⁴⁹ Oktar, **a.g.e.**, s. 142; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 430-431.

⁵⁰ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 184; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 339.

2.1.8. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

KVK'da iştirak kazançlarıyla alakalı bazı şartların yerine getirilmesi durumunda istisna hükümleri öngörülmektedir. KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca, kurumların; tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançları, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden müstesnadır.

Yine İzaha Davet kapsamında KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde kısaca, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan limited ve anonim şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerden elde ettikleri iştirak kazançlarının belirli şartlarla kurumlar vergisinden istisna tutulmalarını düzenlemektedir.⁵¹ Bu hükmün hukuk mantığının altında, hali

⁵¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 349. KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi; “b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

hazırda bir kurumlar vergisi mükellefi bünyesinde vergiye konu edilmiş kazancın, mükerrer vergilendirme olacak şekilde vergilendirilmesinin önüne geçme amacı yatmaktadır.⁵²

Kurumların yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar paylarının, kurumlar vergisinden istisna tutulmaları belirli şartlara bağlanmıştır.⁵³ Bunlar KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde; iştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması; kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması; yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dâhil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun finansal kiralama dâhil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve iştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Kanımızca, bu düzenlemede idare için esas problem teşkil eden alan, vergi cennetleriyle mücadele etmede önemli bir araç haline gelen, kontrol edilen yabancı kurum kazancı olacaktır. Kontrol edilen yabancı kurum kapsamında bulunan tam mükellef kurumların, yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri gelirin Türkiye'de vergilendirilmeye tabi olan kurum kazancına eklenmesi öngörülmüştür.⁵⁴ Kontrol

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.” şeklindedir.

⁵² Ateşgöğüş, **a.g.e.**, s. 301.

⁵³ **A.e.**, s. 301 vd.

⁵⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 180. Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının yurtdışı kazançları istisnasından yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin bir değerlendirme için bkz.: Zafer Çalışkan, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Olarak Türkiye’de Vergilendirilen Kazançlar

edilen yabancı kurum kazancının vergilendirilmesine ilişkin KVK'nın 7'nci maddesinde öngörülen ön şart, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmasıdır. Yani bu durumda, iştirak konumunda bulunan kurum, kontrol edilen yabancı kurum olarak kabul edilecektir.⁵⁵

Yabancı iştirakin kontrol edilen kurum konumunda bulunması, onun vergilendirilmesine yetmeyecektir.⁵⁶ KVK'nın 7'nci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın, belirli şartların birlikte gerçekleşmesi halinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bu şartlar, iştirakin toplam gayrisafî hâsılatının %25'inin veya daha fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması; yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması; yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hâsılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesidir.

Nihayet, söz konusu iştirak kazançlarının kurumlar vergisi matrahına dâhil edilebilmesi birtakım esaslar doğrultusunda gerçekleşecektir. Bunlar, kısaca, Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancın vergi öncesi kazanç olması, sahip olunan hisse oranına göre hesaplanması ve ilgili iştirakin yurt dışında ödediği vergilerin mahsup edilmesidir.⁵⁷

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda kanuna, Bakanlık veya ilgili idareler tarafından yapılan düzenlemelere aykırı olarak, söz konusu şartları karşılamamasına rağmen, ilgili iştirak kazançlarını beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine ilişkin haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebilecektir.

Yurt Dışı Kazançları İstisnasından Yararlanabilir Mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 309, Haziran 2014, s. 51-58.

⁵⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 181.

⁵⁶ **A.e.**, s. 181; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 425.

⁵⁷ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 182.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının vergilendirilmesi hususunda önemli mevcut sorunlar arasında idareler arasında bilgi akışının sağlanamaması, kurumun kontrolünün zor oluşu ve vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkeler ile iletişim kurulabilmesinin zor olmasıdır.⁵⁸ Biz de bu tespitlere katılmaktayız. Dolayısıyla, yurt dışı iştirak kazancı ile kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının, kurumlar vergisi matrahına hukuka uygun şekilde eklenip eklenmediğinin takibi ve tespiti zor olacağından, İzaha Davet kurumunun kapsamına alınmasının, mevcut düzenlemeler itibarıyla yerinde olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla veri akışının çok zor sağlandığı durumlarda, idarenin ölçüsüz ve delilsiz şekilde mükellefler hakkında ön tespit gerçekleştireceği yönünde endişelerimiz bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, İzaha Davet kapsamında ön tespit gerçekleştirebilmek için, yapılan düzenlemeler uyarınca basit bir şüphe dahi yeterliyken, idarenin, yurt dışı iştirakler konusunda bunu dahi aramayacağı ifade edilebilir.

2.1.9. Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci Maddesinin 1'inci Fıkrasının (e) Bendinde Düzenlenen İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının belirli şartlar halinde kurumlar vergisinden istisna tutulması öngörülmüştür. Aynı fıkarda yer alan hüküm uyarınca menkul kıymet⁵⁹ ve taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyeti ile uğraşan bu amaçla

⁵⁸ Mahmut Kaşıkçı, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları ve Sorunlar", **Kurumlar Vergisinin Güncel Sorunları (VEHUP V. Ulusal Kongresi)**, Ed. Gülsen Güneş v.d.; On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 149.

⁵⁹ Menkul kıymet kavramı hakkındaki tanımlar ve menkul kıymetlerin özellikleri için bkz.: Erdem Ateşagaoglu, **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2006, s. 17-24. Bu kapsamda yer alan menkul kıymet türlerine; hisse senetleri, ilmhaberler, tahviller, bonolar, gelir ortaklığı senetleri, varlığa dayalı menkul kıymetler, repo ve ters repo, konut ve gayrimenkul sertifikaları, ipotekli borç senetleri ve yatırım fonu katılma belgesi girmektedir. **A.e.**, s. 25-26.

ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar ise, istisna kapsamı dışında bırakılmıştır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki bu istisna yalnızca satışın gerçekleştiği dönem için uygulanır ve elde edilen kazancın istisnadan yararlanılan kısmı, satışın gerçekleştiği yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak burada özel bir şart daha öngörülmüştür ki o da satış bedelinin satışın gerçekleştiği yılı izleyen iki yıl içerisinde tahsil edilmesidir. Aksi halde vergi ziyaa uğratılmış sayılır.⁶⁰

Son şart olarak, istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmemesi, işletmeden çekilmemesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılmaması öngörülmüştür. Aksi halde yine istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler ziyaa uğratılmış sayılacaktır.⁶¹

Bu noktada, Tebliğ düzenlemesi sebebiyle, yukarıda kısmen anlattığımız KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde belirtilen şartlara uymayan mükelleflerin vergiyi ziyaa uğrattığında dair haklarında ön tespit yapılması halinde izaha davet edilebilirler.

2.1.10. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Örtülü sermaye esasında, kurumların, normalde öz sermayeleri içinde bulunması gereken fonları, ortaklarından ya da yakınlarından alınmış borç gibi göstererek bunlara tahakkuk ettikleri faizleri matrahta gider olarak göstermek suretiyle vergi ziyana sebebiyet vermeleridir.⁶² Örtülü sermaye, KVK'nın 12'nci maddesinin 1'inci fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre, kurumların, ortaklarından

⁶⁰ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 416; Sefer Adnan Ateş, “Transfer Fiyatlandırması Açısından KVK 5/1-E Madde Hükümünün Uygulanıp Uygulanamayacağına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 345, Haziran 2017, s. 69; Lokman Yeliven, “Taşınmaz Satışından Elde Edilen Kazancın İştirak Hissesi Alımında Kullanılması Durumunda KVK 5/1-E'den Yararlanılabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 302, Kasım 2013, s. 40.

⁶¹ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 417; Ateş, **a.g.m.**, s. 69-70; Yeliven, **a.g.m.**, s. 40.

⁶² Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 340; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 438.

veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden⁶³ doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.⁶⁴ Dolayısıyla örtülü sermayenin bağlandığı iki adet objektif kriterin; borçlanmanın ortak ya da ortaklarla ilişkili kişilerden yapılmış olması ile borcun, kurumun öz sermayesinin üç katını geçmesi olduğu söylenebilir.⁶⁵

Uygulamada, örtülü sermaye ile şirketler, normalde sermayelerinin içinde bulunması gereken fonları ortağından ya da ortakla ilişkili kişi olarak sayılabilecek kişilerden alınmış bir borç gibi gösterip, bu borçlara ilişkin yapılan faiz ödemelerini matrahtan düşürürler. Böylece bu meblağları olağan dağıtım şeklinde göstermeksizin, borcu temin eden ortağa dağıtırlar.⁶⁶

Örtülü sermaye için kanunda öngörülen şartlar ortaya çıktığı takdirde, kurum bu borçlanmalar için tahakkuk ettirdiği faiz ve kur farklarını matrahtan indiremeyecektir.⁶⁷ KVK'nın 12'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında örtülü sermaye olarak sayılmayacak olan borçlanmalar da hükme bağlanmıştır.⁶⁸

⁶³ Ortakla ilişkili kişi kavramı KVK'nın 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendinde, “*ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum*” olarak tanımlanmaktadır.

⁶⁴ Bir sonraki fıkrada ise, söz konusu karşılaştırma yapılırken, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç tutulmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların %50'sinin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

⁶⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 170-171.

⁶⁶ Volkan Laçın, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Uygulamada Birlikte Gerçekleşmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 336, Eylül 2016, s. 38; Ateşgaoğlu, **Kâr Payı Dağıtımı**, s. 172; Tuğba Öz Yılmaz, “Örtülü Sermaye Kapsamında Ortak ve Ortakla İlişkili Kişinin Tespitinde Yaşanan Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 252, Eylül 2009, s. 211; Şuayip Sevgi, “Örtülü Sermaye Müessesesi, Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz ve Kur Farkları” **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 182; Kasım 2003, s. 58.

⁶⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 341.

⁶⁸ Fıkra hükmü; “*Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:*

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

Bu bağlamda, örtülü sermaye adı altında vergi ziyaına sebebiyet verdiğine yönelik hakkında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilebileceklerdir.

2.1.11. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

GVK'nın 75'inci maddesinin 1'inci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı yapılmış, 2'nci fıkrasının 6'ncı bendinde ise adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklar ile cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişileri tarafından borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dâhil olmak üzere her çeşit alacak faizlerinin menkul sermaye iradı kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır.⁶⁹

Ekonomik yaklaşım ilkesi⁷⁰ gereği, şirketin muhasebe kayıtlarında alacak görünüyorsa buna faiz işletilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Alacağın ortaktan olmasının bir önemi yoktur. Diğer bir ifade ile şirketin faiz geliri ortağın faiz gideri olacaktır. Dolayısıyla 482 Sıra No.lu Tebliğ'de de belirtildiği üzere, ortaklardan alacaklar hesabında bakiye bulunan bir kurumun aynı zamanda faiz gelirini beyan etmemesi, vergi ziyayı oluştuğuna dair emare kabul edilerek, ön tespitin yapılmasıyla birlikte mükellef izaha davet edilebilecektir.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve sulleri şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.” şeklindedir.

⁶⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 309; Akdoğan, **a.g.e.**, s. 320; Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 102.

⁷⁰ Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince, vergi kanunlarının yorumlanması ve vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde, hukuki biçimlerden ziyade ekonomik nitelik ve içerikler dikkate alınacaktır. Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 27; Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 46-47; Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 2. bs., Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2016, s. 32-34. İlke hakkında kapsamlı bir çalışma için bkz.: Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

2.1.12. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak öngörülmektedir. Değer artış kazancı doktrinde kişilerin bir kısım sermaye varlığı unsurlarını bir süre ellerinde tuttuktan sonra paraya çevirmek suretiyle elden çıkararak elde ettikleri gelir olarak tanımlanmaktadır.⁷¹ Yani kişi sahibi olduğu mal ve haklarını elden çıkararak değer artış kazancı elde etmektedir.⁷²

Ortaklık hakları ve hisselerinden kasıt, şahıs veya sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylardır. Yani, adi ortaklık, kollektif şirket, adi komandit şirket, hisseli komandit şirketlerde komandite ortakların; limited ve kooperatif şirketlerdeki ortaklık payları hisse senediyle ifade edilmeyen ortaklık paylarıdır.⁷³

Bu kapsamda, ortaklık hak ve hisselerinden elde ettiği değer artış kazancını beyan etmeyen limited şirket ortakları izaha davet edilebilecektir.

2.1.13. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkul alım-satımı yapılırken, gerek tapu harcı⁷⁴ gerekse gelir vergisi alım-satım bedeli üzerinden ödenmektedir. Ancak taraflar bu yükümlülüklerden kurtulmak amacıyla bedeli eksik beyan etmektedirler. Özellikle belediyenin belirlediği asgari rayiç üzerinden ödeme yapılarak vergi ziyana sebebiyet

⁷¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 313; Oktar, **a.g.e.**, 76-77.

⁷² Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, 41. bs, Ankara, Savaş, 2018, s. 65.

⁷³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 112; Hisse senetlerinin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.: Ateşagaoglu, **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, s. 72 vd.

⁷⁴ Ödenmesi gereken tapu ve kadastro harçlarına tabi işlemler ve bunlara ilişkin uygulanacak oran, 02.07.1964 tarihli ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Harçlar Kanunu'na ekli (4) sayılı Tarife'de düzenlenmiştir.

verilmektedir. Bu doğrultuda tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile bilgi vermekle yükümlü diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile gayrimenkul alım-satım bedelinin karşılaştırılması sonucunda vergiyi ziyaa uğrattığına dair haklarında ön tespit yapılan mükellefler izaha davet edilebileceklerdir. Örneğin, toplamda 400.000 TL’lik konut kredisi çekmiş bir mükellefin, evi 280.000 TL bedel ile satın aldığını bildirmesi durumu, verginin ziyaa uğratıldığına dair emare teşkil edecek ve mükellefin izaha davet edilmesine sebebiyet verecektir.

Ancak bizim bu noktada eleştirmek istediğimiz bir husus bulunmaktadır. Şöyle ki, emlak vergisine ilişkin pişmanlık ve ıslah başvurusunun yapılmasının engellenmesinin altında, emlak vergisi değerinin kamulaştırma bedeline esas alınacak tek ölçüt olmamasına rağmen, kişilerin olası bir kamulaştırma ihtimaline karşı gayrimenkulünün değerini yükseltmesi yatmaktadır.⁷⁵ Ancak, kamulaştırma bedelinin belirlenmesinde tek ölçüt olmamasına rağmen, emlak vergisine ilişkin mükelleflerin pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanmasını engellenmiştir. Bir yanda bu düzenleme varken diğer yandan mükelleflerin rayiç bedel üzerinden alım/satım yapması durumunda mükellefleri izaha davet etmenin çelişkili bir durum olacağı kanaatindeyiz.

2.1.14. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Vergilendirmeye tabi değer artış kazançları GVK’nın mükerrer 80’inci maddesinde sayılmış olup, maddenin 1’inci fıkrasının 6’ncı bendinde bazı mal ve hakların elden çıkarılmasından dolayı sağlanan kazançlar bu kapsama alınmıştır. Maddede GVK’nın 70’inci maddesinin (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerine yapılan atıf sebebiyle, arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı; voli mahalleri ve dalyanlar; gayrimenkul olarak tescil edilen haklar⁷⁶; gemi ve gemi payları ile her türlü motorlu tahmil ve tahliye

⁷⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 225.

⁷⁶ Gayrimenkul olarak tescil edilen hakların, geniş manada algılanarak madde kapsamına tapuya şerh edilebilecek hakların da alınması gerektiğine dair bkz.: İrfan Barlass, “Gelir Vergisi Kanunu

vasıtalarının kiraya verilmesinden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Mükerrer 80'inci maddenin 3'üncü fıkrasında ise bu mal ve haklardan elde edilen değer artış kazançlarının 14.800 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

GVK'nın 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (6) numaralı bendinde, yukarıda sayılan mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren beş yıl içerisinde elden çıkarılması halinde, gelir vergisinden istisna tutulan miktardan fazla olan kısım vergilendirilmektedir.

Bu bağlamda vergilendirilmeye tabi olan ve yukarıda dört bent olarak tespit edilen mal ve haklardan, tapuya tescil edilen gayrimenkulleri, iktisap tarihinden beş yıl içinde elinden çıkaranların, istisna tutarın üzerinde gelir elde etmesi durumunda bunu beyannamelerinde göstermemeleri durumunda haklarında ön tespit gerçekleştirilenler izaha davet edileceklerdir.

Burada kısaca tartışma konusu olabilecek bir hususa değinme ihtiyacı hissetmekteyiz. Tebliğ metninde doğrudan “*gayrimenkul*” kelimesi kullanılmaktadır. Ancak yukarıda dört bent halinde sayılan mal ve haklar içerisinde tapuya gayrimenkul olarak tescil edilebilecek olanların varlığı söz konusudur. Bu bakımdan, VUK'un 269'uncu maddesinde gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulacak olanlar⁷⁷ ile Tebliğ'de sayılan mal ve hakların örtüştüğü göze çarpmaktadır. Kanaatimizce, İzaha Davetin kapsamını gerek sınırlamak gerekse tespit etmek amacıyla çıkarılan 482 Sıra No.lu Tebliğ'de yer alan bu düzenlemenin uygulamasını, lâfzî yorum yapmak suretiyle belirlemek daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Zira

Uyarınca Değer Artış Kazancına Konu Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Gereken Haklar”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 145, Ekim 2011, s. 61-62.

⁷⁷ Anılan madde; “*İktisadi işletmelere dahil bilümmü gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değeri.* Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değeri:

1. *Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;*
2. *Tesisat ve makinalar;*
3. *Gemiler ve diğer taşıtlar;*
4. *Gayrimaddi haklar.”* şeklindedir.

idare, gayrimenkul olarak tapuya tescil edilecek mal ve hakların tümünü kapsam içine sokmak isteseydi, GVK'nın 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (4) numaralı bendi açık şekilde ortadayken, Tebliğ metninde “*değer artışı kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin*” gibi bir ibare kullanmasına gerek kalmazdı.⁷⁸

2.1.15. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkul sermaye iradı, kişinin gayrimenkullerini, gayrimenkul niteliğindeki haklarını ve belli koşullarda fikri ve sinai haklarını başkalarının kullanımına sunmak karşılığında elde ettiği gelir olarak tanımlanabilir.⁷⁹ Gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilecek gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak adlandırılabilir mal ve haklar GVK'nın 70'inci maddesinde sayılmışlardır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hâsılattan, iradın devam etmesini sağlamak için yapılan giderler indirilmek suretiyle matraha ulaşılır. Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hâsılat GVK'nın 72'nci maddesi uyarınca, aynı Kanun'un 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri olarak öngörülmüştür.

Gayrisafi hâsılat ile ilgili özellik gösteren durumlardan birisi emsal kira bedeli⁸⁰ uygulamasıdır. GVK'nın 73'üncü maddesi uyarınca emsal kira bedelinden düşük ya da bedelsiz olarak kiraya verilen mal ve haklar için emsal kira bedeli

⁷⁸ Ancak burada sistematik yorum yapmak gerekirse; VUK'un 269'uncu maddesinin göz önünde bulundurularak, GVK'nın 80'inci maddesinin 1'inci fıkrası doğrultusunda Tebliğ metninde geçen “*gayrimenkuller*” ifadesinin “*gayrimenkuller gibi değerlendirilenler*” veya “*gayrimenkuller ve gayrimenkul olarak tescil edilenler*” ibareleri olarak anlaşılması daha doğru olabilirdi. Biz yine de mülkiyet hakkına doğrudan müdahale olan vergi salmaya ilişkin düzenlenen tüm usul ve esasların, olabildiğince mükellef haklarına riayet eder ölçüde yorumlanması gerektiğini düşündüğümüzden, idarenin bilinçli olarak bu ifadeyi kullandığını söylemekle yetineceğiz.

⁷⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 300.

⁸⁰ Emsal kira bedeli, kiraya verilen mal ve haklarının bedellerine ilişkin asgari bir sınır ölçüsü olarak tanımlanabilir. Oktar, **a.g.e.**, s. 69.

üzerinden kira geliri elde edileceği kabul edilmiştir.⁸¹ Bunun yanı sıra intifa hakkı kapsamında, bedelsiz olarak başkalarının kullanımına tahsis edilen mal ve hakların kira bedeli, bu hak ve malların kirası sayılacaktır. Ancak, emsal kira bedeli vergi idaresi lehine düzenlenmiş bir adi karine olup, mükelleflerce aksi her zaman ispat edilebilecektir. Dolayısıyla düşük de olsa, alınan kira bedelinin gerçek olduğunun ispatı halinde, vergi idaresi emsal kira bedeline göre vergi salamayacaktır.⁸² Bina ve araziler ile diğer mal ve haklara ilişkin uygulanacak emsal kira bedeli oranı farklı düzenlenmiştir. Bina ve arazilerde, yetkili merciler veya mahkemeler tarafından belirlenen değere göre, böyle bir değer mevcut değilse VUK’a göre belirlenen değer %5’i emsal kira bedeli kabul edilecektir. Diğer mal ve haklarda ise, bunların maliyet bedeli; bu bedel bilinmiyorsa VUK’un servet değerlemesine ilişkin hükümleri uygulanır.

Maddenin 2’nci fıkrasında dört bent halinde emsal kira bedeli uygulamasının istisnaları öngörülmüştür. Bunlar, boş kalan gayrimenkullerin muhafaza edilmek amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması; binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine verilmesi; mal sahibinin akrabalarıyla birlikte ikamet etmesi ve son olarak da genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalardır.

VUK’un mükerrer 257’nci maddesinin 1’inci fıkrasının 2’nci bendi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlık bu yetkiye dayanarak, 268 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’ni⁸³ çıkarmıştır. Tebliğ’in 1’inci maddesinde, konut kiralarda her bir konut için aylık 500 TL ve üzeri, iş yeri kiralarda ise meblağ sınırı olmaksızın gerek kiracı gerekse kiralayana

⁸¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 302-303.

⁸² Şenyüz/Yüce/Gerçek, **a.g.e.**, s. 89-90; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 305; Cem Tekin, “G.V.K. Hükümleri Uyarınca Emsal Kira Bedeli Esası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 184, Ocak 2004, s. 53.

⁸³ 29.07.2008 tarihli ve 26951 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yönelik kiraya ilişkin tahsilât ve ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla ödemeler ve tahsilâtlar bu kurumlar vasıtasıyla yerine getirilecektir.

Bu bağlamda, bu kurumlar ya da abonelerine elektrik, su, doğalgaz, internet hizmeti vb. mal ve hizmetleri teslim eden/sunan kurumlar ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, kira bedeli elde ettiği ancak bunu hukuka uygun şekilde vergilendirmeyerek vergiyi ziyaa uğrattığına dair haklarında ön tespit yapılmış mükellefler izaha davet edilebileceklerdir.

Yukarıda kısaca değindiğimiz emsal kira bedeline ilişkin birtakım açıklamalar yapma zarureti hâsıl olmuştur. Emsal kira bedeli, Türk vergi kanunlarında benzerine hemen hiç rastlanmayan bir uygulamadır. VUK'un 3'üncü maddesinde düzenlenen, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağına ilişkin hükmü konusuz bırakmaktadır. Her ne kadar bu hüküm, Türk insanının yaşam gerçekleri göz önüne alınarak düzenlense de, eksik bıraktığı hususlar da mevcuttur. Şöyle ki; malikin, zor durumda bulunan arkadaşına, içinde bulunduğu durumdan kurtulana kadar dairesinin kullanımı ücretsiz tahsis ettiğini varsaydığımızda, malik emsal kira bedeli üzerinden vergilendirilecektir. Hâlbuki burada gelir elde edilmemesine rağmen, matraha takdir yoluyla ulaşılabacaktır. Bu durum ayrı bir durumdur ve mülkiyet hakkı kapsamında tartışılmaya açıktır. Zira malın bedelsiz kullanım hakkı, malikin elinden alınmaktadır. Bu bağlamda, özü itibarıyla da mülkiyet hakkı bağlamında tartışılabilir olan emsal kira bedeli uygulamasının, bahsedilen örnek de göz önünde bulundurulduğunda, malikin izaha davet edilmesine sebebiyet vereceği açıktır ve bu durumun tebliğ ile düzenlenmesi açıkça mülkiyet hakkının ihlal edilmesine sebebiyet verecektir.

2.1.16. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

İzaha davet kurumunu düzenleyen VUK'nin 370'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının ilk cümlesi; İzaha Davet kapsamında yapılacak ön tespitlerin, VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının işlenmesi suretiyle verginin

ziyaa uğratıldığına ilişkin olduğu takdirde mükellefin İzaha Davet kurumundan yararlanamayacağını hüküm altına almıştır. Ancak daha sonra bu genel kurala bir istisna getirmiş, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiillerin gerçekleşmiş olabileceğine ilişkin ön tespitlerin yapılması halinde mükellefin bazı şartları⁸⁴ sağlaması halinde izaha davet edilebileceğini belirtmiştir. Bu şartlar:

- Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının her bir belge itibarıyla, vergiler hariç, 70.000 TL’yi⁸⁵ geçmemesi,
- Kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının toplamının, vergiler hariç, mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması,

olarak öngörülmüştür.

Sahte belge, VUK’un 359’uncu maddesinin (b) fıkrasında “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” olarak tanımlanmış ve sahte belge düzenlemek veya kullanmak vasıtasıyla kaçakçılık suçu işleyen hakkında 3 yıldan 5 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Yani burada, normalde olmayan bir işlemin, ilişkinin, durumun vs. fail tarafından

⁸⁴ ABD uygulamasında, 2.000 Amerikan dolarının altındaki tüm kaçakçılık ve vergi ziyayı unsurları nedeniyle mükellefe mektup gönderilip açıklama istenebilmektedir. Doğan Bozdoğan, Cuma Çataloluk, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan ‘İzaha Davet’ Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi**, C. 6, S. 1, 2018, s. 54.

Türk hukukunda ise her bir belge itibarıyla 70.000 TL’yi aşmayan ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışverişlerinin %5’ini geçmeyen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında mükelleflerin izaha davet edilmeleri mümkündür. Dolayısıyla Türk hukukunda kapsam daha sınırlı tutulmuştur.

Konuyla ilgili olarak yapılan bazı çalışmalarda İzaha Davet kurumunun ABD’den esinlenerek Türkiye’de yürürlüğe konulduğu, ifade edilmektedir. Ancak bizim, bir kurumun sırf bazı benzerlikleri bulunması sebebiyle bu yönde bir nitelermeye iştirak etmemiz mümkün değildir.

İzaha Davet kurumunun ABD’den esinlenerek Türkiye’de yürürlüğe konulduğu ifade edilen çalışmalar için bkz.: Bozdoğan/Çataloluk, **a.g.m.**, s. 53; Fuat Sütçü, “İzaha Davet Müessesesi”, (Çevrimiçi) <https://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessesesi>, 11.07.2019; Abbas Coşar, “Ön İnceleme Müessesesi Olarak İzaha Davet”, (Çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/042/>, 11.07.2019.

⁸⁵ 31.12.2018 tarihli ve 30642 sayılı (3. mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’i ile 57.000 TL olan miktar 70.000 TL’ye çıkarılmıştır.

oluşturan ve hukuki sonuç doğurabilen bir belgede varmış gibi gösterilmesi söz konusu olmaktadır.⁸⁶

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise, VUK'un 359'uncu maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde *“gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”* olarak tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar kaçakçılık suçu işlemiş olurlar ve haklarında 18 aydan 3 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilir. Kimlik, mükellef sicil numarası, miktar, fiyat vb. bilgilerin yanlış şekilde düzenlenmesi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinin tipik örneğini oluşturmaktadır.⁸⁷

Madde hükmünde sadece sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların izaha davet edilebileceği öngörüldüğünden, suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince anılan belgeleri düzenleyenlerin izaha davet edilebilmelerine olanak bulunmamaktadır. Ancak kişinin hem düzenleyen hem de kullanan olduğu durumlarda izaha davet edilmesi mümkündür.

482 Sıra No.lu Tebliğ'de yer alan hükümler ve örneklerden faydalanarak konuyu biraz daha açmak, farklı ihtimaller doğrultusunda örneklendirmek gerekmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde her bir belgenin miktarı vergiler hariç 70.000 TL'nin altında ise Kanun'da öngörülen diğer şartların da gerçekleşmesiyle birlikte mükellefin izaha davet edilebileceği açıktır. Ancak kullanılan belgelerden yalnızca bir tanesinin kanunda öngörülen 70.000 TL'lik sınırı aşması halinde mükellef izaha davet edilmez. Yani geri kalan belgeler bakımından da İzaha Davet uygulamasından faydalanma hakkı ortadan kalkacaktır.

Kullanıldığına ilişkin ön tespit yapılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve

⁸⁶ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2006, s. 289.

⁸⁷ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2016, s. 288.

hizmet alışlarının %5'ini aşması halinde diğer şartın bir önemi kalmamaktadır. Yani vergiler hariç her bir belge tutarı 70.000 TL'yi geçmese dahi mükellefler izaha davet edilemeyecektir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma ihtimaline ilişkin mükellefler hakkında ön tespitler yapılır ve koşullar sağlanırsa izaha davet edilebilir. Ancak bu mükellefler izaha davet edilirken her bir ön tespit ayrı ayrı değerlendirileceği, önceki ön tespitin sonrakine ya da sonrakinin öncekine herhangi bir etkisi olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan söz konusu bu düzenleme, idarenin kendisiyle uyumsuz, kendisiyle çelişen idari işlemlerine mükellef aleyhine bir sonuç bağlayacağını öngörmesi itibarıyla eleştiriye açıktır. İdare, Tebliğ'de düzenlenen bu hukuka aykırılığı yumuşatmak için mükellef lehine bir örnek kullanmaya çalışmıştır.

Normal şartlarda uzlaşma tutanağının kesinliği söz konusudur. Ancak, sonradan mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işlediğine ilişkin bir tespit gerçekleştirildiğinde uzlaşma iptal edilir. İzaha Davette de benzer bir durumun, yani izaha davetin iptaline yönelik de düzenleme yapılması gerekmektedir. Zira mükellefin İzaha Davet kurumundan faydalanıp faydalanmayacağı idarenin kararına bırakılmaktadır. Bu durum ise hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Yapılacak kapsamlı bir çalışma, tüm belgeleri kapsayacağından idarenin 70 bin TL'yi aşan miktarın yer aldığı belgeyi görmesi daha kolay olacağından mükellefin İzaha Davet kurumundan faydalanmasına engel olacakken; nispeten dar kapsamlı bir çalışma yapılması durumundan aynı belge bakımından tespit gerçekleşmeyebilecektir. Bu durum ise mükellefin İzaha Davet kurumundan faydalanmasını sağlayacaktır.

Anılan bu çelişkili durum sonrasında ortaya çıkabilecek bir sorunu daha belirtmek isteriz. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin tespit sebebiyle izaha davet edilmeyen mükellefin kaçakçılık suçu işlemesi varsayımını somutlaştırmak gerekirse; mükellefin kaçakçılık suçu işlediğine dair on bir tane belge tespit edilmiş ve bu belgelerin bir tanesi 75 bin TL, geriye kalan on tanesi ise 40 bin TL bedelli olsun. Yapılan yargılama sonucunda 75 bin TL bedelli belge bakımından mükellefin kaçakçılık suçu işlemediği sabit olmuş, diğer on belge

bakımından kaçakçılık suçu işlediğine hükmedilmiştir. Bu durumda tarhiyatın tamamı iptal edilecektir. Haliyle, on belge bakımından vergi aslının üç katı tutarında vergi ziyaı cezasına ilişkin hazine gelir kaybına uğrayacaktır. Bu bağlamda idare mahkeme kararına rağmen idari işlem tesis edemez ve VUK'un 370'inci maddesine göre işlem tesis edilir. Bunun önüne geçmek için, bu gibi durumlarda mükellefin izaha davet edilmesini gerektiren bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit gerçekleştirilen mükellefler için, izaha davet edilebilme şartlarını taşımaları, her bir dönem açısından ayrı ayrı değerlendirilecektir. Örneğin, 2017 yılında şartların sağlanmamış olmasının 2018 yılına bir etkisi olmayacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların izaha davet edilebileceğine ilişkin düzenlemenin, var olan fiili uygulamaya yasal zemin oluşturma amacıyla getirildiğini düşünmekteyiz. Diğer bir ifadeyle, uygulamada zaten belirli miktarın altındaki sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellefler için ağırlıklı olarak “kast” yoktur şeklinde rapor hazırlanmakta ve vergi suçu raporu düzenlenmemektedir. Dolayısıyla gerek Anayasa'nın 10'uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesine aykırılı olduğu yönündeki endişelerin giderilmesi, gerekse idareyi ve yargıyı fazla iş yükünden kurtaracak olması sebebiyle tavsiyelerimiz İzaha Davetin kapsamına ilişkin idareye verilen takdir yetkisinin kaldırılması; İzaha Davete ilişkin inceleme veya takdir komisyonuna sevk ve ihbar bakımından menfi olarak düzenlenen şartların kaldırılarak, İzaha Davetin zorunlu bir idari çözüm yolu olarak öngörülmesi; vergi suçu raporu düzenlenip vergi aslının 3 katı cezalı tarhiyat yapılmasının ön koşulu olarak düzenlenmesidir.

Bunun dışında 482 Sıra No.lu Tebliğ'de bazı özellikli durumlara yer verilmiştir. Bunları kısaca özetlemek gerekirse; KDV mükellefi olanlar için ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışları belirlenirken, tespit tarihine kadar verilen beyannamelerdeki indirilecek KDV oranı ayrı ayrı hesaplanacaktır. KDV mükellefi olmayan basit usule tabi mükelleflerin toplam mal ve hizmet alışları belirlenirken işletme hesabında yer alan “Dönem İçinde Satın Alınan Emtia” ve “Giderler”

satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.⁸⁸ Son olarak toplam mal ve hizmet alışları ile kullanma ihtimalleri bulunan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı net bir şekilde belirlenemiyorsa bunları bildirmeleri mükelleften yazılı olarak istenecektir. Mükelleflerin bildirim yapması halinde bu bildirim ön tespite esas alınacak, ancak daha sonra idarece yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde bu bildirimin hatalı veya eksik olduğu belirlenirse, yeni tespitin gereğine göre işlem yapılacaktır.

2.2. Usul Yönünden Şartlar

Bu başlık altında ön şart olarak düzenlenmiş “*ön tespit yapılmış olması*” hali ve kanunda öngörölmüş diğer şartlar incelenecektir.

2.2.1. Ön Tespit Şartı

İzaha daveti düzenleyen VUK’un 370’inci maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca, mükelleflerin izaha davet edilebilmeleri için öncelikle vergiyi ziyaa uğrattıklarına dair haklarında yetkili merciler tarafından ön tespit yapılmış olması zorunludur. Dolayısıyla buradan ön tespitin izaha davet edilebilmenin bir ön şartı olduğunun kabulü gerekir.⁸⁹

Ön tespiti, 482 Sıra No.lu Tebliğ’in “*Ön Tespit*” başlıklı 3’üncü maddesinde, “*vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespittir.*” şeklinde ifade edilmiştir.

⁸⁸ İkinci sınıf tüccarlar, gayrimenkullerini emtia envanterlerine dâhil etmek zorunda olmadığına ve sırf bu sebepten haklarında gerçekleştirilecek cezalı tarhiyatın hukuka aykırılığına ilişkin bkz.: İrfan Barlass, “Ticari İşletmede Kullanılan Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Konusunda Danıştay Tarafından Verilen Bir Kararın Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 211, Nisan 2006, s. 135.

⁸⁹ Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 352, 2018, s. 139.

VUK'un 148'inci maddesinin 1'inci fıkrasına baktığımızda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin, bilgi toplamaya da yetkili kılındığını görmekteyiz. Bu sebeple 482 Sıra No.lu Tebliğ uygulanırken, 403 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin⁹⁰ de göz önüne alınması gerekecektir. Dolayısıyla söz konusu iki Tebliğ birlikte değerlendirildiğinde, mükellefin vergiyi ziyaa uğrattığına dair emareye idarenin bir şekilde muttali olmasıyla birlikte, İzaha Davete ilişkin yasal sürecin işlemeye başlayacağını söyleyebiliriz. Ayrıca, ifade edilmesi gereken diğer bir nokta şudur: Bilgi toplamaya yetkili kılınanlar, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar olduğu için, ilgili Tebliğ hükmünün, gereksiz ifadeler içerdiğini söylememiz gerekir.

VUK'un 370'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, ön tespit verginin ziyaa uğradığına ilişkin emareler bulunduğu dair yapılacaktır. Dolayısıyla yetkili kişilerce ki bunlar kısaca vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerdir, elde edilen bilgi, belge ve veriler sonucunda verginin ziyaa uğradığına dair basit bir şüphe oluşması durumunda ilgili mükellef izaha davet edilebilecektir.⁹¹

Aşağıda bahsedileceği üzere, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonunun üyeleri ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin⁹² 5'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca oluşturulan uzlaşma komisyonunun üyeleri, biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşmaları bakımından benzerdir. Esasen bu süreçleri aynı memurların da yürütmeleri mümkündür. Ek olarak, Anılan Yönetmeliğin 11'inci maddesinde idarenin, mükellefleri uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla İzaha Davetin getiriliş amaçları da göz önünde bulundurulduğunda, gerek süreç gerekse süreci yürütecek kişiler bakımından bu kadar benzerlik bulunan iki kurum için, harekete geçme bakımından da benzer düzenlemelerin diğer bir deyişle mükellefin idareye İzaha Davetten faydalanma talebinde bulunmasına ilişkin düzenleme yapılması akla gelebilecekse de kanımızca gerek faydalanma şartları gerekse beyanname veriliş usulü birbiriyle neredeyse aynı

⁹⁰ Çalışmanın bundan sonraki kısmında "403 Sıra No.lu Tebliğ" olarak kısaltılacaktır.

⁹¹ Rençber, **a.g.m.**, s. 139.

⁹² 31.11.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olan pişmanlık ve ıslah kurumu hali hazırda düzenlenmişken, mükelleflere tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi bir imkânın tanınmasının tutarlı olmayacağını düşünmekteyiz.

VUK'un 370'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, izaha davetin yetkili merci tarafından yapılması gerekmektedir. Yetkili mercii belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığındadır. 482 No.lu Tebliğ'de yetkili merciin Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu olduğu belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu, ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaktır. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur. Defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon ise defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu ise, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarından oluşturulacaktır. Komisyon, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden ve yeteri kadar yedek üyeden oluşur. Bunun yanı sıra söz konusu Başkanlıklar bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

Vergi idaresi, üst kademedeki Hazine ve Maliye Bakanlığı; VUK kapsamında toplanan vergilerin tahakkuk ve tahsil işlemleri bakımından Gelir İdaresi Başkanlığı; vergi incelemesi ve denetimi yönünden ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının bulunduğu üçlü sacayağından oluşmaktadır.⁹³ Her ne kadar, esas işi vergi incelemesi olan personellere artık Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde görev verilmemekteyse

⁹³ Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2015, s. 392.

de,⁹⁴ vergi idaresi bir bütün olduğundan ve vergi incelemesi doğrultusunda gerçekleştirilen görev paylaşımının⁹⁵ İzaha Davette de öngörülmesi, İzaha Davet kurumunun idarenin gözünden vergi incelemesinin bir izdüşümü olarak görüldüğüne delil olabilir.

Ön tespiti gerçekleştirecek merci olan İzah Değerlendirme Komisyonunun görev ve yetkileri, İzaha Davet kapsamında ön tespitleri gerçekleştirmek; izaha davet yazısını haklarında ön tespit yapılan mükelleflere göndermek ve yapılan izahları değerlendirip sonuca bağlamak olarak sıralanabilir.

Komisyonun esas görevi, inceleme elemanının veya Risk Analiz Sisteminin, mükellefin vergiyi ziyaa uğrattığına dair elde edilen emarelerde haklılık payı olup olmadığını sınamaktır. Ancak bu durumda esas zafiyet, inceleme elemanının söz konusu bilgi, belge ve bulguları komisyona intikal ettirmediği ya da gözünden kaçırdığı durumlarda ortaya çıkmaktadır ki bu durumda ortada tespit edilecek bir durum olmayacaktır.

Tebliğ'in, söz konusu emare/emarelere ilişkin değerlendirme yapma noktasında Komisyon'a geniş bir hareket alanı bırakmasını eleştirmemekle birlikte, yine de söz konusu faaliyete ilişkin ilke düzeyinde birtakım düzenlemeler yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

2.2.2. Vergi İncelemesine Başlanılmamış ya da Takdir Komisyonuna Sevk Edilmemiş Olma Şartı

Kanunda öngörülen ikinci şart mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olunması ya da mükellefin matrahını belirlemek üzere takdir komisyonuna sevk edilmemiş olunmasıdır.

Vergi incelemesi, incelemeye başlama tutanağının imzalanmasıyla başlamaktadır. İncelemenin mükellefin iş yerinde veya vergi dairesinde yapılması bu

⁹⁴ Adnan Gerçek, "Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları, *Yaklaşım Dergisi*, S. 224, Ağustos 2011, s. 36; Soydan, *a.g.e.*, s. 402.

⁹⁵ Vergi incelemesine ilişkin idari ve örgütsel yapı hakkında detaylı bilgi için bkz.: Soydan, *a.g.e.*, s. 390 vd.

durumu değiştirmemektedir.⁹⁶ Ancak İzaha Davet hükümleri bakımından tarihin tam olarak tespit edilmesi önemlidir. Bu bakımdan incelemeye başlama tarihi, nezdinde inceleme yapılan mükellefin tutanağa imza attığı tarih olacaktır. İmzadan imtina etmek, ölüm, gaiplik, iş yerinin terki, yurt dışına çıkma vs. nedenler ile mükellefin inceleme tutanağını imzalamaması halinde; tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlanma tarihi olarak kabul edilecektir.

⁹⁶ Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, s. 10. Ayrıntılı bilgi için bkz.: **Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, 21.03.2019.

Bu noktada Amerika Birleşik Devletleri uygulamasına da değinmek isteriz. Vergi incelemesi ABD’deki en önemli denetim faaliyeti konumundadır. Vergi incelemesinde temel olarak mükelleflerin beyannamelerinin içerikleri kontrol edilmekte ve beyan edilen tutarın doğruluğu araştırılmaktadır. Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayınları, 2006, s. 45; Ersan Öz, Tekin Aydemir, “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 168, Eylül 2002, s. 101.

İnceleme gerçekleştirilirken iki farklı yöntem izlenmektedir. Bunlardan birincisi, mükellefin işyerinde veya diğer mekânlarında yapılan incelemelerdir. Bu yöntemde öncelikle mükellef incelemeden haberdar edilir ve gerekli hazırlıkları yapması halinde sürecin hızlıca bitirileceğı belirtilir. Bu inceleme türü mükellefin avukatının veya muhasebecisinin ofisinde de yapılabilir. İnceleme sonunda idare inceleme sonuçlarına ilişkin mükellefe bir mektup gönderecektir. Mektubun içeriğini kabul eden mükellef duruma göre borcunu kabul ederek ödeme yapabilecekken kabul etmemesi durumunda ise vergi ve cezalara ilişkin faizlerin işlemesi duracaktır. IRS, “The Examination Process”. (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498.pdf>, 11.07.2019.

ABD’de vergi incelemesinin ikinci türü olan ve İzaha Davet ile benzerlik ve farklılıkları bulunan posta yoluyla incelemede ise, mükellefe bir mektup yollanılarak incelemeye alındığına ilişkin bilgi verilir ve beyannamesine ek olarak kendisinden bazı bilgiler istenir. Mükellefin verdiği bilgiler, vergisini doğru şekilde ödediğine ilişkin idare tarafından onaylanırsa idare incelemenin sona erdiğine ilişkin bir mektup daha gönderir ve inceleme sona erer. Ancak idare, verginin doğru şekilde ödenmediğı sonucuna varırsa yani diğer bir ifadeyle mükellefin vergi ziyaına sebebiyet verdiğini düşünürse mükellefe bu yönde bir mektup gönderir. Bu durumda mükellefin iki seçeneğı vardır: Birincisi, idarenin mektubuna uyması ve aradaki farkı cezalarıyla birlikte ödemesidir. İkincisi ise, idarenin kararına uymayacak ve neden uymadığını da bildirecektir. Akabinde idarenin mükellefin savunmasını kabul etmesi durumunda inceleme sona erer. Kabul etmemesi halinde ise mükellef, önce idari sonra adli çözüm yoluna başvurabilecektir. IRS, “The Examination Process (Audits by Mail)”. (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf>, 11.07.2019.

Yaptığımız kısa açıklamalardan sonra ABD’de gerçekleştirilen mektupla inceleme metoduyla İzaha Davetin benzerlik ve farklılıklarına değinmek gerekirse; öncelikle idarenin vergi ziyaına sebebiyet verdiği düşüncesiyle mükellefe bu durumu açıklamaya yönelik çağrıda bulunması iki ülke uygulaması bakımından ortak noktalardır. Ancak ABD’de bu durum, incelemeye başladıktan sonra gerçekleşmekte, Türk hukukunda ise VUK’un 370’inci maddesinde görüleceğı üzere incelemeye başlanılmış olması mükellefin izaha davetine engel teşkil etmektedir. Mektupla inceleme metodu, ABD’de incelemenin bir türü iken, İzaha Davet bir idari çözüm yoludur.

Vergi incelemesine başlanılmış olması koşulu gibi, mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesinden itibaren İzaha Davet hükümlerinden faydalanması söz konusu olmayacaktır.

2.2.3. Mükellef Hakkında İhbarda Bulunulmamış Olması Şartı

Mükellefin izaha davet edilebilmesinin son şartı da ön tespit yapılana kadar mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olmasıdır. Şüphesiz, kanunun ihbara ilişkin öngördüğü bu şart, ön tespite konu hususa ilişkin ihbardır. Ön tespite ilişkin olmayan ihbar, bu şartı zedelemeyecektir.

Madde hükmünde ihbar şartının öngörülmesi doktrinde eleştirilmiştir. Zira bazı ihbarlar verginin ziyaa uğradığına dair emareler içerebilir.⁹⁷ Bu gibi durumlarda yapılan ihbarın aslında İzaha Davete yardımcı olacağını söyleyebiliriz. Burada ihbar yapılacak makamın tespit edilmesi gerekmektedir. Ne VUK'un 370'inci maddesinde ne de 482 Sıra No.lu Tebliğ'de ihbar yapılacak makama ilişkin herhangi bir bilgi verilmiştir. Kanaatimiz, herhangi bir resmi makama yapılacak ihbarın, mükellefin izaha davet edilmesine engel olması gerektiği yönündedir. Yani yapılacak ihbarın Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatı içinde düzenlenen bir makama yapılmış olması şartı aranmamalı, kolluk kuvvetleri, Cumhuriyet savcılıkları vs. makamlara yapılan ihbar da mükellefin izaha davetini engellemelidir. Zira idarenin bir bütün olduğunu düzenleyen Anayasa'nın 123'üncü maddesinin bir gereği olarak idari makamda yanılma, yanılma kabul edilmemelidir.

İhbar konusunda eleştirmek istediğimiz bir husus da İzaha Davetin amacı ile ilgilidir. Gerek idarenin gerekse yargının iş gücünü azaltmak ve hazineye gelir intikali sağlamak başta olmak üzere içerisinde birçok farklı amacı ihtiva eden böyle bir düzenlemenin uygulanabilmesi için mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olma şartının öngörülmüş olması, kurumun getiriliş amacıyla bağdaşmamaktır. Yani amaç iş yükünü azaltmak ise mükellefin ihbar edilmesinin buna olumlu katkısı olacağı açıktır. Nitekim kanun koyucu, Kanun'un içinde bulunduğu vergi mevzuatında ihbar şartını düzenlemiştir. İhbarın gerekçeli olması, idareye yol

⁹⁷ Rençber, **a.g.m.**, s. 139; Turgut Candan, "Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet", 2016, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>, 21.03.2019.

gösterici nitelikte olması aranmaktadır. Dolayısıyla bizim anlayışımızda, ihbar, ön tespit sürecini başlatan bir unsur olarak kabul edilmelidir.

Son olarak, Kanun'da ihbar şartının düzenlenme sebebinin, ihbar ikramiyesine ilişkin, ihbar edenin hakkını zedelememek olabileceğini varsayarsak; ihbar ikramiyesinin, vergi alacağı-borcu ilişkisinden daha önemli olduğu yönünde, hiçbir haklı dayanağı olmayan bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ya mükellefin ihbar edilmesinin, İzaha Davet kurumundan faydalanmasını engelleyen bir şart olarak düzenleyen ifade Kanun maddesinden çıkarılmalı ya da ihbar ikramiyesine ilişkin İzaha Davet özelinde bir istisna hükmü düzenlenmelidir.

2.3. Kişi Yönünden Şartlar

İzaha davet kurumunda kişi yönünden şartları incelerken vergi kabahatleri ile vergi suçlarını ayrı ayrı ele almak gerekir.

Vergi kabahatlerinde fail vergi ödevlisi olmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi ödevlisi olmayan biri vergi kabahati işleyemez denilebilir. Vergi ödevlisi kavramı vergi mükellefi veya vergi sorumlusu kavramından daha geniş bir kavramdır. Dolayısıyla vergi kabahatlerinin failini, vergi kabahatlerinden birini işlediği için kendisine idari para cezası uygulanan vergi ödevlisi olarak tanımlayabiliriz.⁹⁸ Bu bağlamda örneğin, bakkaldan alışveriş yapan bir müşterinin fiş almaması halinde VUK'un 353'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca özel usulsüzlük olarak düzenlenmiş bir fiili gerçekleştirmiş olacaktır.⁹⁹

İzaha Davet kurumunu düzenleyen VUK'un 370'inci maddesine baktığımızda ise sadece mükelleflerin izaha davet edilebileceğini söyleyebiliriz. Tabii olarak VUK'un 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, mükellef kelimesi sorumluları da kapsadığından vergi sorumlusu da izaha davet edilebilecektir. Bu bağlamda, VUK'ta düzenlenen sorumluluk halleri kanuni temsilcilerin sorumluluğu, tevkifat yapanların sorumluluğu, mirasçıların sorumluluğu ve devralan kurumun sorumluluğudur.¹⁰⁰

⁹⁸ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 10. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s. 63.

⁹⁹ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 334.

¹⁰⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 163-170.

Nitekim 482 Sıra No.lu Tebliğ’de dağıttığı kar üzerinden tevkifat yapmayan kişilerin, yani vergi sorumlularının izaha davet edileceği düzenlenmiştir.¹⁰¹ Ancak burada vergi aslına bağlı olmadan kesilen usulsüzlük cezalarına ilişkin mükelleflerin izaha davet edilemeyeceği belirtilmektedir.¹⁰² Biz de bu görüşe katılmaktayız.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge bakımından kişi unsurunu incelemek gerekirse öncelikle fail kavramını açıklamak gerekmektedir. Fail, genel olarak, kanunda suç kabul edilen tipik hareketi gerçekleştiren kişi olarak tanımlanabilir. Bunun yanı sıra suçun faili ancak gerçek kişiler olabilir.¹⁰³ Tüzel kişilerde, organ veya temsilcinin gerçekleştirdiği davranıştan sorumluluk doğmaktadır.¹⁰⁴ Dolayısıyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak kaçakçılık suçunu işleyen gerçek kişiler izaha davet edilebilecektir. Ancak kabahatler söz konusu olduğunda tüzel kişiler de izaha davet edilebilir.

Burada şerikler bakımından bazı açıklamalarda bulunmak istemekteyiz. VUK 360’ıncı maddesi uyarınca, VUK’un 359’uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına herhangi bir menfaati bulunmaksızın iştirak edenlere, cezanın TCK hükümlerine göre belirlenmesinden sonra yarısı indirilecektir. Dolayısıyla hâkim önüne gelen bir davada öncelikle failin cezasını tayin edecek, daha sonra iştirakte maddi yarar şartının gerçekleşip gerçekleşmediğini kontrol edecek ve ona göre şerikin alacağı cezayı belirleyecektir.¹⁰⁵ İzaha davet edilen ve kurumdan faydalanan

¹⁰¹ Rençber, **a.g.m.**, s. 140.

¹⁰² Candan, **a.g.m.**

¹⁰³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 374.

¹⁰⁴ Zeynel Kangal, **Kabahatler Hukuku**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, 106; Rençber, **a.g.e.**, s. 333.

¹⁰⁵ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta, 2008, s. 157-158. Şeriklerin de cezalandırılmasını sağlayan bağıllık kuralı hakkında detaylı bilgi için bkz.: Detaylı bilgi için bkz.: Berrin Akbulut, “Bağıllık Kuralı”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, 2010, s. 167-214.

Kaçakçılık suçlarına ilişkin iştirak edenler için de mütalaa aranacağına dair kararın bir bölümü; “ 11.CD., E.2003/1195, K.2005/1724 sayı ve 06.04.2005 tarihli kararında eylemin iştirak halinde işlense dahi her sanık için 367. maddede öngörülen mütalaa için ayrı ayrı aranacağı yerinde olarak belirlenmiştir. 11.CD. E.2003/10314, K.2004/8099 sayı ve 02.11.2004 tarihli kararında sanıklardan biri hakkında mütalaa alınıp diğeri için alınmaması durumunda hükmün sadece mütalaa alınan hakkında verileceği, mütalaa alınmayan diğer sanık hakkında bu eksikliğin tamamlanmasından sonra davaya devam edileceği kararı verilmiştir. Gerçekten ilk nazarda iştirak halinde işlenen suçlarda her sanığın suça katkısı birbirinden farklı olduğu söylenebilir. Bu açıdan izin kurumu her sanık için eylemleri de göz önünde tutularak ayrı ayrı düzenlenmelidir. Bununla

mükellef hakkında mütalaa verilmeyeceğinden bahisle şeriklerin de ceza almayacağını söyleyebiliriz.

Bu noktada, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun¹⁰⁶ 74'üncü maddesi ve avukatların vekâletname ile iş takibinin hangi şartlarda kabul edilebileceği hakkında özelge¹⁰⁷ göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflerin özel yetki vermesi şartıyla, İzaha Davet sürecinde, avukatların mükellefi temsil etmesi mümkündür.

Bu başlık altında değerlendirilmesi gerektiğini düşündüğümüz son konu, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş mükelleflerin, tasfiye öncesi dönem, tasfiye dönemi ve tasfiye sonrası döneme ilişkin izaha davet edilebileceğine ilişkin sorunsaldır.

VUK'un "Kanuni temsilcilerin ödevi" başlıklı 10'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında tüzel kişilerin tasfiye döneminde ya da tasfiye edilmiş olmasının, kanuni temsilcinin sorumluluğunu kaldırmayacağı öngörülmüştür. Anılan maddenin 5'inci fıkrasında ise, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş mükellefin, tasfiye öncesi borçlarından kanuni temsilcinin, tasfiye dönemindeki borçlarından ise, tasfiye memurlarından herhangi birinin sorumlu olduğu, hükme bağlanmıştır. Bu noktada ifade edilmesi gereken, kanuni temsilci ile tasfiye memurunun anılan borçtan müteselsilen sorumlu olduğudur. Dolayısıyla ilgili tüzel kişilerin, geçmişe yönelik vergi ziyaına sebebiyet verdiklerine ilişkin İzaha Davet edilmesi halinde, uygulama kanuni temsilci veya tasfiye memuru üzerinden yürütülecektir. Ancak bunun her halükarda tarh zamanaşımı içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, tasfiye edilip ticaret sicilinden silinmesiyle tüzel kişiliği sona eren mükelleflere, geçmişe yönelik tarhiyat yapıp yapılamayacağına ilişkin

beraber sanıklardan herhangi biri hakkında mütalaa mevcut değilse, dava aynı ve tek olduğu için yargılamaya tüm sanıklar için devam edilmeyecek, bu eksikliğin tamamlanması beklenecektir." şeklindedir. Donay, **a.g.e.**, s. 75.

¹⁰⁶ 12.01.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yayınlanan 18.03.2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.18.02-3210-7920-146 sayılı özelge. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/node/91809>, 20.08.2019.

Danıştayın verdiği karar¹⁰⁸ doğrultusunda; tüzel kişiliği sona ermiş bir şirket hakkında tarhiyat ve ceza kesme işlemleri gerçekleştirilemeyeceğinden, tüzel kişiliğin ve dolayısıyla kanuni temsilcisinin İzaha Davet edilmesinin mümkün olmadığı kanaatini taşımaktayız.

2.4. Zaman Yönünden Şartlar

VUK'un 370'inci maddesinde İzaha Davet bakımından herhangi bir süre öngörülmemiş, sadece mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmasına ya da takdir komisyonuna sevkine kadar izaha davet edilebileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla burada genel bir değerlendirme yapmak gerekir. Şöyle ki VUK'un “Zamanaşımı süreleri” başlıklı 114'üncü maddesi uyarınca vergi alacağının doğduğu tarihi takip eden yıldan başlamak üzere idareye verginin tarhı ve bunun mükellefe tebliği için beş yıllık süre tanınmıştır. Bu sürenin dolmasıyla birlikte vergiler zamanaşımına uğrayacağından mükellefi izaha davet etmenin bir mantığı kalmayacaktır. Dolayısıyla mükellefin, İzaha Davet bakımından ön tespit yapılmış duruma ilişkin vergiyi doğuran olayı takip eden yıldan başlayarak beş yıl içerisinde izaha davet edilmesi gerekir.¹⁰⁹ Ancak 1'inci bölümde belirttiğimiz üzere 27.04.2017 tarihli ve 2017/1 sayılı “*Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi*” ile tarh zamanaşımı fiili olarak 4 yıl 6 aya indirilmiştir. VUK'un tarh zamanaşımına ilişkin süresinin idari bir tasarrufla kısıtlanması Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir.¹¹⁰

Bu noktada bir parantez açmak gerekirse; VUK'un 113'üncü maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresinin dolmasıyla, mükellefin herhangi bir başvurusu olmaksızın vergi alacağının ortadan kalkacağına ilişkin hüküm ile 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen zamanaşımına uğrayan ödemelerin mükellefin rızasıyla ödenmesi durumunda kabul edileceğine ilişkin hükmün İzaha Davet bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir.

¹⁰⁸ Danıştay 7. Dairesinin 12.05.2014 tarihli ve E. 2011/7412, K. 2014/2572 sayılı kararı. **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 20.08.2019.

¹⁰⁹ Aynı yönde bkz. Rençber, **a.g.m.**, s. 140.

¹¹⁰ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 199.

Zamanaşımı süresinin idarenin re'sen gözetmesi zorunludur. Dolayısıyla, bu sürenin dolmasıyla birlikte idarenin alacağı takip etme yetkisi sona ermektedir. İdarenin bu yetkisizliğine rağmen borcu talep etmesi ve borçlunun gerek zamanaşımı süresinin dolduğunu gerekse idarenin bu hususta bir yetkisi kalmadığını bilmeksizin yaptığı ödemeyi 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesi kapsamında rızaen yapılmış bir ödeme sayılmasının kabulü mümkün değildir.¹¹¹ Bu bağlamda zamanaşımı süresi geçmesine rağmen, mükellefe izaha davet yazısı göndermek ve mükellefe beyanname vermesi yönünde irade göstermesini sağlamak suretiyle hazineye gelir intikal ettirmenin hukuka aykırı bir yöntem olacağını söyleyebiliriz. Ayrıca, bizim anlayışımızda, konuyla ilgili her türlü bilgi ve imkâna sahip olan idarenin, mükellefin zayıf, eksik bilgisinden istifade etmesi mükellef haklarına ağır müdahale niteliği taşımaktadır. Ek olarak, mükellefin iradesinin sakatlanması da söz konusu olmaktadır. Bu sebeple mükellefin yapacağı ödemenin rızaen yapılmış sayılmayacağının kabulü karşısında, yapılan ödemenin geri alınabilmesi mümkün kılınmalıdır.

3. İZAHA DAVET YAZISININ İÇERİĞİ VE TEBLİĞİ

İzaha davet yazısının (EK-2) tebliği VUK hükümlerine göre gerçekleştirilecektir. 482 Sıra No.lu Tebliğ'de bu hüküm yer almasaydı dahi izaha davet yazısının tebliği VUK'un 93'üncü maddesi ve devamında yer alan hükümlerine göre gerçekleştirilecekti. İzaha davet yazısında, izaha davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içinde; yapılacak izahın kabulü halinde herhangi bir işlem yapılmayacağı, izahta bulunulmaması veya izahın yeterli görülmemesi halinde vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevkini gerçekleştireceği, beyannamenin VUK'un 2'nci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan şartlarla verilmesi halinde vergi ziyai cezasının vergi aslının %20 tutarında kesileceği yer almaktadır. Diğer bir anlatımla, izahta bulunmanın veya bulunmamanın sonuçlarına yer verildiği söylenilebilir. Ek olarak, VUK'un 3'üncü maddesi kapsamında ispat vasıtalarından

¹¹¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 148; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 262-263; Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku**, 21. bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2018, s. 136-137.

yararlanabileceği ve İzaha Davetten faydalanan mükellefin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamayacağı belirtilmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerle ilgili olarak, toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde belirlenemediği durumlarda, "Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi" (EK-2) tebliğ edilecek izaha davet yazısına eklenecektir.

İzaha davet kurumundan amaçlanan faydanın elde edilebilmesi için, mükellefe doyurucu şekilde açıklama yapılması gerekmektedir. VUK'un 370'inci maddesinde mükellefe verilen 15 günlük sürenin amacı da budur. Diğer bir ifadeyle, mükellefin izaha davet edilmesi, ön tespit gerçekleştirilmesinin sebebi olan husus hakkında mükelleften samimi bir savunma talep edilmesini temin etmektedir. Bu bağlamda, mükellef ile paylaşılacak tüm bilgiler paylaşılmalı, mükellefin sağlıklı bir savunma/izah yapması sağlanmalıdır. Mükellefe verilen 15 günlük süre ki bu süre izaha hazırlanabilmek için verilmiştir, ancak bu koşullarda yeterli bir süre haline gelebilecektir. Mükellefe, tahakkuk eden bir borç için gönderilen ödeme emrine karşı dahi 15 günlük dava açma süresi hakkı tanınan bir hukuk sisteminde, izaha davet edilen mükellefe 15 günlük süre içerisinde gerekli izahı yapabilmesi için idarenin elde ettiği bilgileri vermemesi, İzaha Davet kurumunun bir tür korkutma aracına dönüşmesine sebebiyet verecektir.

Ayrıca bu durumun, silahların eşitliği ilkesi¹¹² bağlamında irdelenmesi gerekmektedir. Bu ilke bağlamında öncelikle, yapılan işlemlerin, ne zaman adil yargılanma hakkı kapsamında korunma altına alınacağı tespit edilmelidir.

¹¹² İlke Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından, *Dombo Beheer B. V. v. Hollanda* davasında; “silahların eşitliği, davanın bir tarafını, diğer taraf karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dâhil olma üzere, davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğu” şeklinde tanımlamıştır. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://hudoc.echr.coe.int/>, 08.08.2019.

Ayrıca bkz.: Sibel İnceoğlu “Adil Yargılanma Hakkı”, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa**, Ed. Sibel İnceoğlu, Avrupa Konseyi, 2013, s. 239-240.

Konumuz açısından önemli olan nokta vergi ziyai cezasının adil yargılanma hakkı kapsamına dâhil olmasıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)¹¹³, bu konuyu vergi kabahatleri açısından ilk kez *Bendenoun*¹¹⁴ davasında çözüme bağlamış ve vergi ziyai cezalarının kapsam dâhilinde olduğuna karar vermiştir.¹¹⁵ Bu bağlamda, idari süreçler bakımından da mükellef adil yargılanma hakkı kapsamında korunmaktadır.¹¹⁶

Vergi cezalarında suç isnadı, yetkili merciler tarafından; mükellefin suç işlediğine ilişkin yapılan resmi bir bildirimi veya şüphelinin durumunu etkileyen birtakım eylemlerde bulunması ile başlar.¹¹⁷

Kanımızca, İzaha Davet kapsamında, mükellef hakkında vergi ziyaya sebebiyet verdiği gerekçesiyle ön tespitin gerçekleşmesiyle birlikte suç isnadı gerçekleşmiş olup, mükellef bu andan itibaren adil yargılanma hakkının koruması altına girmektedir.

Esasen, burada idarenin, ön tespit gerçekleştirdiği konu hakkında elde ettiği tüm bilgi ve belgeleri mükellefe izaha davet yazısıyla birlikte tevdi etmediği durumda, silahların eşitliği ilkesi bağlamında adil yargılanma hakkını ihlal edip etmediği sorunsalı karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, idarenin bu bilgi ve belgeleri bilinçli şekilde ve mükellefe beyanname vermesi yönünde bir baskı unsuru olarak kullandığı durumlar, silahların eşitliği ilkesinin ihlal edilmesine sebebiyet verecektir. Zira mükellefi beyannameye vermeye zorlamak, diğer taraftan vergi aslının %20'si tutarında vergi ziyai cezası kesmeye yönelik bir eylem olacaktır.

Silahların eşitliği ilkesinin kapsadığı konulardan birine bilgi ve belgelere ulaşmada eşitlik de girmektedir. Bu ilke uyarınca önemli olan, bir tarafın diğerine, bu

¹¹³ Çalışmanın bundan sonraki kısmında "AİHM" olarak kısaltılacaktır.

¹¹⁴ *Bendenoun v. Fransa*, AİHM Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://hudoc.echr.coe.int/>, 08.08.2019

¹¹⁵ Yaltı, **a.g.e.**, s. 98; Soydan, **a.g.e.**, s. 321.

¹¹⁶ Yaltı, **a.g.e.**, s. 100.

¹¹⁷ Suç isnadı kavramı hakkında bir değerlendirme için bkz.: Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 144, Eylül 2000, s. 104-120. "Yaltı, **a.g.e.**, s. 106.

bilgi ve belgeler sebebiyle avantaj sağlamamasıdır.¹¹⁸ Bu bağlamda, kamunun tüm imkânlarından faydalanan vergi idaresinin, elindeki bilgi ve belgeleri izaha davet edilen mükellefe vermemesi hem idareye avantaj sağlayacak hem de mükellefe verilen 15 günlük savunma süresini anlamsız kılacaktır. Dolayısıyla, bu ihlali engellemeye yönelik düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.

4. İZAHA DAVET UYGULAMASININ SONUÇLARI

İzaha davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren yeni bir süreç başlamaktadır. Mükellef tarafından verilen izahın değerlendirilmesi, değerlendirme sonucunda mükellefin alacağı pozisyona göre değişecektir. Mükellef dilerse herhangi bir izahta da bulunmayabilir. Bu başlıkta bu ihtimaller ile başvurulabilecek idari ve adli yollar anlatılacaktır.

4.1. Mükellefin Herhangi Bir İzahta Bulunmaması Durumu

Bu durumda mükellef nezdinde vergi incelemesi başlatılacak ya da mükellef takdir komisyonuna sevk edilecektir.

Bu bağlamda izaha davet edilen mükellefin savunma hakkı ile bunun türevi olan hukuki dinlenilme hakkının¹¹⁹ ihlal edilip edilmediğini irdelemek gerekmektedir. İzaha davet edilen mükellefe, hakkında yapılan ön tespitlerle ilgili olarak izaha davet yazısının tebliğinden itibaren 15 günlük izah süresi verilmiştir. Bu süre içerisinde herhangi bir izahta bulunmaması durumunda vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilecektir. Bu bağlamda verilen 15 günlük sürenin hukuki dinlenilme hakkını tesis edici niteliğe sahip olduğunu vurgulamak şarttır. Diğer bir ifadeyle İzaha Davet kurumu niteliği itibarıyla hukuki dinlenilme hakkını ihtiva etmektedir.¹²⁰

¹¹⁸ İncoğlu, **a.g.e.**, s. 239.

¹¹⁹ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 200.

¹²⁰ Kaşıkçı, hukuki dinlenilme hakkını vergi incelemesi özelinde değerlendirmiş ve 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 14’üncü maddesinde düzenlenen komisyonun gerek duyduğu takdirde veya talep halinde mükellef ve inceleme elemanını dinleyeceğine ilişkin hükmün uygulanma usulünü hukuki dinlenilme hakkını ihlal ettiği yönünde eleştirmiş ve tavsiyelerde bulunmuştur. “*Uygulamada yükümlülerin inceleme sırasında*

Bu noktada, İzaha Davet benzeri bir prosedür Alman hukukunda, hukuki dinlenilme hakkı kapsamında değerlendirildiğini düşünmekteyiz. Bu sebeple Alman hukuku hakkında kısaca bilgi vermek istemekteyiz.

Alman vergi sisteminin en önemli denetleme faaliyeti vergi incelemesidir. Vergi incelemesi kurumu vasıtasıyla mükellefin denetlenmesi konusunda Alman idari makamlarının takdir yetkisi bulunmaktadır, ancak bu takdir yetkisi sınırsız değildir. İncelemeye başlanma zamanı, incelenecek mükellefin kim olduğu, incelenecek dönem vs. hususundaki takdir yetkisinin sınırını hukuk devleti ve ölçülülük ilkeleri¹²¹ oluşturmaktadır. Dolayısıyla, idarenin temel hak ve hürriyetleri etkilemesi ihtimali bakımından ağır bir denetim faaliyeti olan inceleme yerine hafif bir denetim türünün kullanılması mümkün ise veya somut olayın koşulları bakımından gerek olmadığı halde incelemeye başvurmak hukuka aykırı bir durum olacak ve mükelleflerin koşullar dâhilinde bunlara itiraz hakkı bulunacaktır.¹²² Bu noktada tavsiyemiz, benzer bir durumun İzaha Davet kurumu bakımından da geçerli olmasıdır. Her ne kadar İzaha Davetin, vergi incelemesi yapılabilmesinin ön şartı olarak düzenlenmemesi gerektiğini düşünsek de, ölçülülük ilkesini göz önünde bulundurulduğunda, örneğin, izaha davet edilebilecekken, nezdinde vergi incelemesi başlatılan mükelleflere, bu duruma itiraz hakkı veren düzenlemeler yapılması gerektiğine ilişkin kanaat taşımaktayız. Hatta bazı durumlarda idareye, somut olayın şartlarına göre kullanacağı yöntem bakımından da tercih hakkı verilebilir. Aynı konu

inceleme raporu düzenlendikten sonra Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme hakkı kabul edilmekte ve ilgilinin başvurusu üzerine kendisine gün verilip dinlenmektedir. Bu gelişme savunma hakkı ile türevi hukuki dinlenme hakkının soruşturma aşamasında da kabul edilmiş olması yönünden olumludur. Bununla birlikte uygulamada salt komisyon üyeleri ile yükümlülerin bulunduğu bir toplantıda, ortada bir rapor ve herhangi bir belge olmaksızın yükümlülere diyecekleri sorulup bunlar dinlenmektedir. Rapor Değerlendirme Komisyonu önünde gerçekleşen bu dinlenmenin amacı; inceleme elemanının da katılımı ile hazırlanan rapor üzerinde tartışılarak bir uzlaşma zemini aranmak, savunma ve iddia taraflarına söz verilerek maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasına katkıda bulunmaktır.

Bu nedenle de mevzuata hem dinlenme hakkının varlığı hem de bu hak-kın inceleme elemanının da katılımı ile hazırlanan rapor üzerinde tartışma olanağı sağlanarak kullanılacağı yönünde hüküm sevk edilmesinde yarar bulunmaktadır. Aksi halde bu dinlenme hukuken amaçlanan sonuçlara uygun olmayan ve hukuka aykırı bir işlem olarak kabul edilecektir.”, A.e., s. 200-201.

¹²¹ Ölçülülük ilkesi hakkında detaylı bilgi için bkz.: Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 94 vd.

¹²² Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 251.

bağlamında vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflerin matrahının inceleme yapılmaksızın tespit edilemeyeceği durumlar bunlara örnek olabilecektir. Ancak yine de idareye, eşitlik ilkesine uygun davranma zorunluluğu olduğunu hatırlatmak kaydıyla böyle bir düzenleme yapılmalıdır.

Alman vergi hukukunda, vergilendirme süreci boyunca mükellefin en önemli haklarından biri, hukuki dinlenilme hakkıdır ve bu hak ile birlikte mükellef kendisini yükümlendirecek bir idari işlem yapılmadan önce idareye düşüncelerini aktarma imkânına sahip olmaktadır. Bu hak sadece mükellefe fayda sağlayan bir hak değildir, zira vergi ödevlisine açıklama yapma imkânı tanınmaksızın bir idari işlem yapılması suretiyle vergilendirmeye ilişkin hatalı işlem yapmaktan kaçınabilmesi, idarenin lehine olup usul ekonomisi bakımından da önem arz eder. Hakkın kapsamına mükellefe yükümlülük getiren, onun pozisyonunu olumsuz etkileyen veya onun lehine bir uygulama yapılmasını engellemeye yönelik idari işlem hazırlıkları girmektedir. Bu hakkın amacı, temel hak ve hürriyetlerin korunması olduğundan, idari işlem hazırlığı niteliğini haiz olmasa dahi, devlet tarafından temel hak ve hürriyetlere ilişkin gerçekleştirilecek olan her türlü davranış öncesinde katılımcının dinlenmesi gerekmektedir. Hukuki dinlenilme hakkının kullanılacağı zamanı ve şeklini belirleme yetkisi vergi idaresine verilmiştir. Dinleme, yazılı veya sözlü olarak yapılabileceği gibi, gerekli durumlarda telefon, faks ya da e-posta vasıtasıyla dinleme de mümkündür. Nihayet, Alman öğretisi idari işlemin tesis edilmeden önce katılımcının dinlenilmesinin kural olduğunu ve bu konuda idarenin takdir yetkisinin bulunmadığını ifade etmektedir. Alman uygulamasını yükümlünün vergilendirme sürecine katılımını tek bir yönde sınırlamamış, arama usulü, gecikme zammının tespiti, ön vergi ödemesi ve eski hale iade gibi tüm özel usul türleri bakımından geçerli olmak üzere temel bir ilke olarak benimsemiştir.¹²³

Alman hukukunda İzaha Davet benzeri bir idari çözüm yolu bulunmamaktadır. Kurumun niteliği hukuki, mükelleflerin temel hak ve hürriyetlerini etkileyen her idari faaliyet öncesinde mükellefe tanına hukuki dinlenilme hakkı kapsamında değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, Türk vergi

¹²³ A.e., s. 55-59.

hukukunda vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında Alman hukukuna benzer nitelikte bir hukuki dinlenilme hakkı tanınsa idi, İzaha Davet kurumuna ihtiyaç kalmayabilirdi. Ancak aralarındaki temel fark, İzaha Davete bir sonuç bağlanmasıdır. Bize göre, İzaha Davet kurumu sayesinde, en azından 482 Sıra No'lu Tebliğ ile tespit edilen konulara ilişkin olarak, hukuki dinlenilme hakkı yasal zemine kavuşturulmuştur.

İzaha davet kurumu özelinde değerlendirilmesini zaruri bulduğumuz bir diğer hak ise susma hakkıdır. Susma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin¹²⁴ 6'ncı maddesinde¹²⁵ düzenlenen adil yargılanma hakkının bir türevidir.¹²⁶ Susma hakkı bağlamında, suç isnadı altında bulunan kişi, sadece susmasıyla dezavantajlı bir konuma düşmemeli, sessiz kalmasının aleyhe delil oluşturmamalı ve kişinin kendi aleyhinde delil ortaya konması sağlanmamalıdır.¹²⁷ Susma hakkına Anayasa'nın

¹²⁴ Çalışmanın bundan sonraki kısmında "AİHS" olarak kısaltılacaktır.

¹²⁵ AİHS'nin "Adil Yargılanma Hakkı" başlıklı 6'ncı maddesi;

"1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına

sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddi olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak." şeklindedir.

¹²⁶ Yaltı, **a.g.e.**, s. 82; Rezzan İtişgen, **Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2013, s. 8.

¹²⁷ Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, S. 1, 2013, s. 30; İncoğlu, **a.g.e.**, s. 246; İtişgen, **a.g.e.**, s. 4. Candan, Türk vergi hukukunda susma hakkının

38’inci maddesinin 5’inci fıkrasında “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*” denilmek suretiyle yer verilmiştir.¹²⁸

Anayasa’nın 38’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında¹²⁹ düzenlenen masumiyet karinesine sıkı sıkıya bağlı olan¹³⁰ susma hakkının ihlalinin ölçüsü “zorlama”dır.¹³¹ Zorlama kavramının içeriğini kişinin kendini suçlayacak davranışlardan kaçınması sonucunda, iradesini etkilemek amacıyla maruz bırakılacağı her türlü yaptırım, idari para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza oluşturur.¹³²

Bu açıklamalar doğrultusunda İzaha Davet hükümlerine bakıldığında susma hakkının ihlaline sebebiyet verebilecek hüküm, kendisine izaha davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde herhangi bir izahta bulunmayan mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edileceğine ilişkin hükümdür. Bu bağlamda vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işleminin bir tür ceza olup olmadığının tespiti gerekmektedir.

Bu çerçevede, AİHM’nin “*Wypych Davası*”na¹³³ ilişkin kararı bize yol gösterici niteliktedir. Mahkeme, vergi incelemesinin herhangi bir mükellef hakkında gerçekleştirilebileceğinden bahisle bu olanağın nitelik itibariyle bir ceza olmadığına

uygulama yerinin zor olduğunu belirtmektedir. Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 41.

¹²⁸ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 201.

¹²⁹ İlgili hüküm; “*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.*” şeklindedir.

¹³⁰ Yaltı, **a.g.e.**, s.141.

¹³¹ İtişgen, **a.g.e.**, s. 4; Yaltı, **a.g.e.**, s. 141; Billur Yaltı Soydan, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – III”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 145, Ekim 2000, s. 145.

¹³² **A.e.**, s. 141. Yazar, “zorlama” kavramının içeriğini; “*Zorlama, kişinin kendini suçlar mahiyetteki bilgiyi, cebir altında ve arzusu hilafına, yetkili makamlara vermesini sağlamak için iradesini etkilemeyi ve/veya özgürlüğünden yoksun bırakmayı kapsar. Bu açıdan kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezası, “zorlama” anlamına gelir ve susma hakkını ihlal eder. Vergi yükümlüsünün vergi idaresince istenen bilgi ve belgeleri ya da ifade vermemesinin cezai bir fiil olduğu, bu fiilin para veya hapis cezasına bağlandığı hukuk sistemleri susma hakkını ihlal eder, çünkü her iki ceza türü de tehdit unsurunu içerir.*” şeklinde ifade etmektedir

¹³³ *Wypych v. Polonya*. Dava hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: **AİHM Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://hudoc.echr.coe.int/>, 25.07.2019.

karar vermiştir.¹³⁴ Bu noktada tartışılması gereken; herhangi bir incelemenin ceza niteliğini taşıyıp taşımadığından ziyade, izaha davet edilen mükellefin herhangi bir izahta bulunmaması durumunda nezdinde inceleme başlatılmasının mükellef haklarına ihlal eden bir zorlama olup olmadığıdır. Bir diğer anlatımla tartışılması gereken; İzaha Davet kurumunun örtülü bir ceza içerip içermediğidir. Bizim anlayışımızda, ilk önce incelemeye yetkili olanlarca, sonradan da görevlendirilmiş komisyonlar vasıtasıyla vergi ziyana sebebiyet verildiğinden şüphe edilmesi ve bu doğrultuda söz konusu şüphenin mükellef ile paylaşarak, şüphenin yenilmesi halinde kendisinin incelemeye tabi tutulacağının ifade edilmesi bir zorlama değil, bilakis o mükellefe verilen bir imkândır. Dolayısıyla biz de herhangi bir izahta bulunmayan veya izahta bulunsada dahi bilgi, belge vermeyen mükellefin vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk edilışinin, mükellefin susma hakkını ihlal eder nitelikte olmadığı kanaatindeyiz.

Mükellefin izahta bulunmamasına bağlanabilecek bir sonuç olarak; 4857 sayılı İş Kanunu¹³⁵ ile 6100 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda¹³⁶ zorunlu dava şartı olarak düzenlenen arabuluculuk kurumunun sonuçlarından biri olan vekâlet ücretine ilişkin hükme benzer bir hükmün İzaha Davet bakımından uygulanıp uygulanmayacağı akla gelebilecektir.

İş Kanunu'nun 20'nci maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun 5/A maddelerindeki hallerde arabulucuya başvuru dava şartı olarak düzenlenmektedir. 6325 sayılı Hukuk Davalarında Arabuluculuk Kanunu'nun¹³⁷ "Dava Şartı Olarak Arabuluculuk" başlıklı 18/A maddesinin 11'nci fıkrasında mazeret göstermeksizin ilk toplantıya katılmayan ve bu sebeple arabuluculuk faaliyetinin sona ermesine neden olan taraf lehine daha sonra dava açılması halinde vekâlet ücretine hükmedilmeyeceği ve yargılama giderlerinden sorumlu tutulacağı düzenlenmiş, böylelikle tarafların ilk toplantıya katılması sağlanmaya çalışılmıştır. İzaha davet kurumunda da benzer bir düzenlemeye yer verilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

¹³⁴ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.173.

¹³⁵ 10.06.2013 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁶ 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁷ 22.06.2012 tarihli ve 28331 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Şöyle ki, izaha davet edilmesine rağmen herhangi bir izahta bulunmayan mükellefin daha sonra kendine karşı gerçekleştirilen cezalı tarhiyata karşı dava açması halinde, mükellef lehine vekâlet ücretine hükmedilmemesi ve yargılama giderlerinin mükellefin üzerine bırakılacağına ilişkin bir düzenlemenin yapılması mümkündür. Zira idare mükellefe izaha davet yazısı gönderdiğinde mükellef izahta bulunsaydı belki de idare izahı kabul edecek, incelemeye başlamayacak ve uzun süren dava süreci ile karşı karşıya kalmayacak bunun yanı sıra yargılama giderleri ve vekâlet ücreti ödemek zorunda kalmayacaktı. Böylesi bir düzenlemenin, kanun koyucunun İzaha Davet kurumundan temin etmeye çalıştığı sonuca da uygun bir çözüm olacaktır.

4.2. İzahta Bulunulması Durumunda İzahın Değerlendirilmesi

Mükellefin, izaha davet yazısını tebliğ ettikten sonra 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunduğu takdirde, izahı değerlendirmeye alınacaktır. Komisyon mükellefin izahını en geç 10 gün içinde değerlendirip sonuca bağlamalıdır. Bunun yanı sıra izaha davet yazısının içeriğinde de belirtildiği üzere mükellef yaptığı izahı defter ve belgeler başta olmak üzere VUK'un 3'üncü maddesi kapsamındaki yemin hariç her türlü delil ile desteklemesi mümkündür.^{138 139}

Dolayısıyla mükellef izahta bulunurken bu maddede yer alan hüküm doğrultusunda ispat vasıtalarından faydalanabilecektir.

Burada İzah Değerlendirme Komisyonunun önünde mükellefin tanık dinlettirip dinlettiremeyeceğinin de tespiti gerekir. VUK'un 3'üncü maddesinin B fıkrasında öngörüldüğü üzere, vergiyi doğuran olay ile tabii ve açık bir ilgisinin bulunması koşuluyla mükellefin tanık ifadesine¹⁴⁰ başvurabilmesinin önünde bir

¹³⁸ Candan, **a.g.m.**

¹³⁹ 28.02.2018 tarihli ve 30346 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 492 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (i) bendi uyarınca mükellefler Interaktif Vergi Dairesi üzerinden izahta bulunabileceklerdir.

¹⁴⁰ Tanık ifadesi, davanın tarafı olmayan bir kişinin duyu organlarıyla edindiği bilgiyi mahkemeye iletmesi olarak tanımlanabilir. Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Çeşitleri**, 3. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s. 178. Tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkili ve iktisadi nitelikte olması koşuluyla vergilendirme aşamasında da dinlenilmesi mümkün olduğuna ilişkin bkz.: Gamze Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda İspat (Yayınlanmamış Doktora Tezi), **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2015, s. 285.

engel bulunmamaktadır.¹⁴¹ Aksi halde adil yargılanma hakkının¹⁴² vergi hukukundaki bir türevi olan adil vergisel işleme muhatap olma ile silahların eşitliği ilkeleri aykırılık taşıyabilecektir.¹⁴³ Kaldı ki vergi soruşturması ve denetim sürecinde tanık dinletilebilmesine rağmen, bir tür denetim fonksiyonu bulunan İzaha Davet sürecinde tanık dinletilemeyeceği iddiası açıkça çelişkili ve adaletsiz bir iddia olacaktır.

Buna karşın AİHM'in vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklara yönelik yorumu sebebiyle¹⁴⁴, İzaha Davet kurumu salt vergi aslına ilişkin bir uyuşmazlık çözüm yolu niteliğinde olsaydı, AİHS'nin 6'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlali dolayısıyla mükelleflerin yüksek mahkemeye başvuru imkânları olmayacaktı.

Bu kısımda diğer bahsetmek istediğimiz konu, İzaha Davette öngörülen sürelerin niteliğidir.

Vergi hukukunda mükellef veya vergi sorumlularının lehine düzenlenen bazı hükümlerden faydalanmaları için tanınan sürelere, müsamaha süreleri denir.¹⁴⁵ Bu bağlamda mükellef lehine düzenlenen kurumlardan birisi pişmanlık ve ıslahıdır.¹⁴⁶ VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslahattan faydalanmak isteyen

¹⁴¹ Detaylı bilgi için bkz.: A.e., s. 175-190.

¹⁴² İzaha davet işlemi sonucunda gerçekleştirilecek tarhiyatta vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu bağlamda vergi ziyai cezasının para cezası olduğu açıktır. Mali nitelikli cezaların AİHM tarafından "ceza" olarak kabul edilmesi karşısında izaha davet edilen mükellefin adil yargılanma hakkından faydalanabileceği tartışmasızdır. Mali nitelikte vergi cezalarının adil yargılanma hakkı kapsamında olduğuna ilişkin detaylı bilgi ve AİHM kararları için bkz. Yaltı, a.g.e., s. 98 vd.

¹⁴³ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 139.

¹⁴⁴ Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, Ağustos 2000, s. 157 vd.; İnceoğlu, a.g.e., s. 209 vd.; Yaltı, a.g.e., s. 83-87; Ferazzini v. Italy, (Çevrimiçi) **AİHM Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://hudoc.echr.coe.int/>, 25.07.2019.

Buna rağmen Anayasa Mahkemesi gerek 16.04.2015 tarihli ve B. 2013/4553 sayılı *Garanti Bankası A.Ş.*, gerekse 07.07.2015 tarihli ve B. 2013/4324 sayılı *Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti.* kararlarında, adil yargılanma hakkının vergi davalarında da uygulanabileceğine karar vermiştir, **Kararlar Bilgi Bankası** (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 25.07.2019. Konuya ilişkin bir değerlendirme için bkz.: Billur Yaltı, "Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Uygulama Alanı Genişlemesi", (Çevrimiçi) <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/08/Billur-Yalt%C4%B1-Adil-Yarg%C4%B1lanma.pdf>, 25.07.2019.

¹⁴⁵ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, s. 30-31; Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 116-117.

¹⁴⁶ Çağan, a.g.e., s. 30-31; Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 116-117.

ve maddede öngörülen diğer şartları taşıyan mükelleflerin, hiç verilmemiş beyannamelerini 15 gün içerisinde vermesi ve ödemesi gerekmektedir.¹⁴⁷ Bu bakımdan hem beyanname verme şeklinin hem de süresinin pişmanlık ve ıslah ile aynı olan İzaha Davet kurumu bakımından, mükellef için öngörülen 15 günlük sürenin müsamaha süresi olduğunu ifade edebiliriz. Zira mükellefin izaha davete icabet etmemesi neticesinde incelemeye tabi tutulması halinde pekâlâ tarhiyatla muhatap kalmak zorunda değildir. Dolayısıyla, İzaha Davetten faydalanan mükellef için 15 günlük süre müsamaha süresi olacaktır.

İdare ve yargı organlarının görevleri ile ilgili bazı işlemleri yapmaları için konulan sürelerle düzenleyici süreler denilmektedir.¹⁴⁸ Örneğin, VUK'un 132'nci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan kişi veya yetkili adamına bırakılmakta, bunlar bulunamadığı takdirde bilinen adreslerine 7 gün içinde posta ile gönderilmektedir. Yine 6183 sayılı AATUHK'nın 58'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca ödeme emrine karşı vergi mahkemelerinde açılan iptal davalarının en geç 7 gün içerisinde karara bağlanması gerekmektedir. Düzenleyici sürelerin diğer sürelerden farkı, bunlara uyulmaması halinde ne olacağının kanunda gösterilmemesidir. Bu sürelerin konuluş amacı idare ve yargı organlarının ihmallerine engel olmak ve kamu görevlilerinin görevlerini daha dikkatli yapmasını sağlamaktır.¹⁴⁹ Ancak sürelerle uyulmamasında idare ve yargı organlarının kusuru varsa ve bundan bir zarar doğmuşsa gerek idarenin sorumluluğuna gidilebilecek gerekse görevliler yönünden disiplin soruşturması açılabilir.¹⁵⁰ Bu bağlamda süresinde yapılan izahın değerlendirilmesine ilişkin komisyona tanınan 10 günlük süre düzenleyici süre niteliğini taşımaktadır. Bu sürenin aşılması durumunda komisyon üyelerinin nasıl bir yaptırıma maruz kalacağı öngörülmemiştir. Aynı zamanda idareye verilen 10 günlük mühlet, mükellef haklarına saygı konusunda olumlu bir gelişmedir.

¹⁴⁷ A.e., s. 116-117.

¹⁴⁸ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku'nda Süreler**, Ankara, Yetkin Yayınları 2000, s. 25; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 117.

¹⁴⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 117; Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku'nda Süreler**, s. 25.

¹⁵⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 118.

Anılan 10 günlük süre bağlamında, tersine irdeleme yapmak gerekirse; İzah Değerlendirme Komisyonunun yapılan izahı 10 gün içerisinde sonuçlandırmaması durumunda, mükellefin İzaha Davet kurumundan faydalanma hakkına zarar gelmemelidir. Aksi halde, mükellefin sırf bu sebeple doğan zararını idarenin tazmin etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 10 günlük sürenin aşılması durumunda Komisyon yapılan izahı sonuçlandırmalı ve yasal sürecin işlemesine özen gösterilmelidir. Zira düzenleyici sürelerin, ilgili kanunlarda ve düzenleyici işlemlerde düzenlenmesinin temel sebebi, vergi hukuku özelinde mükellef haklarına riayet etmektir.

Mücbir sebebin ortaya çıktığı durumlarda,¹⁵¹ kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefin on beş günlük cevap verme süresi, VUK'un 15'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyecektir. Bunun uygulanabilmesi için, anılan maddenin 2'nci fıkrası uyarınca mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi zorunludur.

482 Sıra No.lu Tebliğ'in 4.2'nci maddesi uyarınca, izah gerek yazılı gerekse sözlü olarak verilebilir. Ancak sürelerin başlamasında bu tarihin tespiti önem arz etmektedir. 482 Sıra No.lu Tebliğ'de bu duruma ilişkin de düzenleme yapılmıştır. Buna göre, yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen merciiye; elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılacak; sözlü izahta bulunulması halinde ise, izahı yapan ile Komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunup, bu durumda izah tarihi olarak

¹⁵¹ VUK'un "Mücbir sebepler" başlıklı 13'üncü maddesi;

"Mücbir sebepler:

- 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*
- 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
- 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*
- 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;*

gibi hallerdir." şeklinde kaleme alınmıştır.

tutanağın düzenlendiği tarih esas alınacaktır. Düzenlemede, izahın postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderildiği durumlar adeta kapsam dışında bırakılmaktadır. Zira burada inisiyatif tamamen kargo şirketlerine geçmektedir. Şöyle ki, uygulamada kargo şirketleri, gönderiyi teslim aldıktan sonra gönderene bir adet takip fişi vermektedir. Fişin üzerinde gönderinin kargo şirketi tarafından teslim alındığı tarih, kargo takip numarası ve birtakım bilgiler yer almaktadır. Mükellefin, izahını kargoya vermesi ile kargo şirketinin söz konusu yazılı izahı, İzah Değerlendirme Komisyonuna tevdi etmesi arasında geçen sürede, mükellefin kanunda öngörülen 15 günlük süresi geçebilecek, bu durumda İzaha davet kurumundan faydalanma şansı kalmayacaktır. Dava harçlarının dahi hak arama özgürlüğünün ihlali anlamına gelip gelmediği tartışılmakta iken, söz edilen ihtimalin mükellef haklarını zedeleyeceği açıktır. Bu bağlamda yapılması gereken, taahhütlü veya APS ile gönderilen yazılı izaha ilişkin kuralın, adi olarak ve özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilen yazılı izaha da uygulanmasıdır. Ayrıca burada, Komisyon'un adi olarak ya da özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilen yazılı izahı tebliğden imtina etmesinin dahi ihtimal dâhilinde olduğu unutulmamalıdır.

İzahın yazılı olarak verileceğinin öngörülmesi esasen bizim ulaştığımız sonucu doğrulamaktadır. Zira izahın yazılı olarak verilebilmesi için, İzah Değerlendirme Komisyonunun muttali olduğu her bilgiyi mükellefe vermesi gerekmektedir.

Burada kısaca vergi mahremiyetine ilişkin hükümlerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Mükellefin yapacağı açıklamalar doğrultusunda ilgili kişilerin vergi sırlarını açıklamamalarının yanı sıra söz konusu bilgi ve belgeleri korumasını sağlamak amacıyla gerekli tedbirleri alma yükümlülüğü vardır.¹⁵² Bu bağlamda ilgili kişilerin “*vergi mahremiyeti*” başlıklı VUK’un 5’inci maddesinde yer alan hükümlere uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Aksi halde VUK’un 362’nci maddesi uyarınca hürriyeti bağlayıcı cezaya maruz kalabileceklerdir. Bu noktada mükellefin yapacağı

¹⁵² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 430. Vergi mahremiyetini ihlal eden veya korunması gereken sırrı ifşa eden görevlilerin cezai sorumluluğu hakkında bir değerlendirme için bkz.: Erdem Ateşagaoglu, “Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın Ifşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, C. 5, S. 1, Mart 2019, s. 21-38.

izah kapsamında İzah Değerlendirme Komisyonuna verilen bilgilerin de vergi mahremiyetine tabi olacağı söylenebilir. Zira bu bilgiler hukuken korunmaya değer sır hükmündedir.

Mükellefin yaptığı izah, Komisyon tarafından değerlendirilirken, vergi incelemesinde uyulacak usul ve esasların göz önünde bulundurulması zorunludur. Zira mükellefin yapmış olduğu izahın reddi halinde, mükellef incelemeye sevk edilecektir. Bu bağlamda, İzaha Davet kurumunun düzenleniş amaçları içinde gerek idarenin gerekse yargının iş yükünü azaltmak olduğunu hatırlanıldığında, İzah Değerlendirme Komisyonunun yapılan izahı değerlendirirken, VUK'un 140'ıncı maddesinin 1'inci fıkrasının (5) numaralı bendi ile 2'nci fıkrasının dikkate alması ve bu doğrultuda değerlendirme yapılırken vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere dikkat edilerek karar verilmesi gerekmektedir.

Yaptığımız bu açıklamaların yanında mükellefin izahta bulunması durumunda söz konusu olabilecek farklı ihtimallerden de ayrı ayrı bahsetmek gerekir. Bunlar;

- Verginin ziyaa uğramadığına dair yaptığı izahlar komisyon tarafından kabul edilebilir,
- Verginin ziyaa uğramadığına dair izahta bulunmuş ancak bu izahlar komisyon tarafından yeterli görülmemiş olabilir,
- Verginin ziyaa uğradığını destekler nitelikte izahta bulunmuş olabilir.

4.2.1. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzahın Kabul Edilmesi Durumu

Haklarında vergiyi ziyaa uğrattığına dair yapılan ön tespiti ilişkin mükellefin yaptığı aksi yöndeki açıklamaları komisyonun kabul etmesi halinde mükellef hakkında vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacaktır. Gerek Kanun'da gerekse Tebliğ'de bu konuyla ilgili daha sonra inceleme yapıp yapılmayacağına ilişkin açık hüküm bulunmamaktadır. Ancak söz konusu ön tespitlerle ilgili daha sonradan sınırlı inceleme yapılmaması, mükellef nezdinde tam inceleme yapılması halinde ise izah kapsamındaki başlıkların inceleme dışında

tutulması gerekmektedir.¹⁵³ Aynı sonuca şu durum üzerinden de ulaşabiliriz: VUK'un 370'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca mükellefe %20 oranında vergi ziyai cezası kesildiği takdirde bu durumun vergi incelemesi yapılmasına ve gerektiği durumlarda tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmeyeceği öngörülmektedir. Ancak aynı durum anılan fıkranın (1) numaralı bendinde zikredilmemiştir.

4.2.2. Verginin Ziyaa Uğradığını Destekler Nitelikte İzahta Bulunulması Durumu

Bu durumda VUK'un 370'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (2) numaralı bendi uygulanır. Yani izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Bize göre kanun koyucu, dürüstlük kuralına aykırı hareket eden mükellefe, bu hatasını telafi etmesi bakımından bir nevi şans tanımaktadır.¹⁵⁴ Burada %20 vergi ziyai cezası kesilmesi öngörülmüştür. Ancak yine de gerek vergi idaresi gerekse mükellef bakımından faydaları olduğu açıktır. İdare bakımından gizli kalabilme ihtimali olan hukuka aykırı haller ortaya çıkıp vergi gelirleri artacak, mükellef ise çok daha ağır yaptırımlara maruz kalmaksızın indirimli vergi ziyai cezası ödeyebilecektir.¹⁵⁵

Bu noktada belirtmek istediğimiz bir husus bulunmaktadır. İzaha Davet uygulaması bakımından verilen beyannamelere ilişkin ziyana sebebiyet verilen vergi

¹⁵³ Rençber, **a.g.m.**, s. 140.

¹⁵⁴ “*Vergi borcu ilişkisinde tarafların yükümlülüklerinden biri de dürüstlük kuralına uygun hareket etmektir. Bu kurala göre, herkes, haklarını kullanırken ve borçlarına yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Kuralı getiren hükümde hukuk düzeninin bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını korumayacağı da net olarak ifade edilmektedir (TMK m.2). Bu madde, sadece özel hukuk ilişkilerinde değil bünyesine ters düşmedikçe kamu hukukunda, dolayısıyla vergi hukukunda da gözetilmesi gereken bir hüküm olarak bilinir.*”, Zübeyir Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve İslah**, Ankara, Adalet, 2013, s. 10.

¹⁵⁵ **A.e.**, s. 15. Yazar burada benzer yorumu pişmanlık ve ıslah kurumu için yapmaktadır.

aslının %20'si tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi ve bunun üzerine mükelleflere tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurulabilme imkânının tanınması, idarenin doğrudan vergi aslının tahsiline yöneldiğinin bir göstergesidir. Kanımızca, izaha davet neticesinde uygulanacak vergi ziyai cezasına ilişkin oranın artırılması, örneğin vergi aslının %40'ı tutarında¹⁵⁶ bir vergi ziyai cezasının kesilmesi, mükelleflerin vergi kaçırmaya ilişkin cesaretini kırabilecektir.

Belirtmek istediğimiz bir husus da idari çözüm yollarından faydalanan mükellefin, bunun üzerine bir idari çözüm yolundan daha faydalanmasını sağlamanın hem mükellefler bakımından eşitsizlik oluşturması hem de yine mükellefleri vergi kaçırmaya yönelik fiilleri işlerken daha cesur davranmalarına sebebiyet verme açısından eleştiriye açık olmasıdır. İzaha davet edilen ve Kanun'da öngörülen beyannameyi veren mükellefe bunun üzerine tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidebilmesine imkân tanıyan 482 Sıra No.lu Tebliğ düzenlemesi menfi bir örnek olmaktadır. Burada yapılması gerekenin bir idari çözüm yolu olduğunu düşündüğümüz İzaha Davetten faydalanmanın gerek tarhiyat sonrası uzlaşma gerekse cezalarda indirim kurumundan faydalanmaya engel olmasına yönelik bir hüküm öngörülmesi olduğunu düşünmekteyiz. Burada uzlaşma ile cezalarda indirim kurumu arasında bulunan ilişki örnek alınarak düzenleme yapılmalıdır.

¹⁵⁶ Fransız hukukunda kabahatlere ilişkin yaptırımlar, verginin türüne, kaçırılan verginin miktarına ve hileli hareketlerin bulunup bulunmadığına göre değişiklik göstermektedir. Bu kabahatler, verginin tarhına ve denetimine ilişkindir. Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007, s. 75.

Kamu düzenini nispeten az bozan aykırılıklar olarak ifade edilebilecek olan eylemlerde vergi ziyai cezası vergi aslının %10'u oranındadır. Beyannamenin geç verilmesi buna örnektir. Vergi idaresinin kendisine göndereceği bildirimden itibaren 30 gün içerisinde mükellefin beyannameyi vermemesi durumunda veya beyanname zamanında verilmiş ancak içinde vergi idaresi tarafından kasten gerçekleştirildiği kanıtlanmış bir hata veya eksiklik var ise bu oran %40 olacak, nihayet eksiklik veya hata bir hileden ya da sahtecilikten kaynaklanıyorsa söz konusu oran %80 olacaktır. Rençber, **a.g.e.**, s. 138-139.

Fransa'da izaha davet benzeri beyanname verildiği durumlarda kesilecek vergi ziyai cezası vergi aslının %40'ı tutarındadır. Benzeri bir düzenlemenin İzaha Davet kurumu bakımından öngörülmesi kanımızca yerinde olacaktır.

ABD'de mükellefe gönderilen mektupta yazan bilgilere mükellefin uyması sonucunda verginin eksik ödendiği iddia edilen kısmı ve buna ilişkin cezalar ödenecek iken, İzaha Davet kurumunda mükellef vergi aslının %20'si oranında vergi ziyai cezası ve vergi aslına uygulanacak izah zammını ödemektedir. Yani, ABD uygulamasında herhangi bir indirim söz konusu değilken, Türk hukukunda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı hariç, %80 indirimli vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bozdoğan/Çataloluk, **a.g.m.**, s. 54.

Bu durum kanunda da belirtildiği üzere mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel olmamaktadır. *Rençber*'e göre, esas bu durumda, yani mükellefçe verginin ziyaa uğratıldığını destekler nitelikte açıklamalar yapıldığında her halükarda denetlenmesi gerekeceği ifade edilmektedir.¹⁵⁷ Yani idarenin daha fazla ziyaa uğramış vergi olabilme ihtimaline karşın tüm yasal imkânlarını kullanarak denetim yapması zaruridir.¹⁵⁸

4.2.3. Verginin Ziyaa Uğramadığına Dair Yapılan İzahların Komisyon Tarafından Yeterli Görülmemesi Durumu

Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirilmesi halinde bu durum mükellefe bildirilecektir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir. Ancak mükellef yukarıda bahsedilen işlemleri gerçekleştirmezse, doğrudan vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri gerçekleştirilir.

Burada gerek VUK'ta gerekse 482 Sıra No.lu Tebliğ'de yer almayan ancak en az onlar kadar önemli olduğumu düşündüğümüz bir sonuçtan daha bahsetmek gerekmektedir. Mükellefin yaptığı izahın Komisyon tarafından yeterli görülmemesi ve mükellef tarafından verilen beyanname üzerine ödeme koşullarının yerine getirilmemesi halinde incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılan mükellefin ayrıca özel esaslara tabi tutulacağı öngörülmüştür.¹⁵⁹

¹⁵⁷ Rençber, **a.g.m.**, s. 141.

¹⁵⁸ Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 12.

¹⁵⁹ 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği'nin "5. İşlemlerin Gerçekliğini İspat" başlıklı maddesine, 05.06.2018 tarihli ve 30442 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in 19'uncu

KDVK'nın 10'uncu maddesi uyarınca mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifasıdır.¹⁶⁰ Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımı ise VUK'un 359'uncu maddesinde yapılmıştır.

KDVK Genel Uygulama Tebliği'nin haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı konusunda tespit bulunanlara ilişkin “İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi” başlıklı 7.2.1'inci maddesinde belirli şartlar halinde mükelleflerin iade taleplerinin genel esaslara göre sonuçlandırılacağı düzenlenmiştir.¹⁶¹ Bu şartların gerçekleştirmeyen mükellefin KDV indirim hakkı

maddesi uyarınca mezkûr düzenlemeler yapılmıştır. 19'uncu madde; “Aynı Tebliğin (IV/E-5.) bölümünün;

a) Birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir,

“Öte yandan, aynı Kanunun 370'inci maddesinde, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükelleflerin izaha davet edilebileceği hükmüne bağlanmıştır. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin olarak 25/7/2017 tarihli ve 30134 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde izaha davetin kapsamı ve şekli, ön tespit niteliği, izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merciler, davet yapılacaklar, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar belirlenmiştir. 213 sayılı Kanunun 370'inci maddesinde yer alan izaha davet uygulaması kapsamında izaha davet komisyonlarınca yapılması gereken işlemler 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yerine getirilir, izaha davet uygulaması kapsamına girmeyen işlemlerin gerçekliğini ispatta ise bu Tebliğdeki hükümler uygulanır. Bu düzenlemeler çerçevesinde, izaha davet kapsamında olan ve izahı kabul edilen mükellefler hakkında özel esaslar uygulanmaz.”

b) Mevcut ikinci paragrafının son cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“İdari araştırma aşamasında, mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, idari araştırmayı yürüten birimdeki (mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesindeki) müdür ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılır. Karşı deliller incelemeye başlanmış olması halinde inceleme elemanına, incelemeye başlanmamışsa ilgili komisyona sunulur.”

c) Mevcut beşinci paragrafının birinci cümlesinde yer alan “idare” ibaresi “komisyon” olarak değiştirilmiş ve “özel esaslara alınır” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve mükerrer incelemeye meydan vermeksizin konuyla ilgili incelemeye sevk edilir” ibaresi eklenmiştir.

ç) Mevcut beşinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Yapılan izahın izaha davet komisyonlarınca yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılan mükellefler de aynı şekilde özel esaslara alınır.”” şeklindedir.

¹⁶⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., s. 411.

¹⁶¹ Madde; “Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat etmeleri kaydıyla genel esaslara göre yerine getirilir.

doğmaz ve KDVK'nın 35'inci maddesi¹⁶² uyarınca beyannamelerini düzeltmeleri gerekir.¹⁶³

Yine de satıcının özel esaslara alınması alıcı ile aralarındaki tüm işlemlerin gerçekleşmediği anlamına gelmemektedir. Alıcı, mal ya da hizmet bedelinin ödendiğini gösterir banka dekontu ile indirim hakkı olan faturanın gerçekliğini ispat edebilir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin tespitin VUK'un 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca re'sen tarhiyat sebebi olmasına rağmen, idare KDV beyannamesinde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığına ilişkin tespit sebebiyle mükelleflerden düzeltme beyannamesi verilmesini istemektedir.¹⁶⁴

Özel esaslara tabi mükellefler KDVK Genel Uygulama Tebliği'nin "Özel Esaslara Tabi Mükellefler" başlıklı 1.3'üncü maddesinde sayılmıştır¹⁶⁵. Bu

Belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemekle birlikte, söz konusu belgelerde yer alan KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkaran veya bu kısma sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösteren mükelleflerin geri kalan iade talepleri genel esaslara göre sonuçlandırılır.

Teminat gösterilmemesi veya bu alışlara isabet eden kısmın indirim ve iade talebinden çıkarılmaması durumunda ise, iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yapılır." şeklindedir.

¹⁶² Madde; "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltilir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." şeklindedir.

¹⁶³ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 6. bs, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 1565 vd.

¹⁶⁴ Cenker Göker, Yunus Emre Yılmazoğlu, "Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", **Ankara Barosu Dergisi**, C. 75, S. 3, 2017, s. 86-87.

¹⁶⁵ Madde hükmüne göre; 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler; Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında "olumsuz rapor" veya "olumsuz tespit" bulunan mükellefler; Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında "olumsuz rapor" bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler; Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler; Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler ve bunlara ek olarak "özel esaslara tabi mükellefler" ile kendileri hakkında herhangi

kapsamda incelemenin ya da matrah takdirinin ne zaman yapılacağına belli olmaması ve uzun yargılaması süreleri göz önüne alındığında mükelleflerin dava süresince cezalı vergi ödeme baskısıyla karşı karşıya kalması¹⁶⁶, özellikle özel esaslara tabi kişilerden mal veya hizmet alımı yapan mükelleflerin haklarında herhangi bir olumsuz rapor olmaması halinde dahi özel esaslara tabi tutulacağına ilişkin hüküm sebebiyle ticari hayatlarının bitme riski gibi sair sebeplerle mükellefler düzeltme beyannamesi vermektedirler.

KDVK'nın 29'uncu maddesinin son fıkrası uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki dâhilinde usul ve esasları düzenlenen özel esaslara tabi mükellef uygulaması, esasen kod listesinin bir devamıdır.¹⁶⁷ İlgili hükümler incelendiğinde, mükellefler, haklarında hiçbir mahkeme kararı olmaksızın özel esaslara tabi tutulabileceklerdir. Bu durum hem AİHS'nin 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında¹⁶⁸ hem de Anayasa'nın 38'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenen ve kişilerin mahkeme tarafından suçlu olduğuna dair haklarında hüküm verilene kadar suçlu gibi muamele görmelerini engelleyen masumiyet karinesine aykırılık teşkil etmektedir.¹⁶⁹ Burada esas olan, kişilerin kendilerine uygulanan işlemlerden gerçekten etkilenip etkilenmediğidir.¹⁷⁰ Özel esaslara tabi kişiler, kişiler suçlu gibi muamele görmektedirler. Danıştayın da masumiyet karinesiyle alakalı olarak "kod listesi" uygulamasının temel hak ve hürriyetleri ihlal ettiğine ilişkin kararları bulunmaktadır.¹⁷¹

bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanlar özel esaslara tabi tutulacaktır.

¹⁶⁶ Göker/Yılmazoğlu, **a.g.m.**, s. 87.

¹⁶⁷ Rençber, **a.g.e.**, s. 272.

¹⁶⁸ Anılan hükümde kendisine bir suç isnat edilen herkesin, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya dek suçsuz sayılacağı düzenlenmiştir.

¹⁶⁹ **A.e.**, s. 272.

¹⁷⁰ *Deweer v. Belçika; Serves v. France*, **AİHM Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://hudoc.echr.coe.int/>, 06.08.2019; İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 257.

¹⁷¹ "Davacı, mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen kişi hakkındaki tespitlerden hareketle "Haklarında Rapor Bulunmamakla Birlikte Sahte veya Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belge Kullandığı veya Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar" listesine alınmış ise de; gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu bir etki yaratacağı gibi,

4.3. Mükellefin Sehven İzaha Davet Edilmesi Durumu

İzaha davet edilen mükellefin sonradan İzaha Davet şartlarını taşımadığının anlaşılması durumunda, yani mükellef sehven izaha davet edilmişse yine vergi incelemesine başlanılmamış ya da takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilmemiş ise mükellef beyannamesini verebilir. Ancak bu durumda VUK'un 344'üncü maddesinin son fıkrası hükmü¹⁷² uygulanacaktır. Yani ziyaa uğratılan verginin %50'si oranında vergi ziyai cezası kesilecektir.

4.4. Verilen Beyanname Üzerine Ödeme Koşullarının Yerine Getirilmemesi Durumu

Mükellefin, İzaha Davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammına ilişkin tutarı maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödememesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır. 482 Sıra No.lu Tebliğ'de düzenlenen bu hükmün dayanağı VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasıdır. Hükme göre kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezasının %50 oranında olacaktır.

*Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder.”, Danıştay 4. Dairesinin 14.01.2008 tarihli ve E. 2007/4095, K. 2008/1 sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 08.08.2019; Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura**, 3. bs., İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 343-344.*

Bunun yanında Danıştay kod listesine alınmış bir mükelleften fatura temin edilmiş olmasının tek başına sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı anlamına gelmeyeceği ve dolayısıyla kişinin masumiyet karinesinden faydalanması gerektiğine ilişkin karar vermiştir. Danıştay 9. Dairesinin 17.11.2009 tarihli ve E. 2009/5333, K. 2009/4172 sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>, 08.08.2019.

¹⁷² VUK'un “*Vergi ziyai cezası*” başlıklı 344'üncü maddesinin son fıkrası “*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*” şeklindedir.

4.5. İzaha Davete İlişkin Verilen Beyannameler ve İdarenin Değerlendirmesine Karşı Başvurulabilecek Adli ve İdari Yollar

İzaha Davet kurumuna ilişkin hem madde hükmü hem de genel tebliğe bakıldığında, kurumun gayet etkin kullanılacağı düşünülmektedir.¹⁷³ Hatta hazineye gelir intikalini sağlamak amacıyla kullanılacak olan etkili mekanizmalardan biri olduğunu düşünmekteyiz. 475 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni¹⁷⁴ çıkararak İzaha Davet kapsamında dört konu belirlenip daha sonra konu sayısının on altıya çıkartılması idarenin bu kurumu ne kadar önemseydiğini göstermektedir.

Bu bakımdan izaha davet yazısının tebliği üzerine başlayacak adli veya idari süreçten bahsetmek gerekmektedir. Bundan bahsederken de öncelikle İzaha Davetin idari işlem kuramı bakımından sınıflandırılması yapılacak, daha sonra hem VUK'taki düzenlemeler hem de 482 Sıra No.lu Tebliğ'de yapılan düzenlemeler irdelenecektir.

4.5.1. Adli Yollar Bakımından Değerlendirme

VUK'un 377'nci maddesinin 1'inci fıkrasında mükellefler veya kendisine vergi cezası kesilen kişilerin bu vergi ve cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu bölümde yapacağımız açıklamaların temelinde bu madde hükmü ile Anayasa'nın 125'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü yer almaktadır. Bu doğrultuda izaha davet edilen mükellefin beyannamesine ihtirazi kayıt koyması ile verilen izahın komisyon tarafından reddedilmesi kararına karşı adli yollara başvurulup başvurulamayacağı sorunları ilk etapta üzerine düşünülmesi gereken sorunlardır. Haliyle izaha davet sonrasında %20 cezalı tarhiyat yapıldığı takdirde buna karşı dava açılabileceği şüphesizdir.

Bu başlık altında ilk olarak izaha davet üzerine verilen beyannamelerine ihtirazi kayıt koyma hakkının değerlendirmek istemekteyiz. Kural olarak mükellefler, VUK'un 378'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü sebebiyle, beyan ettikleri matrahlar ile bu matrahlara dayanılarak tarh edilen vergilere karşı dava

¹⁷³ Bayraklı/Hatipoğlu, **a.g.e.**, s. 579.

¹⁷⁴ Taslak metin için bkz.: **Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/serno475_VUKTeb_Taslak.pdf, 08.08.2019

açamazlar. Ancak bu durumun iki istisnası bulunmaktadır. Birincisi yine anılan hüküm uyarınca vergi hatası bulunan haller iken ikinci istisnai durum 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK)¹⁷⁵ 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasıdır.¹⁷⁶ Burada tarhiyatının türünün re'sen olduğu kanaati daha ağır basmaktadır. Yine Tebliğ'de tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidilebileceğinin öngörülmesi idarenin de bu düşüncede olduğunu göstermektedir. Bu sebeple ortada tartışılması gereken bir konu olmadığı, izaha davet sonrası verilen beyannameye ilişkin yapılan tarhiyat sonrasında mükelleflerin dava yoluna gidebileceği düşünmekteyiz. Ayrıca, tarhiyat türünün bu şekilde sınıflandırılması, mükelleflerin Anayasal hak olan, hak arama özgürlüğünü de zedelemeyecektir.

İzaha davet sonrasında gerçekleştirilen tarhiyatın türünün, beyana dayalı tarh olması ihtimalinde dahi, Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK)¹⁷⁷ kararı sebebiyle dava açmaları mümkün görülmeyen mükelleflerin, Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu karar sonrasında, kanımızca dava açmaları mümkün olacaktır.¹⁷⁸

İzaha davet üzerine verilen cezalara dava açılması ise her halükarda mümkündür.¹⁷⁹

¹⁷⁵ 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında "İYUK" olarak kısaltılacaktır.

¹⁷⁶ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 229.

¹⁷⁷ Çalışmanın bundan sonraki kısmında "VDDK" olarak kısaltılacaktır.

¹⁷⁸ İzaha davet bakımından önem teşkil eden nokta, süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı hususudur. Kanunda açıkça bir hüküm bulunmamasına rağmen, VDDK'nin süresi geçen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağına ilişkin 10.2.2016 tarihli ve E. 2015/1073, K. 2016/141 sayılı kararı sebebiyle, süresi geçen beyannamelere açılan davaları mahkemeler reddetmekteydi. Ancak Anayasa Mahkemesinin yeni vermiş olduğu (katma değer vergisi uygulamasında verilen düzeltme beyannamelerinin konu edildiği) 27.02.2019 tarihli ve B. 2015/15100 sayılı kararı süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vermesinin mümkün olmadığına ilişkin Bölge İdare Mahkemesi kararının, Anayasa'nın 35'inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlali niteliğinde olduğunu tespit etmiştir. İzaha davet sonrası verilen beyanname üzerinden gerçekleştirilen tarhiyat türünün beyana dayalı tarhiyat olduğunun kabulü halinde dahi, bahsedilen Anayasa Mahkemesinin kararı uyarınca, görüşümüz mükellefin beyannameye ihtirazi kayıt koyup dava açabileceği yönündedir. VDDK kararı için bkz.: **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>, 24.03.2019. Anayasa Mahkemesinin kararı için bkz.: **Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 24.03.2019.

¹⁷⁹ Rençber, **a.g.m.**, s. 143.

Bu başlık altında değerlendirmek istediğimiz diğer bir husus mükelleflerin, yapılan izahın komisyon tarafından reddedilmesi işlemine karşı dava açma hakkına ilişkindir. Bu bağlamda öncelikle yapılan izahın reddine ilişkin dava açılıp açılmayacağına karar verebilmek için idari işlem bakımından izahın reddi işlemini değerlendirmek gerektiği kanaatindeyiz.

İdari işlem, idare tarafından, hukuk alanında bir etki doğurmaya yönelik olan ve kamu gücü kullanılarak yapılan tek taraflı irade açıklaması olarak tanımlanmaktadır.¹⁸⁰

İdari işlemlerin hüküm doğurabilmesi için, özel hukukta olduğu gibi örneğin, alacaklının kabulü veya adli makamlara başvurma gibi durumlara ihtiyacı yoktur. İdari işlemler tamamlanmalarıyla birlikte hüküm doğurup icra edilebilir aşamaya gelmektedir.¹⁸¹

İdari işlemler tek yanlı idari işlemler ve iki yanlı idari işlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tek yanlı idari işlemler ise bireysel idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler olarak ikiye ayrılırlar.¹⁸² Tek yanlı idari işlemler, ilgilinin rızasına ya da muvafakatine bağlı olmaksızın, idarenin tek yanlı iradesini ortaya koyarak gerçekleştiği işlemler olarak tanımlanırken; iki yanlı idari işlemler ise ilgilisi ile idarenin iradelerinin uyuşması sonucu yapılan idari işlemlerdir. Tek yanlı idari işlemleri bireysel idari işlemler ile düzenleyici idari işlemler olarak ikiye ayırabiliriz. Bireysel idari işlemler belirli bir kişi ve durumlara ilişkin olarak yapılan idari işlemlerdir. Düzenleyici idari işlemler ise daha genel ve soyuttur.¹⁸³ İzahın reddi işlemini tek yanlı idari işlemlerden bireysel idari işlemler sınıfına dâhildir.

¹⁸⁰ Ramazan Çağlayan, **İdare Hukuku Dersleri**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 419; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 83.

¹⁸¹ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları (C. 2)**, 3. bs., İstanbul, Hak Kitabevi, 1966, s. 386; Altan Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 47.

¹⁸² Kemal Gözler, **İdare Hukuku (C. 1)**, 3.bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2009, s.664.

¹⁸³ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2015, s. 123.

Bireysel idari işlemler birtakım özelliklere sahiptirler. Bunlar tek yanlılık ve icrailik, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma ve yargısal denetime tabi olmaktır.¹⁸⁴

Yukarıda da açıkladığımız üzere bireysel idari işlemler ilgililerin rızasına veya muvafakatine ihtiyaç duyulmaksızın ilgililerin hukuki durumları üzerinde etki yaparlar. Bireysel idari işlemin icrailiği, idari işlemin yeni hukuki durum oluşturma, değiştirme veya kaldırma şeklinde ortaya çıkabilir. Bu sebeple bireysel idari işlemlere icrai karar da denilmektedir.¹⁸⁵

Bireysel idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Diğer bir anlatımla hukuka uygun kabul edilirler. Bu karinenin diğer bir ismi “kanunilik” karinesidir. Yani yapılan işlemin hem kanuni bir dayanağı olduğunu hem de hukuka uygun olduğunu ifade eder.¹⁸⁶ Dolayısıyla araya hukuka uygun olduklarına ilişkin herhangi bir mahkeme kararı girmeksizin ilgililer üzerinde etki gösterirler. İdare bu işlemi doğrudan icra edebilir.¹⁸⁷

Hukuk Devleti ilkesi doğrultusunda idarenin aldığı tüm kararlar yargı denetimine tabidir. Anayasa’nın 125’inci maddesinin 1’inci fıkrası hükmü de bu yöndedir. Ancak bunun da istisnaları vardır.¹⁸⁸

Bireysel idari işlemler çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır.¹⁸⁹ Biz bu kısımda bunlara kısaca değinip izahın reddi işlemi somutlaştıracamız.

Bireysel idari işlemler maddi açıdan şart işlemler ve subjektif işlemler olmak üzere ikiye ayrılırlar. İzahın reddi işlemi bireysel hukuki bir durum oluşturduğundan subjektif bir işlemdir.

¹⁸⁴ A.e., s. 123.

¹⁸⁵ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku**, 2. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2019, s. 269-270; Günday, a.g.e., s. 124; Mutlu Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 5, S. 103, 2012, s. 269-270.

¹⁸⁶ Erdoğan Bülbül, **İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2010, s.2.

¹⁸⁷ Günday, a.g.e., s. 125.

¹⁸⁸ A.e., s. 126.

¹⁸⁹ Bu sınıflandırma için bkz.: A.e., s. 126-133.

Doğuracakları sonuçları açısından bireysel idari işlemleri yapıcı (inşai) ve belirleyici idari işlemler olmak üzere iki sınıfta inceleyebiliriz. Yeni bir hukuki durum ortaya çıkaran, hukuk âleminde bir değişiklik meydana getiren idari işlemler yapıcı nitelikte oldukları için¹⁹⁰ izahın reddi işlemi bu sınıfa girmektedir.

Bireysel idari işlemleri açıklanan iradenin sayısına ve iradenin açıklanmasında izlenen usule göre basit, kolektif ve karma işlemler olmak üzere üç sınıfa ayrılır. Kolektif idari işlemlerde, idare adına açıklama yapma yetkisi tek bir kişide değildir. Birden fazla kişi bir araya gelerek bu yetkiyi kullanır. Kolektif işlem ile tek bir hukuki sonuç doğar.¹⁹¹ İzahın reddi işleminde her ne kadar komisyon birden fazla kişiden oluşsa da gerek irade gerekse hukuki sonuç tek olacağından, izahın reddi işlemi kolektif idari işlem olarak sınıflandırılabilir.

Nihayet izahın reddi ile ilgili idari işlemlerin muhatapları üzerindeki etkileri bakımından yararlandırıcı ve yükümlendirici olarak ikiye ayrılır. Yükümlendirici işlemler ilgiliden belirli bir davranışta bulunmayı ya da bulunmamayı isteyen işlemlerdir. Kolluk faaliyetleri ile vergi işlemleri bu gruba dâhildir.¹⁹² İzahın reddi işleminin yükümlendirici bir işlem olduğu açıktır.

İzahın reddi işleminin zincir işlemler ve ayrılabilir işlemler kuramları bakımından da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Zincir işlemler belirli ve nihai bir sonuca yönelik birbirini takip eden ve tamamlayan bir dizi işlemdir.¹⁹³ Zincir işlemin iki özelliği bulunmaktadır. Birincisi işlemlerin belirli bir sırayla birbirini izlemesi, ikincisi aralarında hukuki bir bağ bulunmasıdır.¹⁹⁴ Zincir işlemler arasındaki hukuki bağıllık onu seri işlemlerden

¹⁹⁰ Çağlayan, **a.g.e.**, s. 455.

¹⁹¹ **A.e.**, s. 452; İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, 3. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 489; Günday, **a.g.e.**, s. 129.

¹⁹² **A.e.**, s. 132.

¹⁹³ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1990, s. 56.

¹⁹⁴ **A.e.**, s. 47; Kağıtçıoğlu, **a.g.m.**, s. 275.

ayırırken, nihai işlem öncesindeki herhangi bir işlem bağımsız olarak iptal davasına konu olamamaktadır.¹⁹⁵

Zincir işlemler kuramına karşı geliştirilen ayrılabilir işlemler kuramı, yer aldıkları idari süreçlerden bağımsız şekilde hukuki âlemde birtakım sonuçlar yaratabilen işlemlerin, bağımsız olarak iptal davasına konu olabileceğini öngörmektedir. Örneğin bir idari sözleşmenin oluşumundaki ihale, izin, ihalenin feshi gibi kararlar bağımsız olarak iptal davasına konu olabilir.¹⁹⁶

Bu kısa açıklamalar doğrultusunda bize göre yapılan izahın reddi ile olası bir tarhiyat işlemi ayrı özellikleri ve sonuçları olan işlemlerdir. Dolayısıyla icrai niteliği haiz olan izahın reddi işleminin tek başına dava konusu edilebileceği kanaatindeyiz.¹⁹⁷

Yukarıda yapılan sınıflandırmalar doğrultusunda, izaha davet sonucunda, yapılan izahın reddine ilişkin işleme karşı dava açılabilmesi kanaatindeyiz. Bunun yanı sıra idare tarafından yapılan izahın yerinde bulunmamasına rağmen mükellefin VUK'un 370'inci maddesinin 2'nci fıkrasının 2'nci bendinde düzenlenen izaha davet üzerine verilen beyannameye ilişkin şartları yerine getirmesi sonucunda yapılacak cezalı tarhiyat işlemine ya da 482 Sıra No.lu Tebliğ'in 7.1'inci ve 7.2'nci maddesinde yer alan ve VUK'un 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının

¹⁹⁵ A.e., s. 275.

¹⁹⁶ Özay, a.g.e., s. 476; Kağıtçıoğlu, a.g.m., s. 279.

¹⁹⁷ Bayraklı/Hatipoğlu, a.g.e., s. 580; Doğrusöz de görüşünü “Öte yandan izahta bulunanlara izahlarının kabul edilmediğini bildiren bildirim, idarenin iç işlemi olarak kabul edilmesi mümkün olmayan icrai idari işlemdir. Dolayısıyla dava konusu edilebilecektir. Bu konuda açılacak davalar ve hatta bu davalarda verilebilecek yürütmeyi durdurma kararları, vergi incelemelerinin durdurulması sonucunu doğuracak, iptal kararlarının ise yapılmış tarhiyatları hukuken sakatlayacaktır. İzah talebini kabul etmeyen idari işlem aleyhine açılmış dava, tarhiyat aleyhine açılmış dava için yıllarca sürebilecek “bekletici sorun”u oluşturabilecektir.

Burada izahın kabul edilmemesi, 1980’li yıllarda uygulanan ortalama kâr hadleri veya hayat standardındaki kabul etmemeden farklı olarak düzenlenmiştir. Söz konusu oto-kontrol müesseselerinde izahın kabul edilmemesi halinde kabul etmeme işlemi ile tarhiyat birlikte oluşmaktaydı. Ancak burada işlem birlikteliği kopmuş, izah müessesesi ile inceleme aşaması farklı zincir işlemler olarak değerlendirilmiştir. Danıştay anlayışı, zincirleme işlemlerin her bir aşamasının ayrı davaya konu edilebileceği yönündedir. Ancak, özellikle yargı anlayışı ile idari anlayışın farklılaştığı (ihracatta götürü gider, kat karşılığı inşaat işleri, örtülü sermayede kâr payı KDV’si vb.) konularda, izahı kabul etmeme işleminin yürütmesinin durdurulması veya iptali, gereksiz incelemeleri de ortadan kaldırma işlevi görebilecektir.” şeklinde ifade etmiştir. Doğrusöz, “İzaha Davet ve Olası Sorular”.

uygulanması olarak gördüğümüz %50 cezalı tarhiyata karşı dava açılabilceğı aşıkardır.

Burada kısaca yaşanabilecek yargı sürecine de değinilmesi gerekmektedir.

İzahın reddi işlemi ile izaha davet sonucunda yapılacak cezalı tarhiyat işlemlerine karşı açılacak davalar hukuki nitelikleri bakımından iptal davası olacaktır.¹⁹⁸

Bu doğrultuda hukukilik denetimi kapsamında söz konusu işlemlerin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları inceleneceğinden izahın reddi işleminin unsurlarına kısaca değinmek gerekir.

İdari işlemin yetki unsuru, yapılan hukuki işlemin ehliyetli ve yetkili bir makam tarafından gerçekleştirilmesini ifade etmektedir.¹⁹⁹ İzaha davet işleminde yetkili komisyon, mükellefiyet durumuna göre yetkili komisyondur.²⁰⁰ Örneğın, mükellefin izahının reddi işleminin yetkili olmayan bir İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından gerçekleştirilmesi ya da 482 Sıra No.lu Tebliğ'deki hükümlere aykırı teşekkül eden bir komisyonun ön tespiti gerçekleştirilmesi hukuka aykırı olacaktır.

Şekil unsuru, idari işlemin yapılmasında izlenecek olan usul olarak tanımlanabilir.²⁰¹ Bu bağlamda idare gerek VUK'un 370'inci maddesi gerekse 482 Sıra No.lu Tebliğ'de düzenlenen usullere riayet etmelidir. Örneğın, izaha davet yazısının içeriğinin yanlış ya da eksik olması işlemin şekil unsurunu sakatlayacaktır.

İdari işlemin sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya sevk eden etkenleri ifade eder.²⁰² İzaha davet işlemlerinin sebep unsurunu VUK'un 370'inci maddesi ile 482 Sıra No.lu Tebliğ'de yer alan düzenlemeler oluşturmaktadır.

¹⁹⁸ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 610-611.

¹⁹⁹ Onar, **a.g.e.**, s. 300.

²⁰⁰ Bayraklı/Hatipoğlu, **a.g.e.**, s. 588.

²⁰¹ Günday, **a.g.e.**, s. 144.

²⁰² Gözler, **a.g.e.**, s. 893.

İYUK'un 2'nci maddesinde düzenlenen sıra doğrultusunda dördüncü unsur konu unsurudur. Konu unsuru, idari işlemin uygulanmasıyla birlikte hukuk âleminde meydana getirdiği sonucu belirtir.²⁰³ Örneğin, yapılan cezalı tarhiyat İzaha Davet işleminin konu unsurudur.

Nihayet beşinci unsur amaç unsurudur. Aslında her idari işlemin amacı aynıdır: Kamu yararı. Ancak genel amacın yanında bazen özel amaçtan da bahsedilir.²⁰⁴ Örneğin, İzaha Davet işleminin özel amacını ziyaa uğradığına ilişkin emareler bulunan verginin, mükellefe beyanname verdirmek suretiyle hazineye intikalini sağlamaktır.

Görevli ve yetkili mahkemeyi de kısaca belirtmek isteriz. Görev, “*bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin ya da bir yargı kolunda yer alan mahkemelerden hangisinin bakması gerektiğini ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır.*”²⁰⁵ İzahın reddi veya İzaha Davet sürecinin sonunda gerçekleştirilecek cezalı tarhiyata karşı 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un²⁰⁶ “*Vergi Mahkemelerinin görevleri*” başlıklı 6'ncı maddesi²⁰⁷ uyarınca vergi mahkemelerinde dava açılacaktır.

Yetki ise, bir uyuşmazlığa hangi yerdeki görevli mahkemenin bakması gerektiğini ifade eder.²⁰⁸ İzaha davet işlemleri üzerine açılacak davalarda yetkili mahkeme İYUK'un 37'nci maddesi²⁰⁹ uyarınca İzaha Davet işlemini reddeden

²⁰³ Bayraklı/Hatipoğlu, **a.g.e.**, s. 588.

²⁰⁴ Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, s. 66.

²⁰⁵ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 197.

²⁰⁶ 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁷ Madde hükmü; “*Vergi mahkemeleri:*

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri,

Çözümler.” şeklindedir.

²⁰⁸ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 201.

²⁰⁹ Madde hükmü; “*Bu Kanuna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:*

komisyonun bağılı bulunduğu veya cezalı tarhiyat işlemini gerçekleştiren vergi idaresinin bağılı olduğu yer vergi mahkemesidir.

İYUK'un 7'nci maddesinin 1'inci fıkrası²¹⁰ ile 2'nci fıkrasının (b) bendi²¹¹ doğrultusunda İzaha Davet işlemlerine karşı, ilgili işlemin tebliğini izleyen günden başlayarak 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açılabilecektir. Maddenin 3'üncü fıkrasında adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlerine göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça sürenin, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla ilan tebligatın yapılması gereken hallerde VUK'un 103 ve devamındaki maddeleri uygulanacaktır.

Bu noktada, kimlerin dava açabileceğinin belirtilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin yanı sıra VUK'un 377'nci maddesi²¹², 8'nci maddesi ve İYUK'un

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.” şeklindedir.

²¹⁰ Anılan hüküm, “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.” şeklindedir.

²¹¹ Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağılı olan vergilerde tahsilâtın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağılı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

²¹² Madde hükmü, “Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.” şeklindedir.

2'nci maddesinin 1'inci fıkrası göz önünde bulundurulduğunda, İzaha Davet sürecinde menfaati ihlal edilen²¹³ sorumluların da dava açabileceğinin kabulü gerekir.

Son olarak, İzaha Davet uygulamasında gerçekleştirilen tarhiyat usulünün olağanüstü tarhiyat olduğunun kabulü halinde, İYUK'un 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında²¹⁴ düzenlenen hüküm uyarınca, yürütmenin kendiliğinden durması gerektiği kanaatini taşımaktayız. Bunun yanı sıra izahın reddi işleminde kendiliğinden bir tarhiyat gerçekleşmemektedir. Bu işlem hakkında, anılan maddenin 2'nci fıkrası²¹⁵ doğrultusunda yürütmenin durdurulması kararı alınmalıdır.

4.5.2. İdari Yollar Bakımından Değerlendirme

İzaha davet üzerine tarh edilecek vergi ve cezalara karşı pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve cezalarda indirim yollarına başvurulup başvurulamayacağının irdelenmesi gerekmektedir.

İzaha davet kurumunu düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinin 1'inci fıkrasının son cümlesinde “*Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan*

²¹³ Menfaat ihlali kavramına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz.: Akyılmaz/Sezginer/Kaya, **a.g.e.**, s. 230 vd.; Atiye Merve Işık, **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 95 vd.

²¹⁴ Hüküm, “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*” şeklindedir.

²¹⁵ Hüküm, “*Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenen olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Ancak, kamu görevlileri hakkında tesis edilen atama, naklen atama, görev ve unvan değişikliği, geçici veya sürekli görevlendirmelere ilişkin idari işlemler, uygulanmakla etkisi tükenen olan idari işlemlerden sayılmaz. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*” şeklindedir.

pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.” ifadesini kullanmak suretiyle bu kuruma başvuru imkânı verilmemiştir. Ancak madde hükmünde açıkça yazmasaydı dahi pişmanlık ve ıslahı düzenleyen VUK’un 371’inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca, kuruma başvuru şartlarından biri olan “kendiliğinden haber verme” şartı ön tespitin yapılmasıyla birlikte ortadan kalkmış olacağından; mükellefin pişmanlık ve ıslahtan yararlanma şansı olmayacaktı. Bu bağlamda kanımızca bu hükmün madde metninde yer alması gereksiz olmuştur.

İzaha davet üzerine gerçekleştirilecek cezalı tarhiyata ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulmasının mümkün olup olmadığı doktrinde tartışma konusu olmaktadır. *Rençber*’e göre, tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen VUK’un ek 1’inci maddesine göre uzlaşmaya gidilebilmesi için ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilmiş vergi ve bunlara ilişkin cezaların olması gerekmektedir. Ancak izahat talebi üzerine yapılacak tarhiyatın, pişmanlık ve ıslah benzeri bir beyanname verilmesine benzer bir tarhiyat olduğu yani kişinin idarenin zorlamasıyla vergiyi kendiliğinden tarh ettiği görülmektedir. Ayrıca kanunda da yapılacak tarhiyatın ikmalen tarhiyat olmadığı açıkça bildirilmiş olup mükellefin beyanına göre tarh edilen vergi ve cezalarda uzlaşma kurumuna başvurulması mümkün olmadığını ifade etmektedir.²¹⁶ Buna karşılık izaha davet sonrasında yapılacak cezalı tarhiyatı re’sen tarhiyat olarak nitelendirdikleri için hem *Erdem*²¹⁷ hem de *Candan*²¹⁸ tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabileceğini savunmaktadır.

482 Sıra No.lu Tebliğ’in 7.3’üncü maddesine göre, İzaha Davet kapsamında kesilen %20 oranındaki vergi ziyaı cezasına karşı mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurabileceklerdir. Bize göre burada re’sen tarhiyat olduğundan, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecektir. Ancak VUK’un ek 1’inci maddesinde kaçakçılık suçlarının işlenmesi durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapatıldığı için, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin izaha davet

²¹⁶ Rençber, **a.g.m.**, s. 143.

²¹⁷ Tahir Erdem, ““Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum, İzaha Davet”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 347, Ağustos 2017, s. 159.

²¹⁸ Candan, **a.g.m.**

edilen mükelleflerin bu yoldan yararlanması mümkün değildir. Tebliğ’de düzenlenen diğer konular bakımından ise mümkündür.

Cezalarda indirim kurumunu düzenleyen VUK’un 376’ncı maddesi gereğince, kesilen vergi ziyai cezalarının ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi ile bağlantılı olması aranmaktadır. İzaha davette gerçekleştirilen tarhiyat türü re’sen olduğundan, mükelleflerin bu kuruma başvurmaları da mümkündür. Ancak VUK’un ek 9’uncu maddesi uyarınca, tarhiyat sonrası uzlaşmadan faydalanan mükellefin cezalarda indirim kurumundan; cezalarda indirim kurumundan faydalanan mükellefin de uzlaşma kurumundan faydalanması mümkün değildir.

SONUÇ

Çalışmada, İzaha Davet kurumuna ilişkin sorunlara yönelik değerlendirmelerde bulunulmuş, tartışma çıkabileceği düşünülen konular sonuca bağlanmaya çalışılmıştır.

Bu kapsamda, çalışmanın ilk bölümünde, İzaha Davetin tanımı yapılmıştır. Tanım kapsamında, uygulamada vergi ziyana sebebiyet verdiklerine ilişkin, idarenin sübjektif anlayışı doğrultusunda basit bir şüphenin yeterli olacağı kanaatindeyiz. Ancak olması gereken, mükelleflerin izaha davet edilebilmeleri için objektif, somut verilere dayalı makul şüphenin varlığıdır. Bunun yanı sıra, makul şüphe sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesinin kurumu daha saygın hale getireceğini düşünmekteyiz.

Yapılan çalışmalarda, İzaha Davetin Kanun sistematığı içerisinde düzenlendiği yere ilişkin birçok eleştiri bulunmaktadır. Bu eleştiriler kurumun gerek bütününe gerekse üçüncü fıkrasının farklı yerde düzenlenmesi gerektiği yönündedir. Ancak biz bu görüşlerin hiçbirine katılmamaktayız. Zira kurumun düzenlendiği yer olan “Cezaların ödenmesi ve kalkması” başlığı altındaki diğer kurumlarla ilişkisi ve bu kurumların vergilendirme sürecine olan etkileri göz önüne alındığında, İzaha Davetin sistematik olarak doğru yerde düzenlendiği kanaatindeyiz.

İzaha Davetin esas düzenleniş amacı, hazineye hızlı şekilde gelir intikalidir. Bu amaç doğrultusunda yapılan işlemlerin, belki de amaçlanmayan bir faydası, kayıt dışı vergi gelirlerinin kayıt altına alınması olacaktır. Bunların yanı sıra kurumun, dürüst mükellefleri cezalandırma ve vergiye gönüllü uyumun azalması gibi uygulamaya yönelik dezavantajlı durumlar oluşturması mümkündür.

İzaha Davet kurumunda mükelleflerin, düzenlenen konular kapsamında geliri nereden elde ettiklerinden ziyade gelirin elde edilip edilmediğinin araştırılması, mükellefin verdiği beyannamenin ilk aşamada doğru kabul edilmek suretiyle, idarenin İzaha Davet kapsamında iddia ettiği hususları ispat etme zorunluluğunun bulunmaması, kaynak kuramından safi artış kuramına doğru bir eğilim olduğuna ilişkin tarafımızda kanat oluşturmaktadır.

İlk bölümde bünyesinde mükelleflerin izaha davetine benzer uygulamalar barındıran ve değerlendirmeye tabi tutulan konular; geçmiş dönemlerde vergi güvenlik kurumları olarak düzenlenen servet beyanı, gider esas, ortalama kâr haddi ve asgari gayrisafi hâsılat esas ve hayat standardı esaslarıdır. Geçmişte uygulanan ve bünyesinde izah içeren bu kurumların amacı, vergilendirmeye esas teşkil edecek olan matrahın gerçek değerinin belirlenmesiydi. Bu amaçla, çağdaş sistem olan mükellefin beyanının doğru olduğu kabul edilerek vergilendirme yapılmasının, yani mükellefin beyanının asıl olmasının sebep olduğu zafiyet giderilmeye çalışılmıştı. Bu kurumlar uygulanırken, mükellefin beyanının gerçeği yansıtmadığı şüphesi karşısında, idare birtakım kanuni ölçütler belirlemiştir. Bu kurumlar da İzaha Davet gibi, idarenin tek taraflı irade beyanı doğrultusunda uygulanmaktaydı. Son olarak, tüm bu kurumlar bakımından ortak nokta, mükellefin yaptığı/yapacağı izahın idare tarafından kabul edilmesi halinde mükellef hakkında herhangi bir işlem yapılmamasıdır. Bu düzenlemeler, her ne kadar olağan tarh usulünü beyana dayalı tarh olarak belirlese de kanun koyucunun geçmişten günümüze mükelleflerin beyanlarına tam olarak itibar etmediğini düşündürmektedir.

Çalışmada ele alınan hususlardan bir tanesi de, mükelleflerin izaha davet edilmeleri sonucunda verdikleri beyanname üzerinden gerçekleştirilen tarhiyatın türü ile İzaha Davet kurumunun hukuki niteliğinin belirlenmesidir.

Tarhiyatın türünün tespiti, İzaha davet sonrasında mükellefin başvurabileceği adli veya idari yollar bakımından önem taşımaktadır. Yapılan çalışmalara bakıldığında bu konuda, gerçekleştirilen tarhiyatın türüne yönelik görüş farklılıkları bulunmakla birlikte, görüşlerin ortak noktası gerçekleştirilen tarhiyatın ikmalen olamayacağı yönündedir.

Kanımızca, İzaha Davet kapsamında verilen beyanname üzerinden gerçekleştirilen tarhiyat türü, VUK'un 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasının açık hükmü karşısında, re'sen tarhiyat olmalıdır. 482 Sıra No.lu Tebliğ'de öngörülen, mükelleflerin İzaha Davet sonrasında tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceğine ilişkin hüküm de kanaatimizi doğrulamaktadır.

İzaha davet sonrası gerçekleştirilen tarhiyat türünün tespitinden sonra, İzaha Davetin hukuki niteliğinin tespitine geçilmiştir. Bu bağlamda İzaha Davet ile VUK'ta düzenlenen denetleme faaliyetleri ve idari çözüm yolları nitelikleri bakımından karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırmalar ve tespitler sonucunda vardığımız sonuç: İzaha Davetin hukuki niteliğinin idari çözüm yolu olduğu yönündedir.

Çalışmanın ilk bölümünde son olarak bünyesinde mükelleflerden izah istenen uygulamalar barındıran bazı yabancı ülkelerin ilgili mevzuatları incelenmiştir. Bu bağlamda, özellikle Alman hukukunda vergilendirme işleminin tüm sürecine hukuki dinlenilme hakkı ile Amerikan hukukunda mükelleflerin posta vasıtasıyla incelemeye tabi tutulması konularında İzaha Davete ilişkin prosedür bakımından benzerlikler bulunsa da kanımız, İzaha Davetin Türk hukukuna özgü bir kurum olduğu yönündedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, İzaha Davet kurumuna ilişkin düzenlemeler vergi hukukunun birtakım anayasal temelleri bağlamında incelenmiştir. Bunlar, verginin yasallığı ilkesi, yasal idare ilkesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve eşitlik ilkesidir.

Verginin yasallığı ilkesi çerçevesinden ilk tespit edilen husus, kanun koyucunun yerleşmiş yanlış bir alışkanlığı olan, genellikle maddelerin son fıkralarında idareye verilen düzenleme yetkisinin bir benzerinin İzaha Davet kurumunda da yer aldığı hususudur. Hazine ve Maliye Bakanlığına İzaha Davet kurumunun uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirlemeye ilişkin bu tür bir yetkinin verilmesinin verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğunu düşünmekteyiz. Temel hak ve hürriyetleri doğrudan etkileyen düzenlemelerin usule yönelik de olsa kanunla yapılması gerekmektedir.

Tespit edilen diğer bir aykırılık ise, mükelleflerin hangi vergi türlerine ilişkin İzaha Davet edilebileceğinin tebliğ ile belirlenmesidir. Mükellefler, 482 Sıra No.lu Tebliğ'de yer alan konular bakımından sadece gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisine ilişkin izaha davet edilebileceklerdir. Buna ek olarak, tapu harcı bakımından da bir düzenleme söz konusudur.

İncelenen diğerk bir ilke, yasal idare ilkesidir. İlke kapsamında, kanunun kapsamının tebliğ ile daraltılması bağlamında yasal idare ilkesine ilişkin alışlagelmiş uygulamaların dışında bir uygulama ile karşı karşıya kalındığı tespit edilmiştir. Verginin yasallığı ilkesinde de bahsedildiğı üzere, kanun hükmünde hangi vergi veya harç türü bakımından mükelleflerin izaha davet edilebileceğine ilişkin bir sınırlama söz konusu değilken, idarenin tebliğ ile bu durumu kısıtlamasının yasal idare ilkesine aykırı olduğu sonucuna varmaktayız.

Yasal idare ilkesine aykırı olduğunu düşünölen diğerk husus, hukuka aykırılığı açık olan hususların İzaha Davet kapsamına alınmasıdır. Örneğın, bağış ve yardımların kanun koyucunun öngördüğü şartlara uygun olarak indirilmemesi hukuka aykırılığı ortada olan bir durumdur. Diğerk bir ifadeyle, mükellefin vergi ziyasına sebebiyet verdiğıne ilişkin ipucu, belirti olmaktan ziyade kesinlik ifade etmektedir. Bu sebeple, artık izaha gerek kalmadığından doğrudan inceleme yapılması ve cezalı tarhiyat işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bu durum da açıkça yasal idare ilkesine aykırılık oluşturmakla birlikte İzaha Davet kurumunun esas amacının hazineye gelir intikali olduğunun da göstergesidir.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi çerçevesinde de İzaha Davet kurumunun değerlendirilmesi yapılmıştır. İlk tespit edilen husus, İzaha Davet kurumunun af niteliğini haiz bir kurum olduğu yönündedir. Özellikle izaha davet edilen mükelleflerin kurumdan faydalanmaya yönelik tüm işlemleri gerçekleştirdiğinde, vergi ziyayı cezası vergi aslının %20'si tutarında kesilecek; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise mükellef vergi aslının 3 katı tutarında vergi ziyayı cezası ödemek yerine yine %20 oranında ödeyecek ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezaya maruz kalmaktan kurtulacaktır. Bu durumun, İzaha Davet ile koşullu af kurumlarını en azından nitelik itibarıyla birbirine yaklaştırdığını ve suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini düşünmekteyiz. Benzer eleştiriler uzlaşma kurumuna ilişkin de yapılmıştır. Ancak her ne kadar mazur görmesek de, en azından uzlaşma kurumuna ilişkin hükümler kanun ile düzenlenmiştir. İzaha Davette ise tebliğ ile yapılan düzenlemeler mevcuttur. Ayrıca af kurumunda bir yargılama yapılması ve faile ceza kesilmesi söz konusudur. İzaha Davette yargılama yapılmamakta ve mükellefe ceza kesilmemektedir. Dolayısıyla mükellefin sicili

temiz kalacaktır. Bu noktada, İzaha Davetin aftan da öte bir imkân sağladığı söylenebilir.

Bu ilke kapsamında ikinci tespit edilen husus, hangi konularda mükelleflerin izaha davet edileceğine idarenin karar vermesi, dolaylı yoldan, hangi mükelleflerin daha az ceza ödeyeceğine karar vermesi anlamına gelmesidir. Bu da idarenin düzenleyici işlemleriyle, cezanın kişiler bakımından azaltılması, Anayasa'nın 38'inci maddesi ile TCK'nın 2'nci maddesine aykırı olacaktır.

Bu bölümde İzaha Davet kurumuna ilişkin hükümler, son olarak eşitlik ilkesi bağlamında değerlendirilmiştir. Bu noktada ilk başlık, haklarında ön tespit gerçekleştirilen mükellefleri izaha davet edip etmeme konusunda idarenin yetkisine ilişkindir. Bu bağlamda, yapılan çalışmalarda, madde metninde bulunan ifadelerden yola çıkılarak, idarenin haklarında ön tespit gerçekleştirilen mükellefleri izaha davet etme konusunda takdir yetkisinin bulunduğu ifade edilmektedir. Biz bu görüşe katılamamaktayız. Her ne kadar lâfzî yorum çerçevesinde bu görüş haklı gibi gözükse de, Danıştayın aksi yönde de kararları bulunmaktadır. Dolayısıyla uygulamada bir yeknesaklık sağlandığını söylemek mümkün değildir. Bu sebeple, kanun koyucunun madde metninde "... izaha davet edilebilir." ifadesini, idarenin vergi ziyasına sebebiyet veren tüm mükellefleri tespit etme zorunluluğunun bulunmadığını belirtmek amacıyla kullandığı kanaatindeyiz.

Buna rağmen, idarenin takdir yetkisine sahip olduğunu bir an düşünssek dahi, idare çıkarmış olduğu 482 Sıra No.lu Tebliğ ile birlikte yetkisini sınırlamış ve takdir yetkisini bağlı yetkiye dönüştürmüş olmaktadır. Tebliğ metninde kullanılan kelimelerin takdir yetkisine mahal vermeyecek derecede keskin bir üslupla kullanıldığı göz önünde bulundurularak, haklarında İzaha Davet kapsamında ön tespit gerçekleştirilen mükelleflerin izaha daveti zorunlu olacaktır.

Bunun dışında, idarenin takdir yetkisinin sınırı kamu yararadır ve hazineye gelir intikal ettirmek amacıyla düzenlenen bir kurumun uygulanmasında, vergi ziyasına sebebiyet verme bağlamında aynı durumda bulunan iki mükelleften birinin izaha davet edilirken diğerinin görmezden gelinmesinin kamu yararına herhangi bir katkısı olduğu söylenemez.

İdarenin hem takdir hem de bağılı yetkisini Anayasa’da düzenlenen ilkelere uygun kullanmak zorunda olduğunu belirtmek gerekir. Dolayısıyla, doktrindeki görüşlerin aksine, hem elde edilen bilgilerin Komisyon’a iletilmesi bakımından hem de mükelleflerin izaha davet edilebilmeleri bakımından idarenin herhangi bir takdir yetkisinin bulunmadığı kanaatini taşımaktayız.

Eşitlik ilkesi altında incelenen ikinci başlık, İzaha Davetin kapsamına ilişkindir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak işlenen kaçakçılık suçu İzaha Davet kapsamı içindeyken daha az müeyyidelendirilen suçların kapsam dışında bırakılmasının veya özünde kâr payının vergilendirilmemesi yatan örtülü sermaye kurumu İzaha Davet kapsamındayken, transfer fiyatlandırmasının kapsam dışı bırakılmasının eşitlik ilkesini zedelediği söylenebilir.

Eşitlik ilkesi bağlamında son olarak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye ilişkin Kanun hükmünde öngörülen 70.000 TL’lik tutar ile bu belgelerin mükellefin toplam mal ve hizmet alışına ilişkin %5’lik oran irdelenmiştir. Yapılan çalışmalarda, bunların eşitlik ilkesine aykırı olduğu ifade edilmektedir. Kanımızca, kanun koyucunun bazı kurumların uygulanmasını sağlamak amacıyla Anayasa’ya ve normlar hiyerarşisine uygun düzenleme yapması eşitlik ilkesine aykırılık taşımaz. Zira bazı kurumlara sınırsız uygulama yetkisi vermek, o kurumun uygulanmasını imkânsız hale getirebilir. Örneğin, kanun koyucu beyana dayalı tarhiyat sonucunda uzlaşmaya izin verseydi, mükellef sayısı ve idarenin iş gücü göz önüne alındığında kurumun uygulanması imkânsız hale gelecekti. Bu sebeple bahsedilen sınırların konulmasının eşitlik ilkesine aykırılık taşımadığı söylenebilir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde İzaha Davet uygulaması ele alınmıştır. Bu bağlamda ilk olarak kısa bir giriş yapıldıktan sonra, konu, usul, kişi ve zaman yönünden şartlar incelenmiştir. Sonrasında ise İzaha Davet uygulamasının sonuçları irdelenmiştir.

İzaha Davetin kapsamına sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı da alınmıştır. 482 Sıra No.lu Tebliğ’de mükelleflerin bu duruma ilişkin izaha davet edileceği veya edilmeyeceği durumlar açıklanmış ve bazı örneklere yer verilmiştir. Bu bağlamda önceki ön tespitin sonrakine, sonraki ön tespitin öncekine

bir etkisi olmayacaktır. Bu durum mükelleflerin aleyhine olan bir düzenlemedir. Zira tamamen inceleme elemanlarının kapsamlı bir çalışma sergileyip sergilememesine göre mükelleflerin İzaha Davetten faydalanma hakkı olacaktır.

Başka bir husus, aynı ön tespit kapsamında mükellefin tek bir belge sebebiyle izaha davet edilemeyeceği ihtimalinde hazinenin uğrayacağı zarara ilişkindir. Bu bakımdan idarenin cezalı tarhiyat gerçekleştirmesi ve mükellefin bu tarhiyata dava açması tarhiyatı iptal ettirmesi durumunda, izaha davet edilebileceği diğer belgeler de iptal olacağından hazine gelir kaybına uğrayacaktır. Bu durumun önünün açılması için gerekli düzenlemelerin yapılması kurumun amacına uygun bir davranış olacaktır.

Uygulamada belirli miktarın altındaki sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin mükellefin kastı olmadığı gerekçesiyle vergi suçu raporunun düzenlenmemesi haline, İzaha Davet kurumu ile birlikte yasal zemin hazırlanmıştır. Kanımızca, kurumun niteliği ile bağdaşması açısından, idareye verilen İzaha Davetin kapsamını belirleme noktasındaki takdir yetkisinin kaldırılmasının yanı sıra kurumun sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin zorunlu bir çözüm yolu olarak öngörülmesi gereklidir.

Usule ilişkin yaptığımız tespitler de bulunmaktadır. VUK'un 148'inci maddesine baktığımızda, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin bilgi toplamaya da yetkili olduğunu, dolayısıyla İzaha Davet sürecinde de etkin rol oynayacağını ifade edebiliriz. Bu sebeple, 482 Sıra No.lu Tebliğ ile bilgi toplamaya ilişkin 403 Sıra No.lu Tebliğ'in birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda ulaşılan sonuç, idarenin, mükellefin vergi ziyaına sebebiyet verdiğine ilişkin emareye herhangi bir şekilde muttali olmasıyla birlikte İzaha Davet sürecinin başlayacağı yönündedir.

Bir diğer tespit, idarenin gözünden, İzaha Davetin esasen vergi incelemesinin bir izdüşümü olduğuna ilişkindir. Zira vergi idaresi bir bütündür ve vergi incelemesindeki görev paylaşımı İzaha Davette de öngörülmüştür. Ayrıca iki kurumun da benzer amaçlara sahip olduğu açıktır.

Mükellefin vergiyi ziyaa uğrattığına dair ön tespiti gerçekleştirme görevi İzah Değerlendirme Komisyonuna verilmiştir. Komisyon'un esas görevi, inceleme elemanı veya Risk Analiz Sistemi vasıtasıyla elde edilen bilginin doğruluğunu sınamaktır. İnceleme elemanının gözünden kaçan durumlarda herhangi bir ön tespit gerçekleştirilemeyecektir. Dolayısıyla, verginin ziyaa uğratıldığına ilişkin emarelerin değerlendirilmesi konusunda Komisyona'a verilen takdir yetkisinin ilkesel düzeyde kurallara bağlanması kanaatindeyiz.

Mükellef hakkında ön tespit gerçekleştirilene kadar ihbarda bulunulduğu takdirde, mükellef izaha davet edilemeyecektir. Ancak bu ihbarın ön tespiti ilişkin konu hakkında olması şarttır. İhbar asılsız çıkarsa, idarenin, mükelleflerin aynı konuya ilişkin elde ettiği veriler doğrultusunda vergiyi ziyaa uğrattığına dair ön tespit gerçekleştirmesi durumunda, izaha davet edilebilirler. Bu noktada, yapılan çalışmalarda da belirtildiği üzere, yapılan ihbarlar verginin ziyaa uğradığına dair emare içerebileceğinden, ihbar edilmeme şartının kaldırılması kurumun amacına daha uygun olabilecektir. Ayrıca bu konuda ihbar ikramiyesine ilişkin de düzenleme yapılması gerekmektedir. Son olarak, Anayasa'nın 123'üncü maddesi gereğince, ihbarın Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatının dışında bir kuruma yapılması, ihbarın geçersiz olmasına sebebiyet vermemelidir.

İzaha Daveti düzenleyen VUK'un 370'inci maddesinin metninde sadece mükellef tabirinin kullanıldığını görmekteyiz. Ancak gerek VUK'un 8'inci maddesi gerekse 482 Sıra No.lu Tebliğ hükümleri göz önüne alındığında, mükelleflerin yanı sıra vergi sorumlularının da izaha davet edilebileceği açıktır. Buna ek olarak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı dışında vergi ziyana sebebiyet verilen durumlar için gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişiler de izaha davet edilebilecektir. Bu başlık altında tespit edilen son konu, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş mükellefler hakkındadır. Tasfiye öncesi döneme ilişkin kanuni temsilcinin, tasfiye dönemine ilişkin tasfiye memurunun tarih zamanaşımı içerisinde geçmişe yönelik olarak izaha davet edilmesi mümkündür. Ancak tüzel kişiliği sona ermiş bir şirket hakkında tarhiyat gerçekleştirilemeyeceği için, İzaha Davet bakımından irdelenmesi gereken bir durumun oluşmasının da mümkün olmadığı kanaatindeyiz.

Diğer bir tespit, izaha davet edilen mükellefler hakkında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmayacağından, İzaha Davet sayesinde şeriklerin de hürriyeti bağlayıcı cezaya maruz kalmayacağı yönündedir.

Çalışmada zaman bakımından İzaha Davet şartları da incelenmiştir. Yukarıda belirttiğimiz üzere, mükellefler tarh zamanaşımı süresi içerisinde izaha davet edilebilecektir, ancak İç Genelge ile bu süre uygulamada 4.5 yıla indirilebilecektir. Burada 6183 sayılı Kanun kapsamında değerlendirmelerimizi açıklayacağız. Zamanaşımı idarece re'sen gözetilmesi gereken bir konudur. Zamanaşımı süresi dolduktan sonra, idarenin mükellefleri izaha davet etmesi ve yapılacak ödemenin 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesi kapsamında rızaen yapılan bir ödeme sayılması mümkün değildir. İdarenin, mükellefin zayıf bilgisinden faydalanması durumunda ortada sahih bir iradenin varlığında da söz edilemeyecektir. Bu sebeple bu koşullarda yapılacak bir ödemenin geri alınabilmesine ilişkin düzenleme yapılması şarttır.

İzaha Davet yazısının içeriğine ve tebliğine ilişkin silahların eşitliği ilkesi çerçevesinde değerlendirme yapılmıştır. Bu bağlamda idarenin elde ettiği tüm bilgi ve belgeleri, mükellefin sağlıklı bir izahta bulunması amacıyla izaha davet yazısında mükellefe tebliğ etmesi gerekmektedir. Aksi durum silahların eşitliği ilkesine aykırılık taşıyabilecektir. Dolayısıyla bu yönde düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

İzaha Davette mükellefe verilen 15 günlük izah süresinin hukuki dinlenilme hakkını ihtiva eden bir düzenleme olduğunu düşünmekteyiz. Mükellefin izahına ilişkin tespit edilen diğer bir durum susma hakkına ilişkindir. Mükellefler kendilerine verilen 15 günlük sürede herhangi bir izahta bulunmamaları durumunda vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edileceklerdir. Bu çerçevede AİHM'in kararları doğrultusunda vergi incelemesinin nitelik itibarıyla bir ceza olmadığını, ayrıca bu durumun susma hakkı bağlamında bir zorlama teşkil etmeyeceğinden bahisle; izahta bulunmayan veya izahta bulunmakla birlikte herhangi bir bilgi vermeyen mükelleflerin incelemeye veya takdir komisyonuna sevki hususunun susma hakkını ihlal etmediğini düşünmekteyiz.

Ancak bu noktada İzaha Davetin işleyişi bakımından zorunlu arabuluculuk kapsamında öngörülen vekâlet ücretine ilişkin hükümlerin İzaha Davette de uygulanması gerektiği düşünülebilecektir. Bu bağlamda, izaha davet edildiği halde izahta bulunmayan mükellefin, olası bir tarhiyat işlemine karşı dava açıp kazanması halinde, vekâlet ücreti ve yargılama giderinin mükellef üzerine bırakılmasına ilişkin düzenleme yapılması, kurumun uygulanışını kolaylaştıracaktır. Zira mükellef izahta bulunmuş olsaydı idare izahı kabul edecek ve uzun süren idari ve yargısal süreçlerden uzak kalacak, ayrıca vekâlet ücreti ve yargılama masraflarından da kurtulmuş olacaktı. Önerimiz doğrultusunda düzenleme yapılması, mükellefleri izahta bulunmaya itecek bir davranış olsa da, susma hakkını kullanan mükellefi cezalandırmaya yönelik düzenlemelere ilişkin dengenin de iyi kurulması gerekmektedir. Ancak vekâlet ücreti HMK'nın 323'üncü maddesinde yargılama giderlerinden biri olarak öngörüldüğü için, bu yönde bir düzenleme yapılmasının susma hakkını ihlal etmeyeceğini düşünmekteyiz. Bu durum bize, aslında idarenin hukuki ve vergisel değerlendirmeyi iyi yapması durumunda bu tür süreçlerin hiç yaşanmayacağını da hatırlatmaktadır.

Sonuca varılan diğer bir husus, sürelerin niteliğine ilişkindir. Mükellefe izaha davet yazısını tebliğ aldığı tarihten itibaren izahta bulunması için 15 günlük süre verilmiştir. Yapılan izahın Komisyon tarafından değerlendirilip sonuca bağlanması için ise idareye 10 günlük süre tanınmıştır. Mükellefe tanına 15 günlük sürenin müsamaha süresi, idareye tanınan 10 günlük sürenin ise düzenleyici süre olduğu tespit edilmiştir. Bu noktada idareye verilen bu kısa süre, mükellef haklarına saygı bağlamında olumlu bir gelişmedir. Ancak idarenin izahı süresi içerisinde sonuca bağlayamaması durumunda mükellefin İzaha Davetten yararlanma hakkına hâlel gelmemelidir.

482 Sıra No.lu Tebliğ'de farklı ihtimallere binaen izah tarihleri olarak kabul edilecek tarihler belirlenmiştir. Burada mükellef hakları bakımından olumsuzluk teşkil eden husus, yazılı izahın adi olarak ya da özel dağıtım şirketleri aracılığıyla verilmesi halinde, tamamen şirketten kaynaklanan sebeplerle yazılı izahın İzah Değerlendirme Komisyonuna 15 günlük süre geçtikten sonra tebliğ edilmesi halinde mükellefin izahı geçersiz sayılacaktır. Bu bağlamda, APS veya taahhütlü posta ile

gönderilen yazılı izahlara dair düzenlemenin adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilen yazılı izahlar için de geçerli olmasına ilişkin düzenleme yapılması gerekmektedir. Komisyon'un ya da görevli kişilerin yazılı izahı tebliğden imtina etme ihtimali dahi göz önünde bulundurulmak zorundadır. Dolayısıyla olması gereken, adi olarak postaya ya da özel dağıtım şirketine verildiği tarihin yazılı izahın yapıldığı tarih olarak düzenlenmesidir.

İzah Değerlendirme Komisyonuna verilen bilgilerin, hukuken korunmaya değer sır hükmünde olduğu için vergi mahremiyetine tabi olacağı tespit edilmiştir. Komisyon'un yapılan izahı değerlendirirken vergi incelemesinde uyulacak usul ve esaslara ilişkin düzenlemeleri göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Zira izahın reddi halinde süreç vergi incelemesi ile devam edebilecektir. Aksi halde gerek idarenin gerekse yargının iş yükünün azalması gibi bir durum söz konusu olmayacaktır.

Mükellefin izahının kabul edilmesi durumunda, söz konusu ön tespitlerle ilgili sınırlı inceleme yapılamayacak veya tam inceleme yapılması halinde kabul edilen izah kapsamındaki başlıklar inceleme dışı bırakılacaktır.

Mükellefin, verginin ziyaa uğradığını destekleyici açıklamalar yapması ve VUK'un 370'inci maddesinde öngörülen beyannameyi vermesi durumunda ise mükellefe %20 vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu durum gerek mükellef gerek idare bakımından faydalı bir durumdur. Ayrıca burada dürüstlük kuralına aykırı hareket eden mükellefe bir şans tanındığı söylenebilir.

Mükellefin izahta bulunmaması, yaptığı izahların Komisyon tarafından reddedilmesi veya verdiği beyannameye ilişkin ödeme koşullarının yerine getirilmemesi durumunda, mükellefin özel esaslara tabi tutulacağı öngörülmektedir. Kişilerin kendilerine uygulanan işlemlerden gerçekten etkilenip etkilenmediği ölçütü doğrultusunda, anılan durumun masumiyet karinesine aykırılık teşkil ettiği kanaatindeyiz. Dolayısıyla bu düzenlemelerin kaldırılıp yerine izaha davet yazısının tebliğine rağmen herhangi bir izahta bulunmamanın, bilgi toplama kurumunda olduğu gibi özel usulsüzlük cezası gerektiren bir fiil olarak düzenlenmesi düşünülebilir.

Çalışmanın son kısmında İzaha Davet süreci sonunda mükelleflerin adli ve idari çözüm yollarına başvuru durumları değerlendirilmiştir. Yapılan çalışmalarda farklı görüşler de bulunmasına rağmen, kanaatimiz İzaha Davet sonrasında verilen beyannamelere ilişkin gerçekleştirilen tarhiyatın re'sen tarhiyat olduğu yönündedir. Dolayısıyla mükelleflerin dava yoluna gitmelerinin önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

İzahın reddi işlemi, bireysel, icrai, subjektif, inşai, kolektif ve yükümlendirici bir işlemdir. Dolayısıyla izahın reddi işlemine karşı dava açılabileceğinin kabulü gerekir. Verilen beyanname üzerinden gerçekleştirilen tarhiyat olağanüstü tarhiyat olduğundan, dava açılması halinde yürütme kendiliğinden duracaktır. Ancak izahın reddi işlemine karşı yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmektedir.

İdari yollar bakımından, öncelikle VUK'un 370'inci maddesinde öngörülen hükümde, kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin davet konusu tespitle sınırlı olarak pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanamayacağı düzenlenmiştir. Şayet bu düzenleme yapılmıyaydı, pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanmaya ilişkin kendiliğinden haber verme şartı mükellef hakkında ön tespitin gerçekleşmesiyle birlikte oradan kalkacağından yine de pişmanlık ve ıslaha başvurmak mümkün olmayacaktı.

Son olarak, İzaha Davete ilişkin verilen beyannamelere üzerinden gerçekleştirilen tarhiyat re'sen tarhiyat olduğundan, 482 Sıra No.lu Tebliğ'de düzenlenmeseydi dahi tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmak mümkün olacaktı. Yine aynı sebeple mükelleflerin cezalarda indirim kurumundan faydalanmaları da mümkündür. Ancak dikkat edilmesi gereken nokta, bu iki kurumun birinden faydalanılmasının, diğerinden faydalanmaya engel olmasıdır. Kanımızca, bir idari çözüm yolundan faydalanmanın diğerinden faydalanılmasının engellenmesi yönünde benzer bir ilişkinin İzaha Davet ile de kurulmasına yönelik düzenleme yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, İzaha Davet edilen ve beyanname veren mükellefin, gerçekleştirilen cezalı tarhiyata ilişkin ne uzlaşma ne de cezalarda indirim kurumuna başvurması mümkün olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Berrin: “Bağılılık Kuralı”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 14, S. 1, 2010, s. 167-214.
- Akbulut, Emre: **Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2013.
- Akdeniz, Gıyasettin: “Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, S. 19, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1969, s. 45-59.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2017.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 2. bs., Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2016.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Akyılmaz, Bahtiyar: **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.
- Akyılmaz, Bahtiyar: **Türk İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2019.
- Sezginer, Murat: **Türk İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2019.
- Kaya, Cemil: **Türk İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2019.
- Alan, Nuri: “Türk İdari Yargısında Yerindelik ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu (10-11-12 Haziran)**, Ankara, Danıştay Yayınları, 1982, s. 31-61.
- Aliefendioğlu, Yılmaz: “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları (Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi)”, **Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp’e Armağan (C. 3)**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2003, s. 221-244.
- Aral, Vecdi: **Toplum ve Adaletli Yaşam “Sorumluluk ve Kişiliğin Kazanılması”**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1988.

- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, 9. bs., Bursa, Dora Yayıncılık, 2016.
- Artuk, M. Emin:
Gökcen, Ahmet:
Yenidünya, A. Caner: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Ateş, Leyla: **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul, Derin Yayınları, 2006.
- Ateş, Sefer Adnan: “Transfer Fiyatlandırması Açısından KVK 5/1-E Madde Hükümünün Uygulanıp Uygulanamayacağına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 345, Haziran 2017, s. 67-73.
- Ateşgaoğlu, Erdem: **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2006.
- Ateşgaoğlu, Erdem: **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2012.
- Ateşgaoğlu, Erdem: “Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, C. 5, S. 1, Mart 2019, s. 21-38.
- Ateşgaoğlu, Erdem: “Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 343, Mart 2010, s. 183-199.
- Ateşgaoğlu, Erdem: “Verginin Hukuka Aykırı Tahsil Edildiğine İlişkin Verilen Yargı Kararları Üzerine İade Edilecek Vergilerde Mükellefin Uğradığı Zararın Giderilmesi ve Bu Konuya İlişkin Bir Danıştay Kararı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 65, S. 1, 2007, s. 353-374.
- Balta, Tahsin Bekir: **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1970/72.
- Barlass, İrfan: “Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Değer Artış Kazancına Konu Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 145, Ekim 2011, s. 56-62.
- Barlass, İrfan: “Ticari İşletmede Kullanılan Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Konusunda Danıştay Tarafından Verilen Bir Kararın

- Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 211, Nisan 2006, s. 131-137.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “‘İzaha Davet’- Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 433, 2017, s. 6-14.
- Başaran Yavaşlar, Funda: **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara, Seçkin, 2013.
- Baştuğ, Ayşe Gezer: “Vergi İhbarları ve İhbar İkramiyesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 307, Nisan 2014, s. 77-85.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Afyonkarahisar, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2018.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: “İzaha Davet Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 2, 2018, s. 561-592.
- Bayraktaroğlu, Nedim: “Girişim Sermayesi Fonu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 349, Ekim 2017, s. 89-94.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, Ankara, Yargı Yayınevi, 2001.
- Bilici, Nurettin: **Türk Vergi Sistemi**, 41. bs, Ankara, Savaş, 2018.
- Bozdoğan, Doğan: “Vergi Usul Kanununda Yer Alan ‘İzaha Davet’ Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Uluslararası Yönetim, Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi**, C. 6, S. 1, 2018, s. 42-56.
- Bulut, Nihat: “Sosyal Devletin Düşünsel Temelleri ve Çağdaş Sosyal Devlet Anlayışı”, **Prof. Dr. Tufan Yüce’ye Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2001, s. 321-335.
- Buyrukoğlu, Selçuk: “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 5, S. 1, 2018, 57-68.
- Bülbül, Erdoğan: **İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2010.
- Candan, Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Çağan, Nami: “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, **Prof. Dr.**

- Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 522, 1983, s. 69-81.
- Çağan, Nami: “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S.1, s. 111-122.
- Çağan, Nami: “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 37, S. 1-4, 1980, s. 129-151.
- Çağan, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağan, Nami: **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.
- Çağlar, Kemal: **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 3. bs, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Çağlayan, Ramazan: **İdare Hukuku Dersleri**, 3. bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Çalışkan, Zafer: “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Olarak Türkiye’de Vergilendirilen Kazançlar Yurt Dışı Kazançları İstisnasından Yararlanabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 309, Haziran 2014, s. 51-58.
- Danıştay Başkanlığı: **Danıştay Dergisi**, S. 3, 1971. S. 36-37-38-39, 1980. S. 74-75, 1989.
- Dikmen, M. Orhan: **Maliye Dersleri (Birinci Kitap)**, 2. bs, İstanbul, Sermet Matbaası, 1964.
- Doğan, Alper:
Kabayel, Melih: “Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 224, Mayıs 2018, s. 58-66.
- Donay, Süheyl: **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2008.
- Dönmez, Recai: **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 557, 1982.
- Dönmezer, Sulhi:
Erman, Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 10. bs, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1987.

- Duran, Lutfi: **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982.
- Edizdoğan, Nihat:
Taş, Metin:
Çelikkaya, Ali: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007
- Ekmekci, Esra: **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1994.
- Erdem, Tahir: “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum, İzaha Davet”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 347, Ağustos 2017, s. 150-161.
- Erem, Faruk:
Danışman, Ahmet:
Artuk, M. Emin: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1997.
- Erkin, Gözde: **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Erkut, Celal: **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara, Danıştay Matbaası, 1990.
- Erman, Sahir: “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, S. 15, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1964, s. 73-88.
- Eroğlu, Hamza: **İdare Hukuku**, 5. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1985.
- Fahran, Ferhat: “Türk Vergi Sisteminde Geçmişte İzaha Davet İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Son Düzenleme”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 289, Ocak 2017, 93-102.
- Gerçek, Adnan: “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 224, Ağustos 2011, s. 31-36.
- Gerçek, Adnan; **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Gezer, Asım:
Gezer, Yasemin Aslı: “Vergi Uygulamalarında Yeni Bir Müessese ‘İzaha Davet’ ve Etkinliği-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 297, Eylül 2017, s. 110-115.

- Giritli, İsmet: **İdare Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 2011.
- Bilgen, Pertev:
Akgüner, Tayfun:
Berk, Kahraman:
- Gökçay, Şerif Emre: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Göker, Cenker: **Katma Değer Vergisinin Konusu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Göker, Cenker:
Yılmazoğlu, Yunus Emre: “Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, **Ankara Barosu Dergisi**, C. 75, S. 3, 2017, s. 81-100.
- Gökmen, Selahattin: “Yeni Bir Teşvik Unsuru; Girişim Sermayesi Fonu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 291, Aralık 2012, s. 22-27.
- Gözler, Kemal: **İdare Hukuku (C. 1)**, 2. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2009.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetim Hukuku**, 25. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.
- Gözübüyük, A. Şeref: **Yönetimsel Yargı**, 36. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017.
- Gözübüyük, A. Şeref:
Tan, Turgut: **İdare Hukuku (C. 1)**, 12. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2018.
- Gümüşkaya, Gamze: **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Gümüşkaya, Gamze: “Vergi Hukukunda İspat (Yayınlanmamış Doktora Tezi)”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2015.
- Günday, Metin: **İdare Hukuku**, 10. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2015.
- Gündüz, Fatih: “Maliye İdaresi İle Mükellef Arasındaki Uyuşmazlıkta Yeni Bir Müessese; İzaha Davet”, **Yaklaşım Dergisi**,

S. 297, Eylül 2017, s. 90-96.

- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Güneş, Gülsen: “Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Prof. Dr. Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul, Aybay Yayınları, 1996, s. 240-252.
- Güneş, Gülsen: “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin ‘Harcama’ Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileriyle Önerilebilecek Sistemler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 172, Ocak 2013, s. 88-96.
- Güneş, Gülsen: “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 203, Ağustos 2005, s. 114-133.
- Güneş, Gülsen:
Şirin, Z. Ertunç: “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 197, Şubat 2005, s.135-145.
- Işık, Atiye Merve: **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- İba, Şeref: “Ülkemizde ‘Torba Kanun’ ve ‘Temel Kanun’ Uygulamaları”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 1, 2011, s. 197-202.
- İçel, Kayıhan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2016.
- İnceoğlu, Sibel: Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Yeni Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı”, **Çalışma ve Toplum Ekonomi ve Hukuk Dergisi**, Birleşik-Metal İş Sendikası Yayını, S. 11, 2006, s. 45-62.
- İnceoğlu, Sibel: “Adil Yargılanma Hakkı”, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa**, Ed. Sibel İnceoğlu, Avrupa Konseyi Yayınları, 2013.
- İstanbul Ticaret Odası: **Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası**, İstanbul, Can Matbaa, 1995.
- İtişgen, Rezzan: **Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi (Nemo Tenetur İlkesi) ve Susma Hakkı**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2013.

- Kağıtçıoğlu, Mutlu: “İdari İşlemin İcraîliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 5, S. 103, 2012, s. 267-284.
- Kalabalık, Halil: “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetim”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 1, S. 1, 1997, s. 172-211.
- Kaneti, Selim: Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I), **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 36, S. 8, s. 319-332.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kangal, Zeynel: **Kabahatler Hukuku**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- Karabulut, Mustafa: **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.
- Karaçoban Güneş, Tuğçe: **Vergi Usul Hukuku’nda Re’sen Araştırma İlkesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Karahanoğulları, Onur: “İdari 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, s. 323-337.
- Karakoç, Yusuf: **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Çeşitleri**, 3. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2018.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.
- Karakoç, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, Özel Sayı, İzmir, 2014, s.1259-1308.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukuku’nda Süreler**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.
- Karatepe, Şükrü: “İdarenin Takdir Yetkisi”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 63, S. 392, Eylül 1991, s. 63-119.
- Kargın, Baha: “Takdir Hakkının Şümulü ve Sınırları”, **Türk İdare Dergisi**, S. 256, Ocak-Şubat 1959, s. 11-21.

- Karyağdı, Nazmi: **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayınları, 2006.
- Kaşıkcı, Mahmut: **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007.
- Kaşıkcı, Mahmut: **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)**, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, 2007
- Kaşıkcı, Mahmut: “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları ve Sorunlar”, **Kurumlar Vergisinin Güncel Sorunları (VEHUP V. Ulusal Kongresi)**, Ed. Gülsen Güneş v.d.; On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 125-155.
- Kaşıkcı, Mahmut: **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017.
- Kavak, Ahmet: “Girişim Sermayesi Fonlarının Kurum Kazancından İndirimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 295, Nisan 2013, s. 9-11.
- Kaya, Cemil: **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi**, 2. bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Keskin, Kemal Serkan: “Yeni Düzenlemeler Işığında ‘İşe Başlama’ ve ‘İncelemeye Başlama’ Kavramları”, **Vergi Raporu Dergisi**, S. 157, Ekim 2012, s. 59-66.
- Keyman, Selahattin: **Türk Hukukunda Af (Genel Af-Özel Af)**, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1965
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku**, 21. bs, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2018.
- Kızılot, Şükrü: **Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası**, 3. bs., Ankara, Vergi Yayınları, 1983.
- Kızılot, Şükrü: **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 6. bs, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012.
- Kızılot, Şükrü: **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, 3. bs., İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Kızılot, Şükrü: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2013.
- Taş, Metin:

- Koca, Mahmut:
Üzülmez, İlhan: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Kornprobst, Bruno: “Bağlı Yetki”, Çev. Aydın H. Tuncay, Aydın H. Tuncay, **İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1972, s. 159-182.
- Kumrulu, Ahmet: Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 32, 2004, s. 412-439.
- Kumrulu, Ahmet: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 36, S. 1-4, 1979, s. 147-162.
- Laçın, Volkan: “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Uygulamada Birlikte Gerçekleşmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 336, Eylül 2016, s. 37-45.
- Mahmutoğlu, Fatih
Selami: **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1995.
- Mutluer, M. Kâmil: **Vergi Genel Hukuku**, 2. bs., İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
- Nadaroğlu, Halil: “Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, S. 11, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1965, s. 73-81.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018.
- Oktar, S. Ateş: **Türk Vergi Sistemi**, 2. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018.
- Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları (C. 2)**, 3. bs., İstanbul, Hak Kitabevi, 1966.
- Öden, Merih:
Akkaya, Mustafa: “Hayat Standardı Esası’nın Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 50, S. 2, 2001, s. 1-35.

- Öncel, Mualla:
Kumrulu, Ahmet:
Çağan, Nami:
- Vergi Hukuku**, 27. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2018.
- Önder, Ayhan:
- Ceza Hukuku Genel Hükümler (C. 1)**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1991.
- Öz Yılmaz, Tuğba:
- “Örtülü Sermaye Kapsamında Ortak ve Ortakla İlişkili Kişinin Tespitinde Yaşanan Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 252, Eylül 2009, s. 211-220.
- Öz, Ersan:
Aydemir, Tekin:
- “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 168, Eylül 2002, s. 86-103.
- Özay, İl Han:
- İdari Yaptırımlar: Kuramsal Bir Deneme**, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaacılık, 1985.
- Özay, İl Han:
- Günışığında Yönetim**, 3. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017.
- Özbalcı, Yılmaz:
- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Feryal Matbaacılık, 1988.
- Özbudun, Ergun:
- Türk Anayasa Hukuku**, 17. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017
- Özmen, İbrahim:
- “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 26, S. 1, 2018, s. 63-85.
- Öztürk, Nadir:
- “ ‘İzaha Davet’ Müessesesi Uygulamaya Geçiyor”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 297, Eylül 2017, s. 53-60.
- Pehlivan, Osman:
- Vergi Hukuku**, Trabzon, Celepler Matbaası, 2010.
- Pişkin, Serhat:
- Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s. 114.
- Rençber, Altan:
- “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 352, 2018, s. 136-149.
- Rençber, Altan:
- Kabahatler Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.

- Rençber, Altan: **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 8. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2016.
- Saban, Nihal: “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”, **Anayasal Mali Düzen**, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 65-79.
- Sancakdar, Oğuz: “İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 59-109.
- Sarıca, Ragıp: “Hizmet Kusuru ve Karakteri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 15, S. 4, 1949, s. 858-895.
- Sarkın Şahin, Figen: “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımlarında İzaha Davet”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 436, Aralık 2017, s. 6-11.
- Savcı, Bahri: **İnsan Hakları (Kanunilik Yolu İle Korunması)**, Ankara, Günay Matbaacılık ve Gazetecilik, 1953.
- Sayın, Mahmut: “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Dairesi ve Denetim Usulleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 95, Ağustos 1996, s.1-12.
- Sevgi, Şuayip: “Örtülü Sermaye Müessesesi, Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizve Kur Farkları” **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 182; Kasım 2003, s. 58-62.
- Soydan, Başar: **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2015.
- Söyler, İlhami: **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1987.
- Sözüer, Adem: “Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilmeye ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği ile Bu Hükümlerin

- Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 18, 2001, s. 219-253.
- Sürbehan, Sadrettin: “İdarede Takdir Hakkı”, **Türk İdare Dergisi**, S. 325, Temmuz-Ağustos 1970, s. 77-106.
- Şanver, Cahit:
Oktar, S. Ateş: “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C. 1, S. 3, 2003, s. 1-23.
- Şeker, Nezih: **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1994.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, 10. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- Şenyüz, Doğan: “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, S. 1, 2013, s. 29-40.
- Şenyüz, Doğan:
Yüce, Mehmet:
Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.
- Şenyüz, Doğan:
Yüce, Mehmet:
Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Sistemi**, 14. bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- Şimşek, Mehmet: **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.
- Tanör, Bülent:
Yüzbaşıoğlu, Necmi: **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 16. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2016.
- Tekin, Cem: “G.V.K. Hükümleri Uyarınca Emsal Kira Bedeli Esası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 184, Ocak 2004, s. 47-53.
- Tekin, Fazıl:
Çelikkaya, Ali: **Vergi Denetimi**, 2. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007.
- Tuncay, A. Can: **İş Hukukunda Eşit Davranma İlkesi**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982.
- Uysal, Ali:
Eroğlu, Nurettin: **Vergi Usul Kanunu**, Ankara, Sözkese Matbaacılık, 2005.

- Üstün, Ümit Süleyman: “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 251-271.
- Üstün, Ümit Süleyman: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.
- Yaltı Soydan, Billur: “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, Ağustos 2000, s. 151-177.
- Yaltı Soydan, Billur: “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, Eylül 2000, s. 104-120.
- Yaltı Soydan, Billur: “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – III”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 145, Ekim 2000, s. 108-129.
- Yaltı, Billur: “1923’ten 2003’e ‘Kazandıklarımız’: ‘Cumhuriyet Hukuku’ ‘Kazanamadıklarımız’: ‘Hukukun Cumhuriyeti’ Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma”, **Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi**, Sempozyum, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 538, 30-31 Ekim 2003, s. 93-117.
- Yaltı, Billur: “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 119, s. 98-118.
- Yayla, Yıldızhan: “Maksat Unsuru, Takdir Yetkisi ve Anayasa Mahkemesi, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 30, S. 3-4, 1964, s. 1034-1048.
- Yeliven, Lokman: “Taşınmaz Satışından Elde Edilen Kazancın İştirak Hissesi Alımında Kullanılması Durumunda KVK 5/1-E’den Yararlanılabilir mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 302, Kasım 2013, s. 38-43.
- Yıldırım, Turan:
Yasin, Melikşah:
Kaman, Nur:
Özdemir, H. Eyüp:
- İdare Hukuku**, ed. Turan Yıldırım, 7. bs, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Üstün, Gül:
Okay Tekinsoy, Özge:

Yıldırım, Zübeyr: **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013.

Yılmaz, Ejder: **Hukuk Sözlüğü**, 10. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2011.

ONLINE KAYNAKLAR

25.07.2017 tarihli ve 2017/87 sayılı Vergi Sirküleri, (Çevrimiçi) <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-87.aspx>, 02.04.2019.

Abbas Coşar, “Ön İnceleme Müessesesi Olarak İzaha Davet”, (Çevrimiçi) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/042/>, 11.07.2019.

Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>, 12.10.2018.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://hudoc.echr.coe.int/>, 08.08.2019.

Bumin Doğrusöz, “İzaha Davet ve Olası Sorular”, Dünya Gazetesi, 10.08.2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986>, 05.11.2018.

Bumin Doğrusöz, “İzaha Davet”, Dünya Gazetesi, 23.08.2016, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101>, 21.11.2018.

Bumin Doğrusöz, “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, Dünya Gazetesi, 25.05.2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemelerinde-yeni-duzen/364243>, 27.03.2019.

Bumin Doğrusöz, “Verginin Yasallığı İlkesi (2)”, Dünya Gazetesi, 02.11.2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/verginin-yasalligi-ilkesi-2/389145>, 28.03.2019.

Fuat Sütçü, “İzaha Davet Müessesesi”, (Çevrimiçi) <https://vergialgi.net/vergi/izaha-davet-muessesesi>, 11.07.2019.

Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>.

<http://www.resmigazete.gov.tr>

İstanbul Veteriner Hekimler Odası Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <http://www.ivho.org.tr>, 28.06.2019.

İşçi İstatistikleri Bürosu Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm>, 11.07.2019.

Kamouyu Aydınlatma Platformu Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://www.kap.org.tr>, 16.03.2019.

Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.anayasa.gov.tr>.

Kazancı İhtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>.

Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, (Çevrimiçi) <http://www.lexpera.com.tr>.

Orman Mühendisleri Odası Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://ormuh.org.tr>, 28.06.2019.

Özgür Biyan, “ ‘İzaha Davet’ Müessesesinin Detayları Belirlendi”, 01.08.2017. (Çevrimiçi) <http://www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesesinin-detaylari-belirlendi/>, 07.08.2019.

Şükrü Kızılot, “Nereden buldun?” kalkmadı ki!..”, Sabah Gazetesi, 25.10.2000, (Çevrimiçi) <http://arsiv.sabah.com.tr/2000/10/25/y37.html>, 09.04.2019.

TBMM Genel Kurul Tutanakları, 26.Dönem 1.Yasama Yılı 111.Birleşim, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?PAGE1=1&PAGE2=1&p4=22681&p5=H, 21.11.2018.

TBMM Genel Kurul Tutanakları, 26.Dönem 1.Yasama Yılı 112.Birleşim, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?PAGE1=1&PAGE2=1&p4=22683&p5=H, 21.11.2018.

TBMM Genel Kurul Tutanakları, 26.Dönem 1.Yasama Yılı 113.Birleşim, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?PAGE1=1&PAGE2=1&p4=22685&p5=H, 21.11.2018.

Turgut Candan, “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/>, 22.11.2018.

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <http://sozluk.gov.tr/>, 08.05.2019.

Türk Diş Hekimleri Birliği Resmi İnternet Sitesi, <http://www.tdb.org.tr>, 28.06.2019.

Türkiye Barolar Birliği Resmi İnternet Sitesi, <https://www.barobirlik.org.tr>, 11.03.2019.

Ulusal Yargı Ağı Projesi Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi)
<https://www.uyap.gov.tr/Genel-Bilgi>, 11.03.2019.



EKLER

EK 1- İzaha Davet Yazısı

T.C.

.....
(İzah Değerlendirme Komisyonu)

HAKKINDA ÖN TESPİT BULUNAN MÜKELLEFİN	
Adı Soyadı/Unvanı:	
Vergi Kimlik/T.C. Kimlik No.su:	
Vergi Dairesi Adı:	
İşyeri Adresi/İkametgâh Adresi:	
ÖN TESPİTİ YAPILAN HUSUS	
Ön Tespiti Yapılan Tutar Toplamı:	... TL

AÇIKLAMALAR

1. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili Komisyonumuza izahta bulunulması ve bu izahın Komisyonumuzca yeterli bulunarak beyanname verilmesini gerektirir bir durumun olmadığına anlaşılmaması halinde, söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.
2. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamaz ve vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.
3. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili Komisyonumuza izahta bulunulması ve bu izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.
4. İzahın yeterli görülmemesi halinde vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılabilir.

5. Yapılacak izahı desteklemek üzere, başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delil sunulabilir.

6. Davet konusu ön tespitle sınırlı olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.

**KOMİSYON
BAŞKANININ
ADI ve SOYADI
İMZASI**

EK 2- Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi

Tablo 1	
Yıl	Toplam Mal/Hizmet Alışları (KDV Hariç)

Tablo 2						
..... VERGİ TEKNİĞİ RAPORUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATİ İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEDİĞİ TESPİT EDİLEN VERGİ KİMLİK NUMARALI’NİN ADINIZA DÜZENLEDİĞİ BELGELER						
	Düzenlenme Tarihi	Belge Seri No/Sıra No	KDV Hariç Tutar	KDV Tutarı	Yevmiye Defteri Kayıt Tarihi	Yevmiye Defteri Kayıt No
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						

15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						

