



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

İZAHA DAVET MÜESSESESİ ÖZELİNDE VERGİ
UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM
YOLLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cansu AKER

Danışman: Prof. Dr. Cuma ÇATALOLUK

TOKAT-2023

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Prof. Dr. Cuma ÇATAOLUK danışmanlığında hazırlamış olduğum “İzaha Davet Müessesesi Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Karşılaştırılması” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

.../.../...

Cansu AKER

İmza

TEŞEKKÜR

Yapmış olduğum çalışmamın konu seçiminde ve yürütülmesinde danışmanlığımı yapan, desteğini esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Cuma ÇATALOLUK'a çok teşekkür ediyorum. Tez savunma sürecimde yer alarak konumun şekillenmesi açısından görüşlerini esirgemeyen değerli Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN ile Dr.Öğr.Üyesi Gazi SONKUR hocalarıma teşekkür ederim. Yine bu süreçte her zaman yanımda olan annem Ayla Aker'e babam Muzaffer Aker'e ve kardeşlerim Ertuğrul ve Veyselcan Aker'e teşekkür ediyorum. Tez yazımı sürecinde yanımda olan ve desteklerini esirgemeyen tüm arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.



ÖZET

İZAHA DAVET MÜESSESESİ ÖZELİNDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Aker, Cansu

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cuma Çataloluk

Nisan 2023, x + 57 sayfa

Devletin temel olarak aldığı gelir kaynağı olan vergiler, kamu harcamalarının temel finansmanıdır. Devlet finansmanını sağlamak amacıyla en hızlı şekilde vergiyi almak istemekte iken mükellefler ise vergiyi ödemeyi istememektedirler. Devlet ve mükellef arasında vergi işlemleri sırasında ortaya çıkan bu çatışmalar nedeniyle uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Bu uyuşmazlıklar idari ve yargısal çözüm olmak üzere iki yol ile çözümlenmektedir. Vergi işlemleri sırasında meydana gelen uyuşmazlıklar idari çözüm yolu olan izaha müessesesi ile çözümlenebilmektedir. İzaha davet müessesesindeki amaç, uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan hızlı bir şekilde çözümlenmesi ve verginin kısa yoldan alınmasıdır.

Bu çalışmada vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli bir rolü olan izaha davet müessesesi tüm yönleri ile incelenmiş, diğer uyuşmazlık yöntemleri ile karşılaştırılmış, avantajları ve dezavantajları değerlendirilmiştir. Son olarak izaha davet müessesesi seçilmiş ülkelerdeki uygulamalar ile karşılaştırılmış ve müessesesinin işlerliği için çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlıkları, İzaha Davet.

ABSTRACT
COMPARISON OF ADMINISTRATIVE REMEDIES OF TAX
DISPUTES IN THE CONTEXT OF THE INVITATION TO EXPLANATION

Aker, Cansu

Master's Thesis, Finance Scientific

Advisor: Prof. Dr. Cuma Çataloluk

Nisan 2023, x + 57 pages

Taxes, which are the main source of income that the state receives, are the basic financing of public expenditures. While the state wants to collect the tax as quickly as possible to provide financing, the taxpayers do not want to pay the tax. Disputes arise between the state and the taxpayer due to these conflicts that arise during tax transactions. These disputes are resolved in two ways: administrative and judicial resolution. Disputes that occur during tax transactions can be resolved by means of an administrative solution, which is an explanation process. The purpose of the invitation to explanation institution is to resolve disputes quickly without resorting to judicial remedies and to take the tax in a short way.

In this study, the institution of invitation to explanation, which has an important role in the resolution of tax disputes, was examined in all aspects, compared with other dispute methods, and its advantages and disadvantages were evaluated. Finally, welcome the invitation to explain with the applications in selected countries.

KeyWords: Tax Disputes, Invitation to Explanation

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
Etik Sözleşme.....	i
Teşekkür	ii
Özet	iii
Abstract.....	iv
İçindekiler.....	v
Tablolar Listesi	viii
Şekiller Listesi	ix
Kısaltmalar Listesi.....	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIĞI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI	2
1.1. UYUŞMAZLIK VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI	2
1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı	2
1.1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	2
1.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ.....	2
1.2.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	2
1.2.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık	3
1.2.1.2. Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık	4
1.2.1.3. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık.....	4
1.2.1.4. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık	5
1.2.2. Verginin Ödenmemesi	5
1.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması	5
1.2.4. Matrahın Düşük Beyanı	6
1.2.5. Vergi İncelemeleri.....	6
1.2.6. Diğer Nedenler	7
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları.....	7
1.3.1. Yargı Aşamasında Çözüm Yolları	7
1.3.1.1. Vergi Mahkemeleri.....	8

1.3.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri	9
1.3.1.3. Danıştay	10
1.3.2. İdari Aşamada Çözüm Yolları	11
1.3.2.1. Hatalarının Düzeltilmesi.....	11
1.3.2.2. Pişmanlık ve Islah.....	16
1.3.2.3. Cezalarda İndirim	18
1.3.2.4. Uzlaşma	20
BÖLÜM 2: İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ.....	27
2.1. İZAHA DAVET KAVRAMI VE İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN AMACI.....	27
2.1.1. İzaha Davet Kavramı.....	27
2.1.2. İzaha Davet Müessesesinin Tanımı.....	28
2.1.3. İzaha Davet Müessesesinin Amacı.....	28
2.2. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN KONUSU VE KAPSAMI	29
2.2.1. İzaha Davet Müessesesinin Konusu.....	29
2.2.2. İzaha Davet Müessesesinin Kapsamı.....	30
2.3. İZAHA DAVET MÜESSESESİ HUKUKİ NİTELİĞİ VE HUKUKİ DÜZENLEMELER	31
2.3.1. İzaha Davet Müessesesinin Hukuki Niteliği	31
2.3.2. İzaha Davet Müessesesinin Hukuki Düzenlemeleri.....	31
2.4. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN SÜRECİ.....	32
2.4.1. Ön Tespit ve Şartları	32
2.4.2. İzaha Davet Yazısı ve İzah Süresi.....	33
2.4.3. İzaha Davet Komisyonu	35
2.5. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN AVANTAJLARI	36
2.6. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN DEZAVANTAJLARI.....	37
2.7. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN UYGULAMA SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRMESİ.....	38

BÖLÜM 3: İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN DİĞER İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE FARKLI ÜLKELERDE İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ.....	43
3.1. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN DİĞER İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	43
3.1.1. Uzlaşma Kurumu ve İzaha Davet Müessesesinin Karşılaştırılması	43
3.1.2. Hata Düzeltme Kurumu ve İzaha Davet Müessesesinin Karşılaştırılması	45
3.1.3. Pişmanlık ve Islah Kurumu ile İzaha Davet Müessesesinin Karşılaştırılması	45
3.1.4. Cezalarda İndirim ve İzaha Davet Müessesesinin Karşılaştırılması	47
3.2. FARKLI ÜLKELERDE İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ.....	48
3.2.1. Almanya	48
3.2.2. Amerika.....	49
3.2.3. İngiltere	50
3.2.4. Fransa	50
3.3. İZAHA DAVET MÜESSESESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER VE ÖNERİLER	53
SONUÇ	55
KAYNAKLAR	57
ÖZGEÇMİŞ	63

TABLolar LİSTESİ

Tablo No.....	Sayfa
Tablo 2.1: İzaha Davet Değerlendirme Komisyonlarınca Alınan Karar Türleri ...	39
Tablo 2.2: 2018 Faaliyet Raporunda İzaha Davet Komisyonlarınca Alınan Kararlara İlişkin Sayısal Veriler	40
Tablo 2.3: 2019 Faaliyet Raporunda İzaha Davet Komisyonlarınca Alınan Kararlara İlişkin Sayısal Veriler	40
Tablo 2.4: 2018 Yılı İzaha Davet Uygulama Sonuçları (TL)	41
Tablo 2.5: 2019 Yılı İzaha Davet Uygulama Sonuçları(TL)	42

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No.....	Sayfa
Şekil 1.1: Vergi Uyuşmazlığı Çözüm Yolları.....	7
Şekil 1.2: Vergi Hatalarının Türleri.....	13



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun
BİMK	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	Gelir Vergisi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UY	Uzlaşma Yönetmeliği
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde, kanun koyucu kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla gelir kaynağı olarak vergiyi kullanmaktadır. Önemli bir gelir kaynağı olan verginin tahsili için yapılmış olan kanuni düzenlemelerin uygulanması sırasında idare ve mükellef arasında birtakım uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlık çıkması sonucunda mükellefin yargısal açıdan dava hakkının bulunmasının yanında tahsilatın hızlanması ve uyuşmazlıkların çözülmesi için mükelleflere yönelik çeşitli çözüm yolları sunulmaktadır. Bu çözüm yolları idari çözüm yolları olarak adlandırılmaktadır. İdari çözüm yollarına 2017 yılında izaha davet yeni bir müessese olarak eklenmiştir. İzaha davet, uyuşmazlıkların çözümü sürecine katkısı olan bir müessesesidir. Vergi hukukunda yer alan izaha davet müessesesi diğer idari yolların aksine vergi idaresi tarafından mükellefin çağrılmasıdır.

Çalışmada izaha davet müessesesinin diğer çözüm yolları açısından işlerliği konusu incelenmiştir. Kaynak olarak nitel araştırma yönteminden faydalanılmıştır.

Birinci bölümde uyuşmazlık ile ilgili kavramlar değinilmiştir. Vergi uyuşmazlığının tanımı yapılmış ve nedenlerine değinilmiştir. Uyuşmazlık çözüm yöntemleri olan idari ve yargı çözüm yollarına değinilmiştir.

İkinci bölümde izaha davet müessesesi hakkında bilgilere yer verilmiştir. İzaha davetin tanımı, izaha davet sürecine değinilmiştir. İzaha davet müessesesinin avantajları ve dezavantajları değerlendirilmiştir. İzaha davet müessesesinin uygulama sonuçları tablolar halinde açıklanarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Son bölümde ise İzaha davet müessesesinin diğer uyuşmazlık yöntemleri ile ve seçilmiş ülkeler bazında karşılaştırılması yapılarak müessesesine yönelik eleştiri ve önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIĞI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. UYUŞMAZLIK VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı

Vergilendirme işlemlerinin kaynak olduğu ve bu işlemlerin başrolleri olan vergi yükümlüsü ve vergi idaresinin arasında farklı anlayışların olması her zaman mümkündür (Karakoç, 2015, s. 34). Uyuşmazlık, bir hakkın oluşması ile birlikte var olan hakkın kapsamı ve sonuçları nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıklar olarak tanımlanmaktadır. Uyuşmazlık kavramı niza, çekişme ve ihtilaf gibi kelimelerle aynı anlamda kullanılmaktadır (Türk Hukuk Kurumu, 1991, s.151).

1.1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Kavram olarak vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ve mükelleflerin vergilendirme işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan görüş farklılığı ya da aynı yönde düşünmemeleridir(Karakoç, 2015, s. 35). Genel itibariyle vergi uyuşmazlıkları, verginin borçlusu ve alacaklısı arasında vergilendirme işlemleri olan tarh, tebliğ gibi işlemlerin ve uygulamalarının sonucu olarak ortaya çıktığı görülmektedir(Kızılot ve Taş, 2013, s. 141). Yapılan tanımlamalara bakıldığında zaman zaman vergi uyuşmazlıklarının temelinde görüş farklılığı ve görüş ayrılığı olduğu göze çarpmaktadır.

1.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

1.2.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin a fıkrasında, idari işlemler şekil, yetki, sebep, konu ve amaç yöntemlerinden birisinin hukuka aykırı olması nedeniyle, işlemlerde yarar sağlayanların ihlali nedeniyle iptal edilebileceği madde de belirtilmiştir.

VUK 20. maddesine göre, “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit edilen idari muameledir” olarak açıklamıştır. Bu tarh işleminin

kesin bir işlem olması ve yürürlükte olması cebri olan bir işlem olduğundan belirtilen sebepler ile dava açabilecektir. Bu sebepler aşağıda sırasıyla incelenecektir.

1.2.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık

Yetki kavram olarak, verilen bir görevi veya bir işi yasa tarafından verilen imkanlara göre belirli şartlar ile yürütülmesini kolaylaştıran hak ve salahiyet olarak tanımlanmaktadır. Yetki idare hukukunda şu şekilde tanımlanmaktadır. Hukuku işlemin temeli olan idarenin, işlem yapma yetkisine sahip olan makamlar tarafından yapılan işlemlerdir(Onar, 1966, s. 301).

Vergi dairelerinin yetkileri konu, zaman ve yer itibariyle üç şekilde incelenebilir. İdare yetkilerini kullanırken konu, zaman ve yer bakımından yetki kurallarına uygun şekilde yapılan bir işlem, yetki unsuru açısından hukuka aykırılık olarak sayılmamaktadır(Özcan, 2017, s. 168).

Konu bakımından yetki, belli bir kanuna ilişkin kararın alınmasında hangi makam ve mercii yetkili ise sadece belirlenen kararın alınabilmesidir. Kısaca bu yetkiye görev adı da verilmektedir. Örneğin, gelir vergisinin tarh ve tahsil işlemini vergi dairesi yapması gerekirken emlak vergisini alan belediyeler tarafından alınması bu işlemi konu bakımında yetkiyi hukuka aykırı kılar.

Zaman bakımından yetki, konu açısından yetkili olan idari makamın elinde bulundurduğu yetkiyi ne kadar sürede kullanabileceklerini ifade eder(Günday, 2004, s. 137).

Yetkiyi ilgili yerde kullanacak olan görevlinin görev yerinden olması gerekir. Emeklilik ve izin durumu olan kişiler görevlerinin başında olmadıkları için bu yetkiyi kullanamazlar(Oktar, 2017, s. 391).

Yer bakımında yetki ise, idare tarafından kullanılan konu yetkisinin hangi coğrafi alanda kullanacağını ifade eder. Örneğin, kanunda yer alan istisnalar haricinde vergi yükümlüsünün ikametgahının olduğu yerdeki vergi dairesinde değil de, başka bir yerde bulunan vergi dairesi tarafından vergilendirme yapılması işlemi yer bakımından sakatlamaktadır(Aksoy, 1999, s. 60).

Yetki unsurundaki hukuka aykırılıklar işlem sonrasında verilecek onay ile giderilemez. Hukuka aykırılığın yapılan işlemin ağırlığına göre, iptal veya yokluk müeyyidelerinden birisi ile sonuçlanmaktadır.

1.2.1.2. Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık

Şekil unsuruna baktığımızda, vergi dairesince yapılan vergilendirme işlemlerinin mevzuatta olan gibi uygulanması, takibinin yapılması ve bu işlemleri uygularken uyulması gerekli olan kurallarının olduğu bir yol olarak tanımlayabiliriz(Aksoy, 1990, s. 60). Vergilendirme işlemlerinin belirli kurallar ile yapılmasının amacı hem vergi alacağını güvencelemek hem de mükellef açısından hukuki güvenliği sağlamaktır.

Vergilendirme işlemleri zorunlu bir şekilde yazılı olarak yapılmaktadır. Yazılı olarak yapılan işleminde görevli tarafından imzalanması gerekmektedir. Buradaki zorunluluğun sebebi vergi mükellefinin hak arama hakkını güvence altına almaktır(Tosuner ve Arıkan, 2008, s. 50).

Öte yandan vergilendirme işlemi öncesinde ilgili makamların görüşünün alınması ve hazırlık çalışmalarının yapılması öngörülmüştür. İlgili makamların görüşlerinin alınmaması, hazırlık çalışmalarının uyulması gereken kurallara göre yapılmaması veya da hiç yapılmaması, zorunlu imzanın atılmaması ve işlemin yazılı olarak yapılmaması gibi nedenlerden dolayı şekil yönünden hukuka aykırı olarak uyuşmazlık doğurmaktadır.

1.2.1.3. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık

İdari işlem öncesi varlığı olan, idari makamlar tarafından işlem yapılması için ihtiyaç duyulan ve bir nevi idari işlem yapmaya gerekçe olarak gösterilen sebep unsurdur. Bu işlem yapılan idari işlemin dayanağıdır.

Vergilendirme sürecinin tarh işleminde sebep unsuru hukuki ve maddi sebep olmak üzere iki noktaya ayrılmaktadır. Yürürlükte olan kanun hükümleri hukuki sebeptir. Maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır. Vergilendirme sürecinin sebep unsuru bakımından sakatlık içermemesi, maddi ve hukuki olayların kanun hükümlerine uygun olması gerekmektedir. Bu uygunluk “*tipiklik*” olarak adlandırılmaktadır. Kanun hükmünde yer alan olayların kanunda belirtilen unsurlara uygun bir şekilde gerçekleşmemesi durumunda tipiklik ilişkisi kurulamayacak ve sebep yönünden hukuka aykırılık meydana gelecektir. Sebep unsuruna örnek verecek olursak, Kurumlar ve Gelir Vergisinde yer alan ilgili maddeler ve gelir elde edilmesi sonucunda beyanın yapılmaması hukuki ve maddi sebep unsurlarına örnektir.

1.2.1.4. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

İdari işlemlerin yapılması sırasında hukukta meydana gelen değişiklik veya da işlem sonucunda oluşan hukuki sonuç yapılan idari işlemin konu unsurunu oluşturur(Alan, 1976, s. 340). Başka bir deyişle, idari işlemin doğurmuş olduğu hukuki bir durumdur.

İdari işlemin konusu olmadan yapılması mümkün değildir. Bu açıdan, bir idari işlemin geçerli olması için ilgili kanunda konuların açıkça belirtilmesi gerekir(Atay, 2006, s. 394).

Vergilendirme işlemi sürecinde konu ve sebep arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergi idaresini işlem yapmaya iten etken işlemin sebebi, ortaya çıkan sonuç ise işlemin konusunu oluşturur. Konu ve sebep arasında bir kopukluğun olması işlemi sakatlar. Mevzuatta gerçekleştirilmesi istenen sebep olmasına karşın, kanunda yer alan hukuki sonuçtan başka bir sonuç çıkaran işlem olmuş ise yapılan bu işlem konu yönünden sakat olacaktır. Konu yönünden sakatlık net olarak hukuka aykırı hallerde bulunmaktadır. Örneğin, gelir elde kişiden gelir vergisi alınması gerekirken kurumlar vergisi alınması durumunda yapılan işlemi konu yönünden sakatlar. Benzer şekilde, vergi mükellefi kişiden alınması gereken vergiyi almak yerine vergi mükellefi olmayan başka bir kişiden vergi alınması ile yapılan işlem konu yönünden sakat olacaktır(Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2015, s. 92).

1.2.2. Verginin Ödenmemesi

Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi veya ödemesi yapılmamış verginin olması durumunda vergi idaresi tarafından mükellefe ait olan borcun varlığını bildirmesi halinde mükellefinde böyle bir borcunun olmadığını öne sürmesi ile uyumsuzluk başlamış olacaktır.

1.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Mükellef ve idare arasında verginin hatalı bir şekilde tarh edilmesi sonucunda uyumsuzluk çıkabilmektedir. Vergilendirme sürecinde yapılan hatalar nedeniyle eksik veya fazla verginin tarh edilmesi ya da yanlışlıkla ceza kesilmesi gibi nedenlerden dolayı hatalar olabilmekte ve uyumsuzluk başlamış olmaktadır.

1.2.4. Matrahın Düşük Beyanı

Vergi idaresi tarafından mükellef nezdinde verilen matrahın düşük olduğu gerekçesi gösterilerek ek bir verginin istenmesi, mükellefin böyle bir matrah farkının olmadığını ya da dairece belirtilen matrahın yüksek oranda olduğunu açıklamasıyla uyumsuzluk doğmuş olacaktır(Kızılot, 2003, s. 59).

Gelir ve kurumlar vergilerinde mükellefin sahip olduğu varlıklar ile karşılaştırma yapılması sonucunda düşük matrah beyanında bulunması ile doğan uyumsuzluk ortaya çıkabilmektedir. Gayrimenkullerin rayiç bedelleri olması gerekenden az gösterilmesi de uyumsuzluğa sebep olabilmektedir. Bu durumda, vergi idaresi ek bir matrah ile vergi alma yoluna gitmekte ve rayiç bedellerini belirleyebilmektedir. Belirlenen bedeller mükellef tarafından tamamının veya bir kısmının kabul edilmemektedir.

1.2.5. Vergi İncelemeleri

Günümüzde vergiler, genel olarak mükelleflerin beyanı ile hesaplanan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, vergi idaresi bu verilen beyanlar ile sınırlı kalmamakta, gerektiği zaman mükellefler tarafından verilen beyannamelerin doğruluğunu, vergi incelemesi yoluyla araştırmaktadır(Candan,2001, s. 153). Mükellefin ödediği vergilerin doğruluğunu saptamak ve gerçeğe uygunluğunu araştırmak için defter, hesaplar, kayıt ve belgeler gibi araçlar kullanılmaktadır.

Vergi incelemesi sonucuna göre ödenen verginin gerçek dışı olması fark edilirse, vergi inceleme raporu ışığında veya matrah ya da matrah farkı üzerinden daire tarafından vergi tarh edilmekte, mükellef veya sorumlusu ise bu matrah veya matrah farkını kabul etmemesi ve belgeler ile açıklamak istemesi sonucunda uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, sağlıklı bir vergi incelemesi ile sonucunda uyumsuzluk durumu olsa bile mükellefi gerçeğe uygun bir şekilde beyanname verme sevk ettiği görülmektedir(Pınar, 2016, s. 26).

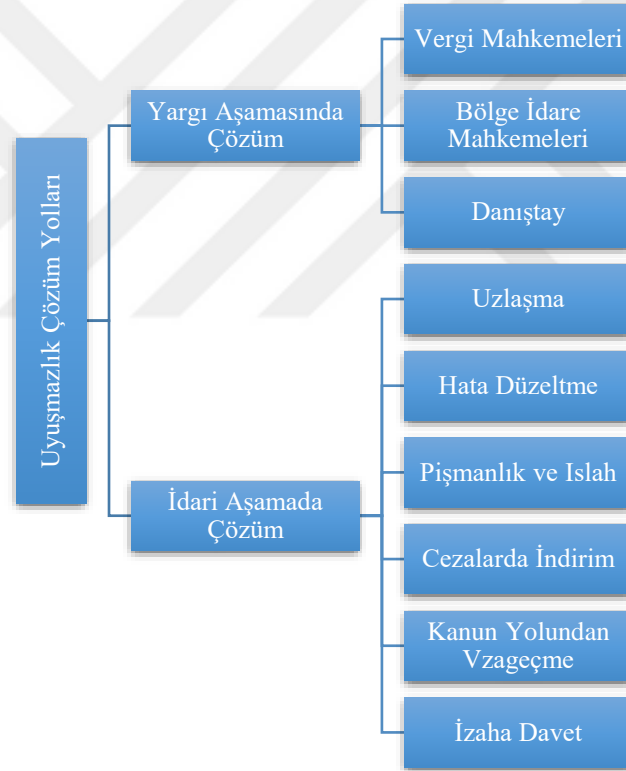
Verginin tarh edilmesi aşamasında yapılan yanlış hesaplamalar, yanlış oran uygulaması, indirimlerin yapılmaması, muafiyet ve istisnaları göz ardı edilerek vergi istenmesi, mükellefiyeti bulunmayan kişiden vergi istenmesi, vergilendirme sonucunda eksik veya fazla vergi alınması gibi nedenlerden dolayı uyumsuzluk çıkmaktadır.

1.2.6. Diğer Nedenler

Vergi uyuşmazlığına sebep olan etkenler yukarıdaki açıklanan nedenler ile sınırlı değildir. Bu uyuşmazlık nedenlerinin yanı sıra, vergilendirme işlemlerinin tebliğinden tahsiline kadar olan süreçteki uygulamalardan ya da mükellefin vergi ödemeye ilişkin isteksizliğinden dolayı uyuşmazlık çıkabilmektedir.

1.3. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları

Vergi idaresi ile mükellef arasında vergileme sürecinde bazı anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıklar idari ve yargı aşamasında çözümlenebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları aşağıda şekil üzerinde gösterilmiştir(Şekil 1.1).



Şekil 1.1: Vergi Uyuşmazlığı Çözüm Yolları

1.3.1. Yargı Aşamasında Çözüm Yolları

Devlet yönetiminin eylemlerinin ve tutumlarının hukuka uygunluğunun en etkin ve nesnel denetim yolu olan yargısal denetim yolu hukuk devletinin temelidir. Anayasa'nın 2. maddesinde de "Hukuk Devleti" ilkesine yer verilmiştir. Devlet yönetimine karşı yargı yolunun açık olması demokratik toplumlarca benimsenmiş ve kabul görmüştür. Anayasa'nın 125. maddesine göre, idarenin istisnalar hariç olmak

üzere her türlü işlemlerine ve davranışlarına karşı yargı denetimine tabiidir. İdare, tüm işlemlerinde olduğu gibi vergisel işlemlerinde de hukuka uygun ve denetime açık olmalıdır. Böylelikle idarenin denetimi ile kanuna uygunluk gözetilerek yapılan vergisel işlemlerde verginin kanuniliği ilkesi korunmuş olacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümüne ilişkin esaslar ve usuller 2577 sayılı “İdari Yargılama Usulü Kanunu” ve 2576 sayılı “İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile düzenlenmiştir. Bu kanunlar, vergi işlemlerini denetleyecek olan Vergi mahkemeleri, Bölge İdare mahkemeleri ve Danıştay’ın görev alanında olan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin usulleri düzenlemektedir.

Uyuşmazlığın yargı yolu ile çözümlenmesi vergi idaresi ve mükelleflere tanınan Anayasal bir haktır(Pehlivan, 2013, s. 127). Bu nedenle, vergi uyuşmazlıklarının çözümü noktasında idari çözüm yollarının yanı sıra Anayasal bir hak olarak yargısal çözüm yolu ikinci bir yol olarak getirilmiştir. Mükellef uyuşmazlıkların idari yollar ile çözümlenememesi veya idari yollara başvurmak istememesi gibi durumunda yargı yolu ile çözüme gidebilir.

Mükellef ya da yetkilendirdiği vergi sorumlusu ile vergi dairesi arasındaki uyuşmazlık, ilk olarak vergi mahkemeleri ile ilk derece mahkeme olarak işlem yapılmakta, itirazı olduğunda bölge idare mahkemelerince, temyiz edildiğinde ise Danıştay tarafından çözüme kavuşturulmaktadır(Yaşın,2006, s. 43). Burada, uyuşmazlığın yargı yolu ile çözümünde etkili olan vergi yargısı organlarının üzerinde durulacaktır. Vergi yargısı organlarının(Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay) görev alanına giren uyuşmazlıkların çözümü İdari Yargılama Usulü Kanununa göre çözümlenmektedir(İdari Yargılama Usulü Kanunu [İYUK], m.1).

Bu bölümde çalışmamızın ağırlıklı kısmı idari çözüm aşaması olduğundan, yargı aşamasının üzerinde fazlaca durulmayacak, genel bilgiler verilecektir.

1.3.1.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde umumi olarak görevli olan ilk derece yargı organlarıdır. 2576 sayılı BİMK’nın göre, coğrafi bölgelerin iş hacmi ve durumları göz önüne alınarak, İçişleri ve Maliye bakanlığının görüşlerinin alınması neticesinde Adalet bakanlığı tarafından kurulur ve yargı merkezi tespit edilir.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kanunu'nun(BİMK) 6. maddesinde vergi mahkemesinin görev tanımları şu şekilde yer almıştır:

- Genel bütçe, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergisel işlemler, zamlar ve taraflarına ilişkin davalar,
- Hukukumuzda bulunan diğer kanunlarda belirtilen işlemleri çözüme kavuşturmak,
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un(AATUHK) yürütülmesine ilişkin davalar(Tekin, 2015, s. 176).

Vergi mahkemeleri kurul olarak oluşmakta olup bir başkan ve kurulda iki üye yer almaktadır. Mahkeme yeteri kadar üye bulunması durumunda toplanılır ve oy çokluğu ya da oy birliği ile karar alınır(Karakoç, 2007, s. 115).

Vergi mahkemelerinde 2576 sayılı kanunun 7. maddesine göre bazı uyuşmazlıklar tek hakimle çözüme kavuşabilmektedir. Bu uyuşmazlığın tutarı, 57.000 TL'yi aşmaması durumunda davalar tek hakimle karara bağlanır. Tek hakim tarafından verilen karar neticesinde bölge idare mahkemesine itiraz davası açılabilir. Fakat kesin karar niteliği taşıyan Bölge İdaresi Mahkemesinin kararına karşı Danıştay'a başvuru yapılamaz(Kızılot ve Taş, 2009, s. 167).

1.3.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri vergi mahkemelerinin kuruluş şekline göre kurulmaktadır. Bölge idare mahkemelerinin vergi yargılama hukuku kapsamında ilk derece mahkemesi olarak görevi bulunmaktadır. Bu nedenle, direkt olarak bölge idare mahkemelerine dava açılması imkansızdır(Karakoç, 2015, s. 148).

6545 sayılı kanunu ile bölge idare mahkemelerinin görev alanında bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikten önce bölge idare mahkemelerinde tek hakim ile alınan kararlardan sonra çıkan uyuşmazlık için bölge idare mahkemesine "itiraz", kurul olarak verilen kararlara karşı ise "temyiz" olarak Danıştay'a başvuru yapılabilmekteydi. 6545 sayılı kanunla "itiraz başvurusu yerine "istinaf" başvurusu getirilmiştir. Mükellef veya sorumlusu, vergi mahkemelerinin verdikleri karara karşı "temyiz" yolunu kullanmadan önce ilk olarak bölge idare mahkemesine "istinaf" başvurusunu yaptıktan sonra bölge idare mahkemesinin vereceği karar neticesinden sonra temyize gidebilir.

Yani uyuşmazlık konusu olduğunda yeni düzenleme ile direk temyiz yolu başvurusu kaldırılmış ve “istinaf” yolu zorunlu yol olmuştur(Gözler, 2015, s. 32-33).

İdari yargılama usulü kanununun 46. maddesinde de belirtilen oranda veya aşağı olma durumunda bölge idare mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesin olarak belirtilmiştir. Yine belirtilen bu rakamın üstünde bir uyuşmazlık olması durumunda ise verilen karara karşı temyiz yolu olan Danıştay’a başvuru yapabileceği kanunda yazan hükümce açıklanmıştır(Ayyıldız, 2015, s. 146).

Bölge İdare Mahkemelerinin görev tanımları şu şekildedir:

- İstinaf başvurularını inceleyip hüküm vermek
- Vergi mahkemeleri ve idarenin arasındaki görev ve yetki açısından çıkan uyuşmazlığı çözüme kavuşturmak
- Öteki kanunlar ile verilen görevleri yerine getirmek.

1.3.1.3. Danıştay

Bilindiği gibi, vergisel uyuşmazlıkların çözümünde genel olarak yetkili olan mahkeme, 2576 sayılı kanun gereği vergi mahkemeleridir. Bu nedenle, uyuşmazlığın çözümü için taraflar ilk olarak vergi mahkemelerine başvururlar. Ancak, mahkemece verilen kararlar uyuşmazlık taraflarını tatmin etmeyebilir. Bu durum, tarafları bir üst mercii olan bölge idare mahkemelerine sonrasında ise temyiz mercii olan Danıştay organına başvurma imkanı vermektedir.

Danıştay, danışma ve inceleme görevinde yüksek idare mahkemesidir. Danıştay, vergi ve idari yargıda en yüksek yargı organıdır. Başka bir deyişle, temyiz merciidir(Ortaç ve Ünsal, 2019, s. 2002).

Danıştay 10 adet daireden oluşur. Nitekim bunlardan 9’u dava dairesi biri idari dava dairesi olarak görevlerini yerine getirir. Her daire bir başkan ve dört üyeden oluşmaktadır. Daireler alınan kararlar salt çoğunluk ile verilir(Danıştay Kanunu, 1982, m. 13).

Vergi davalarına ilişkin olarak bölge idare mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı ve idari uyuşmazlıkların çözümü için dört daire temyiz merci olarak davaları inceleyip karara bağlamakla görevlidir. Diğer davalara ise idari dava dairesi olarak görev yapmaktadır(Danıştay Kanunu, 1982, m. 27).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve hukukumuzun geliştirilmesi için önemli bir konuma sahip olan İçtihatları birleştirme kurulu ile Vergi dava daireleri kurulu Danıştay'ın dava daireleri dışında olan kurullarıdır(Karakoç, 2017, s. 166).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sı ile görevlendirilmiş, bağımsız, yüksek mahkeme olan Danıştay'ın görevleri şunlardır:

- Bölge İdare Mahkemelerince verilen karara karşı temyiz istemlerini inceleyip karar vermek
- Danıştay Kanunu'nda yer alan belirli davalara ilk ve son derece mahkeme olmasına dayanarak karar vermek
- Kanunun tasarısı hakkında görüş bildirmek
- Hizmetin devlet tarafından sunulması: hizmetin belediye çalışanları ve araçları tarafından yapılmasıdır. Buradaki çalışan kişiler belediye bünyesindeki kendi personelidir. Kullanılan araçlar ise belediye ait araçlardır.

1.3.2. İdari Aşamada Çözüm Yolları

Vergi idaresi ve vergi mükellefinin arasındaki uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden kendi aralarında barışçıl bir biçimde çözmelerine idari çözüm yolları denir(Şenyüz, Gerçek ve Yüce, 2019, s. 284).Vergi hukukumuzda idari çözüm yolları kural olarak, ilgili taraflardan açısından başvurulması mecburi olmayan seçilebilen yollardır. Mükellefler, kendi isteği ile uyuşmazlığı yargıya taşıyabilir veya idari çözüm yollarına başvuru yaparak buradan da çözüm alamazsa tekrardan yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığına çözüm arayabilir.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının yargı yollarına başvurmaksızın, idari yollarla çözülebilmesini sağlayan 6 yol vardır. Bunlar, vergi hatalarını düzeltme, uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, kanun yolundan vazgeçme ve izaha davettir. Bu yollar genel bilgi bağlamında söz edilecek ancak izaha davet ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde anlatılacaktır.

1.3.2.1. Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hukukunda vergi ile ilgili suç ve cezalar cezai yaptırımlara tabii olurken vergi hataları için herhangi bir yaptırım söz konusu olmadığı görülmektedir. Vergi hatalarında sadece düzeltme yollarına yer verilmiştir. Öte yandan, kanun koyucu karmaşık vergilendirme işlemleri karşısında mükellefin veya yetkili vergi idaresinin

hatalar yapabileceğini öngörmüş ve hukukumuzda vergi hatalarına yer vermiş ve bu hataların suç unsuru olmadan da düzeltilebileceğini belirtilmiştir.

Kanun koyucu vergi işleminden kaynaklanan bir hukuki anlaşmazlık olmadığı sürece sadece maddi hatadan kaynaklanan sorunların çözümü için hataların düzeltilmesi olarak adlandırılan bir idari çözüm yolunu oluşturmuştur(Yüce, 2012, s. 79). Hataların düzeltilmesi, yargı yolu açık olan mükellefe ek bir güvence sağlayan bir müessesedir (Kırbaş, 2015, s. 191).

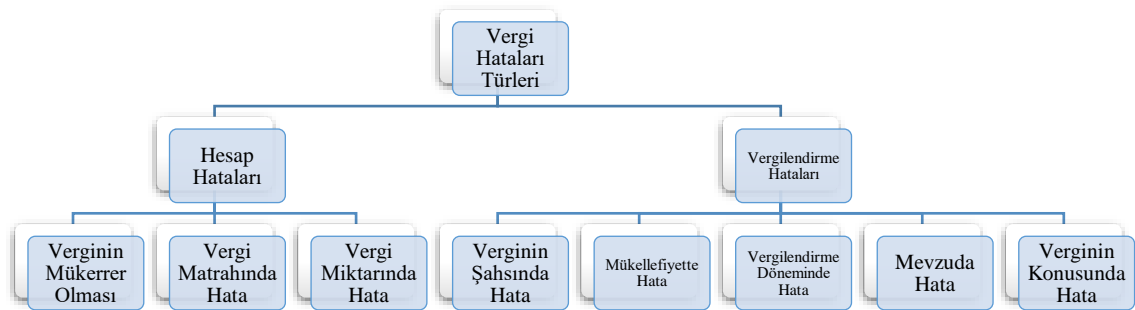
1.3.2.1.1. Vergi Hatasının Tanımı ve Kapsamı

Vergi hatası, vergi ile ilgili hesaplar üzerinde veya vergilendirme sürecinde yapılan hataların olması nedeniyle sebepsiz yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak VUK'ta tanımlanmaktadır (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961, m.116).

Hata düzeltmenin kapsamı, VUK 116-118 maddeleri ile belirtilen hatalar ile sınırlı olup, mükellef ile idare arasında oluşan hukuki uyuşmazlıklar için düzeltme talebinde bulunulamaz. Yine ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar ve yargı kararına konu olmuş hususlar da düzeltme kapsamına alınmamaktadır (Yüce, 2016, s. 65).

1.3.2.1.2. Vergi Hatalarının Türleri

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki başlıkta incelenebilir. Vergilendirme ve hesap hataları da kendi içlerinde türlere ayrılmaktadır. Bu türler Şekil 1.2'de gösterilmiş olup ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.



Şekil 1.2: Vergi Hatalarının Türleri

1. Hesap Hataları:

Hesap hataları, vergi ile ilgili işlemlerden yapılan verginin miktarını etkileyen hatalar olup, düzeltilmesi kolay olan hata türüdür. Hesap hataları, VUK'un 117.maddesinde hesap hataları başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir.

- Vergi Matrahında Hata:

VUK'un 117/1. maddesinde vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması matrah hastası olarak gösterilmektedir (VUK, 1961, m. 117/1).

Söz konusu hata türüne örnek olarak gelir vergisi mükellefinin vermiş olduğu beyannameye çıkarma veya toplama işlemlerinin yanlış yapılması sonucunda vergi matrahının eksik veya fazla hesaplanması verilebilir.

- Vergi Miktarında Hata:

Vergi miktarında hatalar, VUK'un 117/2. maddesinde vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması olarak açıklanmıştır (VUK, 1961, m. 117/2). Örneğin, gelir vergisinde tarifinin son basamağında yer alan gelirler için %40 vergi oranı uygulanması gerekirken bu orandan daha az bir uygulanması sonucunda vergi miktarının yanlış hesaplanmasıdır.

- Verginin Mükerrer Olması:

VUK'un 117/3. maddesinde belirtildiği gibi verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, 1961, m. 117/3). Örnek vermek gerekirse, 2021 yılı gelir vergisini ödeyen mükellefin aynı yılda tekrardan bu verginin ödenmesi istenmesidir.

2. Vergilendirme Hataları:

Vergilendirme hatası ise verginin mükellefi ve kapsamı ile ilgilidir. Buradaki hata verginin miktarı ile ilgili değildir. Yapılan bu hatalar VUK'un 118. maddesinde vergilendirme hataları başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir.

- Mükellefin Şahsında Hata:

VUK'un 118/1. maddesine göre bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır(VUK, 1961, m. 118/1). Bu hata, genellikle isim benzerliği olduğundan dolayı oluşmaktadır. Örnek olarak, verginin gerçek mükellefi yerine isim benzerliği nedeniyle başka bir mükelleften alınması şahısta hatadır.

- Mükellefiyette Hata:

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, 1961, m. 118/2). Örneğin, gelir vergisinden muaf olan bir kişiden gelir vergisinin alınması veya istenmesi mükellefiyette hata olarak gösterilir.

- Verginin Konusunda Hata:

VUK'un 118/3 maddesinde açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır (VUK, 1961, m. 118/3). Örneğin kurumlar vergisinde istisna kapsamında olan gelirden vergi istenmesi veya alınması konuda hatadır.

- Vergilendirme Döneminde Hata:

Alınan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK, 1961, m. 118/4).

1.3.2.1.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Yetkisi

Vergi hataları şu yollar ile meydana çıkarılmaktadır (VUK, 1961, m. 119).

1. İlgili memurun hatayı bulması,
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler ile görülmesi,
3. Teftiş sırasında hatanın ortaya çıkarılması,
4. Vergi incelmesi sırasında hatanın meydana çıkarılması,

5. Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hataları vergi dairesi tarafından kendiliğinden düzeltileceği gibi, yükümlünün müracaatı ile de düzeltilebilir (Ayyıldız, 2015, s. 45). Vergi hatalarını düzeltme yetkisi, ilgili vergi dairesi müdürüne aittir. Mükellef düzeltme talebinde bulunmazsa bile tespit edilen hatalar idarece re'sen düzeltilir. Yapılacak olan hatalar düzeltildikten sonra düzeltme fişi kesilir ve tarhiyat mükellefe tebliği edilir.

1.3.2.1.4. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zaman Aşımı

Vergi hatasının tespit edilmesi ve düzeltmeye başvurulma süresi sınırsız değildir. Kural gereği 5 yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana gelen vergi hatalarında düzeltme yapılamaz. Dolayısıyla, bu süreç geçtikten sonra düzeltme yapılması mümkün değildir. Ancak, VUK'un 126. maddesinde yer alan üç durumun ortaya çıkması nedeniyle 5 yıllık zamanaşımı süresi 1 yıllık daha uzatılabilmektedir. Kanunda yer alan madde aşağıdaki gibidir.

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
- c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere bu durumlarda belirlenen sürenin aşılabileceğini gösterir.

1.3.2.1.5. Hata Düzeltmenin Sonuçları

Vergilendirme sürecindeki verginin mükerrerliği hatasında genel olarak hata vergi idaresi tarafından yapıldığı, diğer bir hata türü olarak matrah hataları ise çoğunlukla mükellef tarafından yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Ancak bu hataları mükellefin veya idarenin yapmış hata olup olmadığı bakılmaksızın, “hata üzerinden vergi alınmaması” ilkesinden yola çıkılarak düzeltme yoluna gidilmektedir. Hatalar mükellef veya idare açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır ve bu sonuçlara göre farklı işlemler uygulanmaktadır. Örnek vermek gerekirse, hata idarenin lehine ise, mükelleften fazla tahsil edilen veya sebepsiz alınarak tahakkuk ettirilen verginin reddi

ve iadesi gerekirse terkinin yapılır. Hata mükellef lehine bir sonuç doğurmuş ise, az alınan veya hiç alınmayan verginin tarhi ve tahakkuku yapılır (Biniş, 2012, s. 126).

Mükellef ve vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıklarda çözümü barışçı yollarda sağlama ve birbirleri arasındaki güven duygusunu zedelememeleri önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Eğer vergi hataları bu çerçevede çözülürse uyuşmazlık vergi idaresine iş yükü yüklemeyen ve dava maliyetleri olmadan çözümlenmiş olacaktır (Yoruldu, 2020, s. 260).

1.3.2.2. Pişmanlık ve İslah

1.3.2.2.1. Pişmanlık ve İslah Tanımı

Sözlük anlamı olarak pişmanlık, yapılan iş veya davranışın sonucunu görerek hayıflanma, üzüntü duymaktır. İslah ise, düzeltme, iyileştirme ve daha bir konuma getirme anlamına gelmektedir.

Vergi mükellefleri işlemiş oldukları suçlardan ve ziyaa sonucu ortaya çıkan suçlardan belirli şartlar altında kurtulabilmektedirler (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2002, s. 221). Pişmanlık ve ıslah kurumu ile hem kayba uğrayan vergi en kısa sürede tahsil imkanı elde etmekte hem de ileri de vergi uyuşmazlığının çıkabilmesi sebebiyle idare aşamasında önlenmiş olacaktır (Kırbaş, 2006, s. 170). Bunun sonucunda mükellef ağır vergi cezalarından kurtulmuş olacaktır.

Pişmanlık ve ıslah kurumu yükümlüleri yapılan kanunların sert hükümleri karşısından savunmasız ve yardımsız bırakmamak, hoşgörü ile yönetime yakınlaştırmak ve vergi algısını artırmayı amaçlamaktadır (Arslan, 2012, s. 310).

1.3.2.2.2. Pişmanlık ve İslah Kapsamı

Vergi Usul Kanununa göre pişmanlık ve ıslah uygulaması sadece beyana dayalı vergiler için geçerlidir. Pişmanlık ve ıslah kurumu beyana dayalı olan şu vergiler için uygulanabilir.

Gelir Vergisi (GV)

Kurumlar Vergisi (KV)

Katma Değer Vergisi (KDV)

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (VİV)

Öte yandan kanun maddesinde yer alan belirtilen hüküm gereği Emlak Vergisi'nde pişmanlık ve ıslah kurumu uygulanması mümkün değildir. Pişmanlık ve ıslah kurumu, tapu harçları ve gümrük vergilerinde uygulanmamaktadır(Öner, 2014, s. 158). Genel ve özel usulsüzlük cezaları dışında kalan diğer tüm cezalar pişmanlık ve ıslah kurumu ile kaldırılmaktadır(Önen,2017, s. 264). Dolayısıyla beyana dayanmayan vergilerde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak söz konusu değildir.

1.3.2.2.3. Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanma Şartları

Pişmanlıktan yararlanmak için pişmanlık dilekçesi ile bildirilmesi zorunludur. VUK'un 371'inci maddesinde mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanabilmeleri için bazı şartlar aranmaktadır. Bunlar:

1. Mükellefin durumu haber vermesinden önce sözlü veya yazılı (dilekçe veya tutanakla belgelendirmek kaydıyla) bir kişi tarafından ihbar edilmemiş olmak.

2. Mükellefin haber verme dilekçesinden önce mükellef ile ilgili vergi incelemesine başlanılmamış, kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiilin tespit edilmiş olmamalıdır.

3. Vergi beyannamelerinin hiç verilememiş olması nedeniyle mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde verilmelidir.

4. Mükellefin vermiş olduğu beyannamelerde eksik veya yanlışlık olması durumunda mükellefe haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içinde var olan eksiklikler düzeltilmesi

5. Ödenecek olan vergilerin ve süresinden ödenmeyen vergilerin 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde yer alan gecikme zammı oranı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi

Bu madde hükümleri istisna olarak emlak vergisinde uygulanmaz.

1.3.2.2.4. Pişmanlık ve Islah Kurumu Sonuçları

Mükellefin belirlenen şartları yerine getirmesiyle kendisine vergi zıyaı cezası kesilmez. Gecikme faizi hesaplanmaz. Kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirakten dolayı ceza mahkemelerinde dava açılmaz. Mükellefin sadece yapması gereken pişmanlık zammını yani vergi aslını faizi ile ödeyerek ödevini yerine getirmektir(VUK, 1961, m. 359/3). Bu itibarla yükümlü pişmanlık ve ıslah kurumu ile hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulmaktadır.

1.3.2.3. Cezalarda İndirim

1.3.2.3.1. Cezalarda İndirim Tanımı

Vergi mükellefleri bazen yanlışlıkla bazen de bilgisizlikler yüzünden vergi zıyaı suçu işleyebilmektedirler. Bu durumdaki mükelleflere daha hafif vergi cezası kesilmesini sağlamak amacıyla cezalarda indirim kurumunu kanalize ederek, sonralardan oluşabilecek vergi uyuşmazlıkların en başından çözümlenmesi için bu kurum oluşturulmuştur.

Cezalarda indirim kurumunun vergi hukukumuzda getirilişin en önemli sebebi, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek davaya konu olmamasını sağlamaktır. İdare de bu sebeple kişilerden alacağı cezanın önemli bir kısmının tahsilinde vazgeçmektedir. Bu nedenle vergi veya cezanın herhangi birinin dava konusu olması halinde, mükellefler indirimden yararlanamazlar(Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, 2013, s. 154).

1.3.2.3.2. Cezalarda İndirim Kapsamı

Cezalarda İndirim kurumunun kapsamı geniş tutulmuştur buradaki amaç bu kurumdan yararlanmayı teşvik etmektir(Şenyüz, 2005, s. 173). Cezalarda indirim kapsamını üç alt başlıkta ele almak mümkündür.

1. *Verginin Türü bakımından:* Vergi türü bakımından cezalarda indirim yoluna başvurmak için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Kendilerine mali nitelikli ceza kesilmiş kişiler, Vergi usul kanununun kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalarda indirim yoluna başvurabilmektedirler. Gümrük idaresi tarafından alınan gümrük vergileri VUK kapsamına girmediğinden, söz konusu olan bu vergilerde cezalarda indirim yoluna gidilmesi mümkün değildir.

2. *Cezanın türü bakımından:*VUK'un 376'ncı maddesine göre indirim kapsamında olan vergi cezaları, vergi zıyaı, özel ve genel usulsüzlük gibi suçlara verilen cezalardır. Başka bir deyişle, cezalarda indirim sadece mali nitelikte olan cezalar için geçerlidir. Bu nedenle hürriyeti bağlayıcı cezalar ceza indirimi kapsamı dışındadır(Karakoç,2015, s. 53).

3. *Tarhiyat türü bakımından:* Cezalarda indirim, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere ait cezalara uygulandığı Vergi usul kanununun 376'ncı maddesinde belirtilmektedir.

1.3.2.3.3. Cezalarda İndirim Miktarı

Cezalarda yapılacak olan indirimin oranı kesilecek olan cezanın türüne göre değişmektedir. Bu oranlar şunlardır:

- Vergi ziyayı suçunun işlenmesi durumunda cezanın ilk defasında yarısı, ilerleyen süreçlerde kesilebilecek olan cezanın üçte biri,
- Usulsüzlük suçunda verilecek olan cezanın üçte biri,
- Özel usulsüzlük suçunda kesilecek olan cezanın üçte biri uygulanır.

Cezalarda indirim müessesinde mükellef, gecikme faizini ve indirim aldıktan sonraki cezayı vadesinde ödemez ise cezada indiriminden yararlanamayacaktır. Bu durumda vergi aslını, gecikme faizini ve indirilmemiş ceza tutarının hepsini ödemek zorunda kalacaktır(Şenyüz,2005, s. 174).

1.3.2.3.4. Cezalarda İndirimden Yararlanma Şartları:

Cezalarda indirim kurumu sadece cezalara yönelik sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle cezalarda indirimden yararlanmak için tebliğ edilen cezaya karşı dava açılmaması, vergi cezası için indirim talebinde bulunması ve zamanında ödemesi gerekmektedir.

1. Dava Yoluna Gidilmemesi:

Cezalarda indirim kurumunun getiriliş nedeni gereği dava yoluna gidilmemesi temel şart olmuştur. Bu konudaki düzenleme aynen, Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını otuz gün içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz(VUK, 1961, m.376/II) şeklindedir. Ancak, yapılan tebliğ nedeniyle dava açılmasına rağmen, otuz günlük sürenin dolmadan ve mahkeme karar vermeden önce vergi davasından vazgeçilirse mükellef cezalarda indirimden yararlanabilir.

2. Cezalarda İndirim İçin Başvuru Yapılması:

Cezalarda indirimden yararlanmak isteyen kişinin yerine getirmesi gereken ikinci şart ise, ihbarnamenin kendisine tebliğ edilen kişi dava yoluna gitmeyerek, otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurmalıdır. Ancak, vergi aslını süresinde ödeyen mükellef için kanun tarafından bir esneklik getirilmiş herhangi bir başvuru yapılmadan da talepte bulunabilmesi kabul edilmiştir(Mutluer ve Kuzeyli, 2019, s. 190).

3. Cezanın Süresi İçinde Ödenmesi:

Cezalarda indirimden yararlanmak için gereken üçüncü şart ise, vergi aslı ve indirimden arta kalan ceza tutarlarını vadesinde veya AATUHK'a göre belirtilen türden teminat göstererek, vadesi bitmesinden başlayarak üç ay içinde ödenmesi gerekir. Eğer mükellef bildirim yapıp ödemez ise cezalarda indirim yolundan faydalanamayacaktır(Karakoç, 2016, s. 206).

1.3.2.3.5. Cezalarda İndirimin Sonuçları

Cezalarda indirim kurumunu vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından olumlu veya olumsuz sonuçları bulunmaktadır. Vergi yükümlüsü cezalarda indirim müessesinden yararlandığı takdirde dava yoluna başvuramaz. Böylece yargılama giderlerinden ve zaman kaybı açısından oluşabilecek zararı gidermiş olur. Vergi dairesi ise alacağına kısa sürede kavuşmuş olur.

Cezalarda indirim kurumuna iki şekilde yaklaşmak gerektiğinde iki farklı durum ortaya çıkabilmektedir. İlk durum açısından bakıldığında, kanun hükümlerince suç sayılan durumların işlenmesi ile mükellefi kazanmak amacıyla yapılan indirim hoşgörülü ve affedici görülmesi nedeniyle olumlu bir durum yaratırken, kanun hükümlerinin etkinliğini azaltmaya sebep olabileceği ileri sürülebilir. İkinci durum açısından bakıldığında, mükellef ve sorumlu ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın dava yoluna başvurmadan, hem yargı organının hem de yürütme organının iş yükünün azaltılması bakımından önemlidir. Ayrıca, indirim sonucu alınacak olan vergi veya cezanın bir an önce alınmasını sağlamak, ekonomik ve mali amaçlar açısından büyük önem taşımaktadır.

1.3.2.4. Uzlaşma

1.3.2.4.1. Uzlaşmanın Tanımı

Uzlaşma kavramı, bir konu üzerinde anlaşma sağlamak ya da birbirlerinden ödün vererek anlaşma sağlamak anlamına gelmektedir. Kısaca, idare ve yükümlü arasında geçen pazarlık sonucu anlaşma yapma olarak tanımlanmaktadır.

Vergi hukukumuzda kavram olarak uzlaşma, vergi mükellefi ile idare arasında oluşan bazı anlaşmazlıkların yargı yolu olmadan, karşılıklı olarak görüşme sağlanması durumunda uyuşmazlığın sona erdirilmesidir(Candan, 2001, s. 259).

Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede çözümlenmesini sağlayarak mükellefin tedirginliklerinin giderilmesini sağlamak, idarenin alacağını hızlı bir şekilde alması sağlamak ve dava konusu olmamasını sağlamak amacıyla 1963 yılında 205 sayılı kanunun 22'nci maddesi ile Vergi Usul Kanununa girmiştir. Alman hukukundan esinlenerek getirilen uzlaşma kurumu, genel olarak re'sen, ikmalen ve idarece yapılan vergi tarhiyatı sonrasında kesilen cezalar üzerinde kısmen veya tamamen anlaşmaya varıldığı görülmektedir(Mutluer, 1979, s. 227).

Yukarıdaki tanımlamaları alt başlıklar üzerinde açıklamak gerekirse uzlaşmanın şu özellikleri taşıdığı görülür.

1. Uzlaşma idarenin tarha yetkili olduğu vergiler için geçerlidir. Bu vergiler vergi, resim ve harç ile ilgilidir.
2. Kaçakçılık hariç, vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamındadır.
3. Kanunda belirtilen nedenler ile uzlaşma yapılabilir.
4. Uzlaşma sonucu komisyonlarda görüşülerek sonuca bağlanır.
5. Uzlaşmazlık olduğunda uzlaşma talebi ile kısmen veya tamamen anlaşma sağlanır.

Türkiye'de uzlaşma kurumu, yasal dayanağını, Vergi Usul Kanun'un Ek 1-1 ve 10. maddelerinden almaktadır. Yasada yer alan uzlaşma hükümlerinde sadeleştirme sağlamak amacıyla birçok madde kaldırılmış veya bazı maddelerde değişikliğe gidilmiştir.

1.3.2.4.2. Uzlaşma Nedenleri

Aşağıda yer alan nedenler ile vergi ziyana sebep olduğu iddia edilmesi ile uzlaşmaya başvurulabilir(VUK, 1961, Ek m.1).

1. Kanun hükümlerine yeteri kadar nüfuz edilememe
2. Vergi Usul Kanununun 369. maddesinde yanılma hali ile
3. VUK'un 116,117 ve 118'inci maddelerinde yazılı hata ve her türlü maddi hata olması
4. Anlaşmazlık olan olayda idarece ve yargı kararları arasında görüş farklılığının olması gibi nedenlerden dolayı uzlaşma talebinde bulunur.

Belirtmek gerekirse, yukarıda yer alan nedenlerden başka bir nedenler ile uzlaşma talebinde bulunamaz. Şu iki neden olması durumunda da uzlaşma talebinde bulunulamaz. Bunlar;

1. Özel veya genel usulsüzlük suçları ve kaçakçılık suçları işlenmesi durumu
2. Uzlaşma öncesi cezalarda indirim müessesinden yararlanılmış olması

1.3.2.4.3. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Vergi Usul Kanununda ek maddeler ile uzlaşmanın konusu, vergi idaresince yapılan vergi tarhı ve ceza işlemlerinden kaynaklanan anlaşmazlıkların taraflar arasında yapılan anlaşma ile sona erdirilmesidir. Uzlaşmanın kapsamına, re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere ilişkin kesilen vergi ziyayı cezaları girmektedir(VUK, 1961, Ek m.1). Bu tanımlanmalardan anlaşılacağı üzere, usulsüzlük cezaları ile hakimiyeti bağlayıcı cezalar ve kaçakçılık suçları uzlaşmanın kapsamına girmemektedir.

Uzlaşma kurumunun amacı, vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında anlaşma sağlayarak, barışçıl yollar ile uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasıdır. Bu yapısı ile uzlaşma, vergi idaresi ve vergi yükümlüsü arasındaki uyuşmazlığı kaldıran bir tür “idari sözleşme” olarak nitelendirilmektedir(Kaneti, 1987, s. 263).

Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Henüz tarhiyat yapılmadan başvurulacak olan yol tarhiyat öncesi, tarhin yapılması veya cezaların kesilmesinden sonra başvurulabilecek yol ise tarhiyat sonrası uzlaşma olarak tanımlanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi ile çözüm yolu bulmak isteyen yükümlüler, tarhin yapılmış olması nedeniyle tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar.

1.3.2.4.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra henüz vergi tarh edilmeden önce yapılan bir uzlaşma türüdür. Bu tür ile henüz incelenmesi aşamasında olan ve henüz incelemesi bitmemiş vergi ve cezalarda oluşabilecek anlaşmazlıkları gidermeyi amaçlamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili düzenlemeler, VUK Ek madde 11’de yer almıştır ancak tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili detaylı açıklamalar kanun koyucu tarafından çıkarılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde yer almaktadır.

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Konusu ve Kapsamı:

Tarhiyat öncesi uzlaşma VUK kapsamındaki mali yükümlülükler içindir. Bu nedenle mali yükümlülükler Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerince yerine getirilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergiler içinde değil aynı zamanda harç, resim gibi vergi benzeri durumlar içinde başvuru yapılabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamının belirlenmesinde en önemli nokta yapılan işlemin dayanağının vergi incelemesi olması gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındaki olan cezalar, genel ve özel usulsüzlük, vergi ziyaı kesilen cezalardır. Ayrıca temel olarak tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına vergi ziyaı cezaları girmektedir. Buna karşılık kaçakçılık suçu ile vergi ziyama sebep olduğu durumlarda yükümlünün uzlaşma talep etme hakkı yoktur.

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uygulama Süreci ve Sonuçları:

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğine göre, nezdinde vergi incelemesi yapılan kimse, inceleme sırasında, inceleme yapan elemana veya bağlı olduğu ekibe veya birim başkanlığına yazılı olarak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir. Uzlaşma talebinin yapılması ile inceleme tutanağının da yer alması sonucu ilgili makama yazılı başvuru olarak kabul edilir(Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği [TÖUY], t.y.,m.8). Öte yandan, mükellefin bilgisi dışında yapılan vergi incelemesi sırasında incelemeyi yapan eleman tarafından mükellef uzlaşmaya davet edilebilir. Bu durumda, uzlaşmanın yapılacağı yer, uzlaşmanın konusu ve tarihi mükellefe belirtilen tarihten en az on gün önce mükellefe tebliğ edilir(TÖUY, t.y.,m.11).

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının yapısı farklıdır. Merkezi inceleme elemanları ve grup başkanlıkları olduğu yerlerde oluşturulacak uzlaşma komisyonu, bir başkan ve üç merkezi elemandan oluşmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılır ise, üzerinde yapılan durumlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir şekilde ilgili makama şikayet edilemez. Uzlaşılan konuda olan vergide gecikme faizi uygulanır. Uzlaşma sağlandığı için mükellef cezalarda indirim müessesinden yararlanamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmaz ise, inceleme elemanı tarafından inceleme sırasındaki tutanak ile mükellefin uzlaşmaya varılmadığı durumu vergi dairesine bildirilir. Bu durumda vergi tarhının yapılması veya cezanın kesilmesinden sonra mükellef uzlaşma talep hakkı yok olacaktır.

1.3.2.4.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, mükellefe ait olan idari işlemin tarhiyatı yapıldıktan sonra uyuşmazlığın giderilebileceği idari bir yoldur. Diğer bir deyişle, vergi idaresinin kestiği vergi ziyai cezalarına karşı taraflarının dava yoluna başvurmadan çözüme varmalarıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşma, idarece vergi tarh edilip ceza kesildikten ve mükellefe tebliğ edildikten sonrası kuruma başvuru yapılmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunun kanunsal olarak adı “tarhiyat sonrası uzlaşma” değildir, kurum sadece uzlaşma olarak geçmektedir. Bu kurumunun adının uzlaşma değil de tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni, Vergi sistemimize 3239 sayılı Kanunun 33. maddesi ile “tarhiyat öncesi uzlaşma” adında diğer bir uzlaşma türü getirilmiş olması nedeniyle ve getirilen yeni türden farkının ortaya koyması açısından diğer kurumundan ayırt etmek amacıyla böyle bir adlandırma yapılmıştır.

1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma, re’senikmalen ve idare tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları ve 5.000 Türk lirasının üstünde olan özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. Bu nedenle, tarhiyat öncesi uzlaşmada da olduğu gibi kaçakçılık yoluyla vergi ziyayına sebebiyet verilen cezalar ve yanıltıcı belge kullanan mükelleflere kesilen vergi ziyai cezası tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamının dışında tutulmuştur(VUK, 1961, Ek m.1).

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma sürecinde alacaklı olan vergi idaresini temsil eden kuruluşlardır. Bu kuruluşlar vergi idaresinin irade açıklama yöntemidir. Yani, vergi idaresinin kullanmış olduğu temsilcidir.

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma konusu olan verginin genel bütçeye girmesine veya idareye ait olan vergilerin olmasına, bulunduğu kanun metni ve kurumun bulunduğu konumda vergi dairesinin olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Uzlaşma yönetmeliğinde defterdarlık komisyonu, vergi dairesi ve vergi dairesi başkanlığı komisyonları, vergi dairesi koordinasyon uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonlarının sayılarını ve hangi konularda işlem yapacağı kısaca yetkileri yönetmelikte ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir(Uzlaşma Yönetmeliği [UY],t.y., m.6).

Uzlaşma komisyonu, uzlaşma başvurusu yapılmasının ilk aşaması olan ve yönetmeliğin 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan ön inceleme sırasında idarenin kanunda yer alan yetkilerini kullanabilecek konumda yani temsilcisi değildir. Çünkü ön inceleme sırasında uzlaşma talebinin gerekli usullere uygun yapıp yapılmadığı ve komisyonun yetkisinin olup olmadığı tespit edilir. Tespit edilen uzlaşma başvurusunun kanunda yazılı olan usullere uygun olmaması durumunda başvuru talebinin iptali sağlanabilir aynı zamanda dava konusu olabilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulması için yönetmelikte mükellefin bizzat kendisi veya muhatabının başvurusu ve yazılı bir şekilde ilgili komisyona başvurması gerekmektedir(Şenyüz, Gerçek ve Yüce, 2016, s. 261).Çünkü uzlaşma komisyonlarının kendi iradelerini kullanarak vergi yükümlüsünü uzlaşmaya davet etme hakkı bulunmamaktadır.

Uzlaşma talebinde bulunma süresi, vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğinden itibaren otuz gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Mükellef tarafından uzlaşma talebi taahhütlü posta yoluyla yapıldığı gibi son yıllarda gelişim gösteren interaktif vergi dairesi yoluyla da yapılabilmektedir. Uzlaşma talebi kabul edildikten sonra mükellefe uzlaşmanın konusunu, yerini ve zamanını belirten bir uzlaşma davetiyesi yazılı olarak tebliğ edilir ve bu davetiye ile uzlaşma görüşmeleri başlamış olur. Mükellefin kendisi veya sorumlusu gönderilen davetiyeye uymak zorundadır.

3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Uzlaşma yönetmeliği çerçevesinde uzlaşma görüşmeleri uzlaşmanın temin edilememesi, uzlaşmanın gerçekleşmesi veya gerçekleşmemesi gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi ile ilgili komisyon tarafından üçer nüsha uzlaşma tutanağı hazırlanır ve imzalar atıldıktan sonra nüshanın bir tanesi mükellefe verilir. Eğer yapılan uzlaşma, mükellefin bulunduğu vergi dairesinin komisyonundan başka bir vergi dairesinin komisyonu tarafından uzlaşma yapılmış ise, nüshanın bir tanesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir(UY,t.y., m.10).

Uzlaşmanın sağlanması halinde tutanakta belirtilen vergi veya vergi farkının aynı zamanda vergi ziyayı cezasının %75'inin kanuni sürede ödenmesi halinde geri kalan vergi ziyayı cezasından indirim yapılır(VUK, 1961, Ek m.9, m.376)

Mükellef uzlaşma talep dilekçesini göndermiş ancak komisyona girmemiş veya girdiği halde hazırlanan tutanağı imzalamaması durumunda uzlaşma yapılamamış demek olup tutanağın bir tanesi mükellefe verilir. Eğer farklı bir komisyon tarafından tutanak hazırlanmış ve uzlaşma temin edilememiş ise tutanağın bir nüshası komisyonda kalır, geriye kalan iki nüsha ise mükellefin bulunduğu vergi dairesine gönderilir(UY, t.y.,m.10).

Uzlaşmanın sağlanamaması durumu ise mükellefin komisyon tarafından verilen teklifi kabul etmemiş demektir. Yine, komisyon tarafından uzlaşmanın sağlanmadığını belirten üç nüsha tutanak hazırlanır bir nüshası da mükellefe verilir. Eğer mükellefe verilecek olan nüsha yükümlü tarafından alınmaz ise nüshanın bir tanesi komisyonda kalır diğer iki nüsha vergi dairesinin hesap işlerine gönderilir(UY,t.y.,m.10).

1.3.2.4.6. Uzlaşmanın Sonuçları

Mükellef açısından sonuçları şu şekildedir;

- Mükellef dava sürecindeki harcayabileceği masraflardan kurtulmuş olacaktır.
 - Uzlaşma yapılması sonucunda ödenecek olan vergi ve cezadaki tutarla azalacaktır.
 - Uzlaşma ile birlikte mükellef nezdinde davaların belirsizliğinden ve zaman açısından kayıp önlenmiş olacaktır.
 - Mükellefin üzerindeki psikolojik olarak oluşan borç ödeme baskısını azaltarak olumlu bir etki bırakacaktır.
 - Vergi İdaresi açısından sonuçları şu şekildedir;
 - Vergi idaresi dava aşamasındaki masraflardan kurtulmuş olacaktır.
 - Uzlaşma sağlandığında asıl alınması gereken vergi ve cezadan daha az alınması kötü bir durum yaratırken, alacağın erken bir şekilde alınması yönünden olumlu olacaktır.
 - Vergi alacağı, vergi kaybına sebebiyet vermeden tahsili sağlanmış olacaktır.
 - Vergi idaresi dava dosyaları ile uğraşmayacak ve kendi işine yoğunlaşacaktır.
- Mükellef ve vergi idaresi arasında herhangi bir sorun çıkması engellenmiş olacaktır.

BÖLÜM 2: İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ

2.1.İZAHA DAVET KAVRAMI VE İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN AMACI

2.1.1. İzaha Davet Kavramı

Yasama organlarının yatırım ortamlarına yönelik iyileştirmeleri planladığı bir konjektür mevcuttur. Vergilerin etkin ve hızlı bir şekilde tahsilinin sağlanması vergi dairesinin amaçlarındandır. Belirtilmekte olan izaha davet edilmiş olan mükelleflere yönelik indirimlerin sağlandığı vergi zararına yol açmış ve cezanın ödenmesi noktasında imkanlar sağlanmaktadır. Kanun koyucu tarafından bu imkanın sağlanmasının altında farklı nedenler yatabilir. Mükelleflerde yersiz bir şekilde vergilerin incelenmesi ile muhatap olması söz konusu olabilmektedir. Bu durum daha ağır yaptırımların oluşmasında önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Vergi idaresi bu süreç içerisinde boş yere emek sarfetmek şeklinde bir olumsuz tablonun ortaya çıkmasına engel olunması amacı ortaya çıkmaktadır (Yılmaz ve Biyan,2017, s. 27-28).

İzaha davet süreci belirli aşamalardan geçmektedir. Bu süreç, vergi idaresi tarafından belirlenen mükelleflere yönelik vergi incelenmesine başlamadan veya takdir komisyonuna mükelleflerin sevk etmeden önce yapmış olduğu incelemeleri içermektedir. Süreç içerisinde ön tespit söz konusudur. Belirlenmiş olan ön tespit doğrultusunda mükellef izaha davet edilmesi süreci başlar. Süreç izaha davet müessesesi tarafından mükellefe yönelik,

- Söz hakkı tanınması,
- Kendini İfade etme hakkı,
- Açıklama hakkı,

Şeklinde haklar tanınması ile devam eder. Verilen haklar doğrultusunda takdir komisyonu tarafından ara basamak olarak nitelendirilen süreç işlemeye devam eder. İzaha davet müessesesi, mükelleflerin izahta bulunmasının veya bulunmamasının sonucu doğrultusunda şekillenmektedir. İzaha davet müessesesi mükelleflere yönelik Vergi Usul Kanu'nun370. Maddesi çerçevesinde düzenlenmiş olan koşullarda indirimli bir şekilde vergi zıyaı cezasının ödenmesi olanağını sağlamaktadır. İzah kelimesi Arapça kökenli bir kelimedir. Ayrıca izaha davet konusu açıklamaya yönelik çağrı

yapılması anlamını taşımaktadır. Açıklama kelimesi kanun koyucu tarafından kullanılmak istenmemiştir. Kullanılmak istenmemesinin başlıca nedeni açıklama kelimesinin emredici bir yapısının olmasından kaynaklanmaktadır. Fakat izah kelimesi emredici tınısı daha düşük olduğundan tercihi söz konusu olmuştur. İzahın davet olarak tanımlanması, vergi sisteminde yeni bir müessese olarak girmesine ve kanun içerisinde yer almasına yönelik şartları sağlamasına yönelik sistematik açığı oluşturmuştur (Ceyhan ve Turan,2019, s. 30-49).

2.1.2. İzaha Davet Müessesesinin Tanımı

İzaha davet müessesesi vergi idaresi tarafından mükelleflerin görev ve yükümlülüklerini yerine getirmesi şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca kanunlar tarafından sağlanmış olan kurum veya kuruluşlardan toplanmış olan bilgilerinde denetimlerinin gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilebilir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılarak tespit edilmesi şeklinde amacı ortaya çıkmaktadır. İzaha davet müessesesi denetim işlemlerini gerçekleştirirken inceleme faaliyetlerini de sağlamaktadır. Sağlamış olduğu bu imkanlar süreci belirli seviyede uzatmakta olmasına karşın vergilerin uyum maliyetinde olumlu bir tablonun ortaya çıkmasını sağlamaktadır (Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018, s. 561-592).

2.1.3. İzaha Davet Müessesesinin Amacı

İzaha Davet Müessesesinin, 6728 sayılı kanun gereği getirildiği ve 482 Sıra No.lu Tebliğden de anlaşılacağı üzere sürekli olarak getirilen izaha davet müessesesinin yatırım ortamını iyileştireceği ve katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ancak müessese yatırım ortamına dolaylı olarak katkı sağlamaktadır. Bu dolaylı katkı yapılan masrafların en aza indirilmesidir. 482 Sıra No.lu Tebliği ve doktrinde yer alan bazı görüşleri dikkate alarak İzaha davet müessesesinin amacı, ziyaa uğrayan verginin en kısa zamanda ve emek ile tahsilini sağlamak, vergi idaresinin çalışmalarını daha etkin yapabilmesi ve fazla iş yükünü azaltmak, çeşitli nedenlerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkları azaltmak, idareyi yoracak olan önemsiz incelemelerden ve takdir işlemlerinden kurtarmak, verginin hızlı tahsil edilmesi ile ülke ekonomisine katkı sağlamak, müessesenin katkısıyla mükellefi ağır müeyyidelerden korumak ve ödeme konusunda uyumunu arttırmak, idari ve yargı aşamasındaki oluşabilecek davaları

azaltmak, müessese ile güven ortamı sağlanarak beyan esaslı yöntem ile verginin niteliğini görmeyi kolaylaştırmaktır (Hepaksaz ve Avcı,2018, s. 759-772).

İzaha Davet müessesesi amacına ulaşması için yayımlanan tebliğ gereğince ve iyi bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu uygulama sonucu müessese amacına ulaşmış ve faydası görülmüş olacaktır. Müessesenin bizce en önemli faydası kayıt dışı ekonomiyi azaltarak mükellefin uyumunu sağlamaktır. 482 Sıra No.lu Tebliğ'de yer alan mevzuların ve özellikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı ile kaçakçılık suçunun işlenmesi vb. suçların idarece ispatının yapılması oldukça zordur. Tebliğ'de yer alan konuların izaha davet ile kayıt altına alınması görüşümüzü desteklemektedir. Sayılan amaçların yanı sıra İzaha Davet Müessesesinin bazı olumsuz yanları da bulunmaktadır. Vergi ödeme noktasından sağduyulu olan mükelleflerin idareye yönelik güvensizlik oluşması, gönüllü olarak ödemenin azalması, mükellefin yapılan müeyyideler nedeniyle daha fazla vergi ziyayı suçu işlenmesi gibi sonuçlar ortaya çıkabilmektedir (Bozdoğan ve Çataloluk,2018, s. 42-56).

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 kiralanması 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 faaliyeti olmaksızın elde edilen menfaat ve kazançlar gelir sayılmamaktadır. Buna örnek olarak, miras mahiyetinde elde edilen değerler verilebilir (Doğan ve Kabayel,2018, s. 58-66).

2.2. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN KONUSU VE KAPSAMI

2.2.1. İzaha Davet Müessesesinin Konusu

İzaha davet müessesesinin uygulanmasına ilişkin konuların tespitini yapma yetkisi VUK'un 370'inci maddesine dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı kanun maddesinin vermiş olduğu yetkiyi kullanarak izaha davet müessesesinin uygulanması ve konusunun anlaşılması için düzenlemeler yapmış, tebliğler yayınlamıştır. (Altundiş,2007, s. 168-179).

Davet yazısı farklı bir boyutta olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu çerçevesinde 7194 sayılı kanun doğrultusunda izaha davet müessesesinde yapılmış olan değişiklikler öncesinde belirli tespitlerde bulunmaktadır. Mükellefin yanıltıcı veya sahte belge kullanması vergi kaybına sebebiyet vermektedir. Bu durumun mükelleflere yönelik ön tespit yapılması ile ilerlemesi söz konusudur. Yapılmış olan ön tespitler çerçevesinde ilgili olan kişilere yönelik değişiklik söz konusu değilse izaha davet yazısı gönderilmektedir. Fakat değişiklik gerekmesi veya değişiklik yapılması sonrasında daha önce izaha davet yazısının gönderilmesi nedeniyle tekrardan gönderilmeyip yazı yerine ön tespit yazısı mükellefe gönderilmektedir. Olası izaha yönelik davet oluşturulması sahte belgenin yokluğu doğrultusunda gerçekleşir. Fakat sahte belgenin oluşması veya tespiti sonrasında herhangi bir izaha gerek kalmayacaktır. Sahte belgenin tespiti ile birlikte ön tespit yazısı tebliğine yönelik sonuçlar ile mükellef muhatab olacaktır (Rençber,2018, s. 136-149).

2.2.2.2. İzaha Davet Müessesesinin Kapsamı

Konuların izaha davet kapsamı içerisinde yer alıp almadığına yönelik karar ve mükelleflerin izaha davet edilmesinde hangi durumların geçerli olduğu bakanlık tarafından belirlenmektedir. Fakat bu durum tamamen bakanlık yetkisinde değildir. İzaha davet müessesesi kapsamında,

- Beyana yönelik vergiler,
- Harçlar,
- Vergi ziyayı ihtimali

şeklinde olan durumlardır. Bakanlık tarafından çıkarılmış olan 482 Sıra No.lu Tebliğ çerçevesinde belirli konular belirtilmiştir. Belirtilmiş olan bu konular,

- Kurumlar vergisi,
- Gelir vergisi,
- Katma değer vergisi,
- Harçlar

şeklinde sıralanmaktadır. Ayrıca, belirtilen kapsamlar dışında kalmış olan mükellef, verginin ziyaa uğramış olduğuna yönelik belirli emareleri tespit etmiş olması durumunda bile izaha daveti söz konusu olmayacaktır (Çiçek ve Güneş,2019, s. 12-29).

2.3. İZAHA DAVET MÜESSESESİ HUKUKİ NİTELİĞİ VE HUKUKİ DÜZENLEMELER

2.3.1. İzaha Davet Müessesesinin Hukuki Niteliği

İzaha davet müessesesi yeni bir müessese olmasından dolayı hukuki niteliği de önem arz etmektedir. Özellikle vergi dairesinin gerek mükellefler açısından gerek izaha davet açısından gerekli izahın yapılması gerekmektedir. Yargı yollarının belirlenebilir olduğu izahın hukuki niteliği çerçevesinde önemlidir. Bu önemlilik durumu mükelleflerin izleyecekleri yolun itiraz veya yargı yolu şeklinde belirlenmesi açısından gereklidir. Bu gerekliliğin vergi idaresinde izaha davetin daha doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi veya uygulamaya koyulması bakımından geçerlidir. Bu sebeple, izaha davet müessesinin hukuki niteliğinin saptanması için vergi hukukumuzda yer alan diğer idari çözüm yolları ile karşılaştırılması, benzerlikleri ve farklılıkları yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. Karşılaştırmalar sonucunda müessese tam olarak uyuşmazlık yöntemi olarak değerlendirilmemekte sadece uyuşmazlık çözme noktasında yardımcı bir araç olduğu ifade edilmektedir.

2.3.2. İzaha Davet Müessesesinin Hukuki Düzenlemeleri

İzaha davet müessesesi Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu ile ihdas edilmiş ve çeşitli tebliğler ile uygulamaya konulmuştur. Müessese ile ilgili ilk tebliğ olan 482 Sıra No.lu tebliğ müessesenin amacına yönelik detaylı açıklamalarda bulunmuş ancak 519 Sıra No.lu tebliğde açıklamalarda bulunulmamıştır.

İzaha davet müessesesinin uygulanmasında yetkili olan iki önemli idari kuruluş Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonudur. İdari bir kuruluş olan Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un 370'inci maddesi ile kendisine verilen yetkiye dayanarak, izaha davet müessesesinin uygulanmasını sağlamak amacıyla kendi bakanlık bünyesinde Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunu oluşturmuş ve uygulama açısından yetki vermiştir. (Altundiş,2007, s. 168-172).

2.4. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN SÜRECİ

2.4.1. Ön Tespit ve Şartları

Tebliğ ile kanun arasında ön tespiti nitelendirmekte olan kelimeler söz konusudur. Tebliğ sırasında ön tespitin kesinlik arz etmesi gerekmektedir. Bu kesinlik için doğru kavramlarla nitelendirilmesi daha doğru olacaktır. Hukuki güvenlik unsurlarının mükellefleri izaha davet müessesesi karşısında pekiştigiğine rastlamak mümkündür. Hukuki belirginlik ilkesinin açık ve anlaşılır olması gerektiği gerçeği ön plana çıkmaktadır. Bu yüzden mevzuata yönelik kullanılacak kelimelerde yeknesak şekli ile düzenlenmesinin hukuki güvenlik ilkesine daha fazla katkı yapacağı mutlakır. Yetkili kılınan kişiler tarafından elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin intikal ettirilmesi neticesinde ön tespiti yapacak yetkili mercii Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonudur. 519 sıra nolu tebliğ çerçevesinde yapılacak olan açıklamalar,

- Sonuçların farklılık arz etmesi,
- Sahte belge kullanımının ortaya çıkması,
- Muhteviyatı ile yanıltıcı belgelerin olması

çerçevesinde oluşacağına dair olacaktır. Sahte belgelerin varlığı ve ön tespit açıklamaları bu başlık altında net bir şekilde incelenebilir veya kavranması sağlanabilir (Altundiş,2007, s. 172-179).

Yukarıda belirtilen ön tespitlere ilişkin verilen tanım sahte veya yanıltıcı belge çerçevesinde ifade edilmektedir. Öncelikli olarak bazı şartların sağlanması ile birlikte ön tespitin mükelleflere yönelik tebliğ edilecek öz tespit yazısının konusu oluşturulabilmektedir. Fakat yanıltıcı veya sahte belgenin bedelinin belirlenmiş olan takvim yılında 100.000 lirayı geçmemesi gerekmektedir. Olası geçme durumunda bile geçen tutarın maksimum 100.000 liranın %5'i kadar olabilir. 519 Sıra No'lu Tebliğ'in 6.1.1'inci maddesi ve devamında bahsi geçen şartlarda yer alan tutarların hesaplanmasına ilişkin birtakım özellikli hususlara örnekler eşliğinde yer verildiği görülmektedir. Bu örnekler aşağıda ki şekilde özetlenebilir.

- İlgili tutarların belirlenmesi esnasında ön tespit itibari ile o yıl geçerli olan hesaplamaların tutarları kapsamında kabul edilir,
- Şartların her zaman her bir yıl için ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir.

- Olası farklı yıllara ait bulgular olsa da hesaplamaların yapıldığı yıl dikkat alınmalıdır.

- KDV mükellefi olmayan mükellefler bakımından toplam mal ve hizmet alışları belirlenirken hesap özetinde yer alan “Dönem İçinde Satın Alınan Emtia” ve “Giderler” satırlarının toplam tutarı esas alınacaktır.

- Katma değer vergisi mükellefleri bakımından toplam mal ve hizmet alışları belirlenirken öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV’ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınacaktır.

2.4.2. İzaha Davet Yazısı ve İzah Süresi

İzaha davet müessesesinin uygulanması için gerekli koşulların sonuncusu, izaha davetin kapsamına göre değişiklik göstermekle birlikte, izaha davet yazısı veya ön tespit yazısıdır. 519 Sıra No’lu Tebliğ’in 5.2 ve 6.2’nci maddeleri uyarınca her iki yazı da VUK hükümleri uyarınca tebliğ edilecektir. Keza bu şekilde bir belirleme yapılmıyaydı dahi söz konusu yazıların tebliğinin VUK’un 93’üncü ve devamındaki maddeler doğrultusunda yapılması gerektiği izahattan varestedir. Yazı içeriklerinde oluşması muhtemel farklardan dolayı iki yazıya yönelik ilişkilerde gerekli açıklamalara yönelik ayrıntılara yer verilmesi doğru olacaktır. İlk olarak vergi ziyasına ilişkin oluşan şüphe nedeni ile mükelleflere yönelik ön tespit gerçekleştirilmektedir. İzah değerlendirme komisyonu gerekli açıklamalara yer verme işlemini gerçekleştirir. Sonrasında ise izaha davet yazısı tebliğ edilir. Yazının mükellefe yönelik izahatta bulunulması için izaha davet belgesinin iletilmesi gerekmektedir. 519 Sıra No’lu Tebliğ’in 5.2’nci maddesi uyarınca izaha davet yazısında özetle aşağıdaki belirtilenler sıralanmalıdır.

- Tebliğ sonrasında mükellefin izahatta bulunabilmesi için 30 günlük süresi bulunmaktadır,

- Yapılacak olan izah sonrasında, verginin ziyaa uğrayıp uğramadığına yönelik kanaat getirilecektir,

- Yapılacak olan kanaat sonrasında mükellefin takdir komisyonu tarafından sevk edilmeyeceğine rastlanacaktır,

- Verilen izahın komisyon tarafından yeterli bulunması oldukça önemlidir, yeterli bulunmaması durumunda ziyaa uğradığı tespit edilir,

- Yapılan tespit ile birlikte vergi tutarı ile doğrusal boyutta benzer olması gerekmekte,

- VUK'un 370'inci maddesinin a) fıkrasının 2'nci bendinde yer alan şartları gerçekleştirilmesiyle vergi zıya cezasının %20 oranında kesileceği,

- Beyanname verme yükümlülüğü yerine getirilmediği takdirde mükellefin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edileceği;

- Mükellefin izahı için VUK kapsamındaki her türlü delili kullanabileceği;

- İzaha davet sonucu mükellefin yararlanabileceği veya yararlanamayacağı idari çözüm yolları hususlarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Mükellefe gönderilen izaha davet yazısı üzerine izahta bulunma süresi tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür. Mükellefe tebliğ edilen yazı VUK'un 93. maddesi uyarınca yapılır. Bu nedenle mükellef tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre bitmeden izahta bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde mükellefin izah hakkı ortadan kalkar.

İzaha davet yazısı tebliğ edilen mükellef yazılı veya sözlü olarak izahta bulunması gerekmektedir. Tebliğ edilen yazının süresi içinde izahının yapılması müessesenin etkinliği açısından önemlidir. Yazılı olarak izahta bulunan mükellef, yazıyı yetkili merciye elden teslim etmiş ise, verildiği tarihte izahta bulunmuş sayılır. Yazılı izahın acele posta ile veya taahhütlü olarak gönderilmişse zarfın üzerine yazılan damga tarihi, eğer yazılı izah kayıtsız posta veya şahsi dağıtım şirketleri yoluyla gönderilmişse, yetkili merciin kayıtlarına girildiği tarih, izahın yapıldığı tarih olarak belirtilir. Sözlü izah yapıldığında ise, mükellefin sözlü olarak yapmış olduğu izah bir tutanağa geçirilerek komisyon ve izahı yapan mükellef tarafından imzalanması durumunda izahın tarihi tutanağın düzenlenip imzalandığı tarih olarak esas alınır. Verilen süre içerisinde izahın yapılması ile birlikte izah değerlendirme komisyonunca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek, değerlendirme sonucu yazı ile tebliğ edilir(Öztürk, 2018, s. 74).

2.4.3. İzaha Davet Komisyonu

Gelir daire başkanlığının temel hedefi vergilerin tahsil edilmesidir. Gelir İdaresi Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görevini icra etmektedir. Vergilerin incelenmesi sırasında etkin rol oynamak için kuruluş ise Vergi Denetim kurulu başkanlığıdır. Hedeflerinden bir diğeri ise vergilerin doğru şekilde ödenmesi açısından incelemeye yetki bulundurmasıdır. Belirtilen başkanlık direkt olarak bakanlığa bağlıdır. Belirtilen başkanlıklar kurulmuş olan komisyonlara yönelik izaha davete ilişkin şekilde görevini icra etmektedir. Bu görevlerde değerlendirmelerde bulunurlar. Ayrıca bu görevleri sırasında bağımsız hareket edemeyecekleri net bir şekilde bilinmektedir (Yücesoy,2018, s. 151-159).

Bu yüzden izah değerlendirme komisyonu vergi denetim başkanlığı bünyesinde işlemlerini gerçekleştirir. Komisyon içerisinde mükelleflere yönelik izahın yorumlanma şekli oldukça önemlidir. Olayların gerçekliğinin ne olduğu sorusuna odaklanır ve tamamen bir vergi incelenmesi gerçekleştirilir. Kurulmuş olan izah değerlendirme komisyonu gelir idaresi başkanlığı bünyesinde mükellefin izahının yorumlanma şekline yönelik tahsil odaklı çalışmalar söz konusudur. İlgili kanun hükmünde veya 519 Sıra No'lu Tebliğ'de hangi mükellefin veya konuların hangi başkanlık nezdinde kurulan komisyona tabi olduğuna dair bir düzenleme getirilmemiştir. Bu durumun Anayasanın kanun önünde eşitlik ilkesini düzenleyen 10'uncu maddesine aykırılık teşkil ettiği tartışmaya elverişlidir. Zira aynı durumda iki mükellefin izahlarının değerlendiriliş şekli hangi başkanlık nezdinde kurulan komisyonda değerlendirileceğine göre birbirinden farklılık gösterme riskini taşımaktadır. Kanımızca, komisyonların başkanlıklar özelinde kurulması yerine her iki başkanlıktan kişileri kapsayan bir biçimde karma yapılı olması mükellefler bakımından daha objektif bir değerlendirilme imkânı yaratacaktır. Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunun yetkisini iki farklı açıdan ele almamız gerekmektedir. Bunlar, yetkili kişilerin komisyona bilgi, bulgu, veri intikal ettirme konusundaki yetkileri ve komisyonun mükellefi izaha davet etme - veya ön tespit yazısı gönderme - yetkisidir (Yücesoy,2018, s. 160-184).

İntikal edilmesi durumda, intikale neden olan durumlara yönelik bilgi akışı sağlanmalıdır. Fakat unutulmaması gerekir ki hali hazırda kullanılan düzenlemelerin intikal ettirme hususuna dayanmaktadır. Yapılacak olan intikal ettirmeye yetkili kişinin direkt olarak insiyatifinde olmaktadır. Çalışma içerisinde belirtildiği gibi insiyatif

gözlemi de dikkat çekmektedir. İntikal ettirme durumlarında veri veya bulguya yönelik kavram açıklaması yapılması zorunlu değildir. Açıklama yapılmayarak izah değerlendirme ve ön tespit komisyonu gerekli durumlarda bilgi akışı talep edebilmektedir. Bu durum iletilmesi zorunlu olmayan kişilerin bilgilerine yönelik akıştan dolayı ortaya çıkmaktadır. Belirtilmekte olan kişilere yönelik geniş mahiyette ve keyfi kullanıma imkân veren bir takdir yetkisi tanıdığı şeklinde yorumlandığı sonucuna rastlanmaktadır. İntikal sürecinde verilmiş olan insiyatiflerin sıradan bir şekilde kullanılmaması ve doğruyu yansıtmaya yönelik çabalarla oluşması gerekmektedir. İnsiyatifi elinde bulunduran kişiler, sorumlu oldukları bölümlere bilgi akışı sağlamakla mükelleftir (Çelikkaya,2011, s. 113-11).

2.5. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN AVANTAJLARI

Devlet veya vergi mükellefleri, vergi uyumsuzlukları olduğu zaman yargı yoluna başvurmadan önce kendilerine yarar sağlayacak şekilde avantaj elde etmek için idari kanallara başvururlar. İdari kanallardan biri olan izaha davet uygulaması mevcut sistemin yanı sıra devlete ve mükellefe de birtakım katkıları bulunmaktadır. İzaha davet müessesesinin faydaları ele alınacaktır.

İzaha davet uygulaması mükellefin haklarını korumaktadır. Mükellef hakları, kısaca açıklamak gerekirse vergilendirme sürecinde devlet ile mükellefin arasındaki ilişki de mükellefe tanınan birtakım haklardır(Türkay,2013). Mükellefe verilen haklar doğrultusunda izaha davet uygulaması da mükellefe ziyayı uğrattığına dair açıklama hakkı vermektedir. Yani idare mükellefe doğrudan ceza kesmek yerine mükellefi dinleme ve izah hakkı vermektedir.

Günümüzde tüm vergi idareleri için önemi olan vergiye gönüllü uyum; gelirlerini eksiksiz beyan eden ve vergilerini zamanında ödeyen mükellefler görevlerini isteyerek, gönüllü olarak yerine getirmek olarak tanımlanabilir(Kahriman,2016). Vergi mükellefleri ile oluşturulacak güven ortamı ve işbirliğinin sağlanması neticesinde mükellefin morali yükselecek ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirecektir(2007-2009 stratejik plan, 2007, s. 24). Vergiye gönüllü uyuma katkısı olan izaha davet uygulaması ile mükellefler vergi ödeme noktasında daha istekli hale geleceklerdir.

Vergi toplama süreci, ilk aşaması olan tarh süreciyle başlar ve devletin en son vergiyi tahsil etmesiyle sona erer. Vergi toplama sürecinde idare ile mükellefler

anlaşmazlığa düşerlerse devlet doğrudan idari aşamada anlaşmazlığı çözmek istemektedir. Sebebi ise ülkemizde uyuşmazlıkların çözümü yargı aşamasında uzun bir sürede çözüme kavuşturulmaktadır(Buyrukoğlu, 2016, s. 168).

İzaha davet sistemi, vergi incelmesine başlamadan önce ilgili makamın verginin ziyaa uğratıldığına dair göstergeler tespit ettiği ve yapmış olduğu tespitlerin izahı için mükellefin ilgili makama çağırılıp dinlenmesidir. Bu sistem yapmış olduğu değerlendirmeler sonucunda mükellefin vergi incelemesine sevkini engellemekte ve verginin ziyaa uğratıldığı durumlarda ise indirimler sağlayarak mükellefleri daha sert yaptırımlardan korumaktadır. Bu bağlamda izaha davet uygulaması sayesinde elde edilen faydalar göz ardı edilemez.

İzaha davet müessesesinin işlerliği arttıkça vergi zararına uğratmadığı tespit edilen mükelleflerin vergi incelemesi ile tedirgin olması giderilerek, vergi psikolojisi açısından önemli bir adım olacaktır.

Mükellefler vergi incelmesi ve vergi toplama sürecinde kendilerine kesilen vergi ve cezalardan habersiz olduklarında iş hayatlarını doğru planlayamayabilirler ve belirsizlikle karşı karşıya kalabilirler. İzaha davet müessesesi sayesinde mükellefler böyle bir olumsuz durumlarla karşılaşmamaktadır(Ege, 2017).

2.6. İZAHA DAVET MÜESSESİNİN DEZAVANTAJLARI

Vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellefin yük olarak hissettiği vergiyi en kısa sürede hazineye girişini sağlamak ve gönüllü vergi ödemesini sağlamak, vergi incelmesi stresinden kurtarmak, uyuşmazlık çıktığı zaman bunu yargı yoluna götürmeden çözmek gibi amaçları olan izaha davet müessesesinin avantajlarının yanı sıra dezavantajlarından da bahsetmek gerekir.

İzaha davet müessesesini incelediğimiz zaman sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılması durumunda ön tespit ile her belgenin 100.000 TL'nin altında kalması ve o yıla ait alınan toplam mal ve hizmet alımlarının %5'ni geçmemesi gerektiği şartının getirildiği görülmektedir. Burada getirilen şarta uyarak düzenlediğimiz 100.000 TL'lik fatura ile izaha davetten yararlanırken, 100.001 TL'lik fatura düzenlediğimizde izaha davetten yararlanamayacağız. Mükellefe zamanla bu bilgi ile fatura düzenleyecek ve sonucunda da mükellef kanundaki sınırı geçmeyecek şekilde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi teşvik edilmiş olacaktır(Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, s. 65). Bu durum izaha davet müessesesine

aykırı bir durumdur çünkü izaha davet müessesesi vergi zararına uğrattığına dair emareler bulması ve bunun izahı ile durumun gerçek olup olmadığı ortaya çıkarılması amacına dayanmaktadır.

İzaha davet müessesesinin temelinde vergi idaresinin mükellefe düşük oranda ceza keserek mükellefin gönüllü olarak vergiye gönüllü uyumu attıran idari bir çözüm yoludur. İzaha davet uygulaması, az kesilen vergi ziyayı cezası ile mükellefe ödeme kolaylığı sağlar (Çolak, 2016). Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesine göre izaha davet edilen mükellefler ilgili madde gereğince %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına yönelik ihbarname bildirimlerinin süresi içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilirler(VUK genel tebliği, t.y.). Ancak, mükellef izaha davet uygulamasından yararlanmayıp, tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanması ve daha fazla indirim yapılması uygulamanın etkinliğini düşürecektir(Gökkaya, 2017, s. 28-37).

2.7. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN UYGULAMA SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRMESİ

Geniş bir şekilde açıklanmış olan izaha davet müessesesinin sonuçlarına değinilmesi gerekmektedir. Sonuçların yapılan işlemler ve verilecek olan sözlü veya belgeli delillerle şekillenmesi mümkündür. İzaha davet müessesesinin sonuçlarına bakıldığında, mükellef haklarının ön planda tutulması ile işlemler gerçekleştirildiği gerçeği dikkat çekmektedir. Bu yüzden verilecek olan kararlar mükelleflerin daha olumlu bir şekilde yararlanması ve sorunların çözümlenmesi amacı ile sonuçlandırılmaktadır. Sonuçlandırmalar her zaman hedeflendiği gibi olmasa da mükellefler tarafından verilen yanıtlar ve teslim edilen belgeler dahilinde daha farklı şekillendiği sonucuna da rastlamak mümkündür. Bu yüzden vergi hukuku ile mükellef hakları arasında belirli seviyede bir ilişkinin olması ve aralarında bir uyumun gözle görülür şekilde oluşması gerekmektedir. Bu durum Türkiye Cumhuriyeti Devletinin sosyal hukuk devleti olduğunu gözle görülür bir şekilde tüm taraflara sunmaktadır. Ayrıca geleceğe yönelik adalet duygusunun aktarılması ve adaletin varlığının kabulü şeklinde bulgulara ulaşılması temel esaslardan olduğu görülmektedir(Çelikkaya,2011, s. 120-130).

İzaha davet yazısı ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına yönelik ön tespit yazısının mükelleflere tebliğ edilmesi neticesinde mükelleflerin davranışlarına bağlı olarak izaha davet müessesesine özgü sonuçlar

gündeme gelmektedir. Bu nedenle önemle bilinmelidir ki, izaha davet yazısı ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına yönelik ön tespit yazısının tebliğ edilmesi farklı özelliktedir ve bu nedenle mükellefler açısından sonuçlar farklı sonuçlar doğurmaktadır.

Devlet tarafından alınan vergilerin zamanında ve eksiksiz bir şekilde alınması harcamaların yapılması açısından önemlidir. Vergi mükelleflerinden eksiksiz vergi alınması için birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Vergi hukukumuzda yeni yapılan düzenlemelerden bir düzenleme olan izaha davet müessesesi vergilerin eksiksiz alınmasına, kayıtlı ekonominin artırılmasına, oluşabilecek maliyetlerin azaltılmasına ve uyumsuzlukların önlenmesine yardımcı olmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından her yıl faaliyet raporları yayımlanmaktadır.2020 ve 2021 yıllarında izaha davet müessesesi yeterli uygulama alanı olmaması nedeniyle uygulama sonuçlarına ulaşılmamıştır. Bu nedenle sadece 2018 ve 2019 yılları ile sınırlı tutulmuş ve sonuçlara yer verilmiştir. 2018 ve 2019 yıllarına ait yayımlanan raporlarda izaha davet müessesesinin uygulanmasına ilişkin sayısal veriler yer almaktadır. Söz konusu yıllara ait raporlardan hareketle, İzah Değerlendirme Komisyonları tarafından alınan kararlara yönelik bilgilerin neyi ifade ettiği ve sayısal verileri aynı zamanda müesseseye ilişkin sayısal uygulama sonuçları tablo halinde gösterilerek açıklanacaktır (Tablo 2.1, 2.2, 2.3).

Tablo 2.1: İzaha Davet Değerlendirme Komisyonlarınca Alınan Karar Türleri

1 No.lu Karar	2 No.lu Karar	3 No.lu Karar	4 No.lu Karar	5 No.lu Karar
İzahın Komisyonca yeterli bulunduğu	İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı	İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği	Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu	İlgili birime gönderilmesi

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu (VDK) Faaliyet Raporu 2018, 2018.

1 No.lu Karar; izahı yapan vergi mükellefinin izahının yeterli olduğu ve mükellef ile ilgili takdire sevk veya inceleme işlemlerinin yapılmayacağını ifade eden karardır.

2 No.lu Karar; izahı yapan mükellefin izahının yeterli bulunmadığı ve mükellefin yeniden izaha davet edildiğini ifade eden karardır.

3 No.lu Karar; İzaha davet müessesesinin şartlarına uygun olan mükellefin yeniden beyan vermesi gerektiğini ifade eden karardır.

4 No.lu Karar; Mükellef tarafından verilen izahın yeterli olmadığı, izahın vergi ziyayı yapıldığına dair sonuçlar içermesini ifade eden karardır.

5 No.lu Karar; vergi mükelleflerinin doğrudan incelemeye sevk edildiğini ifade eden karardır.

Tablo 2.2: 2018 Faaliyet Raporunda İzaha Davet Komisyonlarınca Alınan Kararlara İlişkin Sayısal Veriler

Karar Türü (*)	1 No.lu Karar	3 No.lu Karar	5 No.lu Karar	TOPLAM
Karar Sayısı	1.142	560	2.719	4.421

Kaynak: VDK Faaliyet Raporu 2018, 2018.

* 2 ve 4 No.lu karar türleri arar karar niteliğinde olması nedeniyle bu karar türlerine yönelik sayısal verilere yer verilmemiştir.

Tablo 2.3: 2019 Faaliyet Raporunda İzaha Davet Komisyonlarınca Alınan Kararlara İlişkin Sayısal Veriler

Karar Türü (*)	1 No.lu Karar	3 No.lu Karar	5 No.lu Karar	TOPLAM
Karar Sayısı	1.670	622	2.379	4.671

Kaynak: VDK Faaliyet Raporu 2019, 2019.

* 2 ve 4 No.lu karar türleri arar karar niteliğinde olması nedeniyle bu karar türlerine yönelik sayısal verilere yer verilmemiştir.

Yukarıda yer alan 2018 ve 2019 yıllarına ait tablolardan görüldüğü üzere, iki yılda izaha davet edilen toplam 9.092 mükellefin 1 No.lu karar neticesinde 2.812 mükellefin yapmış olduğu izah komisyonca yeterli bulunmuştur. Buradan anlaşılacağı üzere, 2.812 mükellef hakkında herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Şöyle ki, 1 No.lu karar mükellef ve idare açısından olumlu bir karar türüdür. Çünkü mükellef kendisini uğraştıracak işlemlerden ve incelemelerden kurtulmuş olacak ve vergiyle ilgili uyumu artacaktır. Yine idare açısından ise, iş yükü açısından rahatlayacaktır.

3. No.lu karar neticesinde iki yılda toplamda 1.182 mükellefin izaha davet edilmesi izaha davet komisyonunca verilen karar neticesinde izahın yeterli olmaması nedeniyle mükellef yeniden beyanname vermiştir.

5 No.lu karar neticesinde ise 5.098 mükellef yeniden beyanname vermemiş ve yapmış olduğu izah vergi zararına uğrattığına dair bulgular olması nedeniyle mükellefin incelenmesi için ilgili birimlere gönderilmiştir.

2018 ve 2019 yıllarında alınan karar türlerini oransal olarak karşılaştırsak, 2018 yılında % 25 oranında mükellefin izahı kabul edilmiş, % 61 oranında ise mükellefin izahı yeterli olmamış incelemeye sevk edilmiştir. Kısaca, mükelleflerin yapmış olduğu izahların kabul olmadığı incelemeye sevk edildiği görülmektedir. 2018 yılında incelemeye sevk edilen mükelleflerin daha fazla olması izaha davet müessesinin amacına uygun olmayan şekilde yerine getirildiği görülmektedir. Bu nedenle, oranın fazla olması iş yükünü artıracak, mükellefin uyumu konusunda olumsuz sonuçlar ortaya çıkartacaktır. 2019 yılında ise bir önceki yıla göre daha fazla mükellefin izaha davet edildiği görülmektedir. 2019 yılında % 35 oranında mükellefin izahı kabul edilmiş, % 50 oranında ise mükellefin incelemeye sevk edildiği görülmektedir. Kısaca, bir önceki yıldan daha fazla mükellefin izahı kabul edilmiştir.

2018 ve 2019 yıllarında izaha davet uygulaması ile izaha davet edilen vergi mükelleflerinin vermiş oldukları beyannameler neticesinde matrah, izah ve vergi zammına ilişkin sayısal veriler aşağıdaki tablolarda yer almaktadır (Tablo 2.4, 2.5).

Tablo 2.4: 2018 Yılı İzaha Davet Müessesesi Uygulama Sonuçları (TL)

Arttırılan Matrah	Arttırılan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenen Vergi	Ödenecek Zam	Ödenen Zam
43.373.857	6.036.944	4.949.899	3.549.366	3.265.466	1.900.452

Kaynak: VDK Faaliyet Raporu 2018, 2018.

İzaha davet müessesesi kapsamında vergi mükelleflerinin vermiş oldukları beyannameler neticesinde 2018 yılında vergi matrahı 43.373.857 TL arttırılmıştır. İzaha davet kapsamında 2018 yılında ödenecek vergi 4.949.899 TL olarak bulunmuş ancak bunun 3.549.366 TL'si vergi mükellefi tarafından ödenmiştir. Yine izaha davet kapsamında ödenecek olan izah zammı 3.265.466 TL'dir. Ödenecek olan zam miktarından da 1.900.452 TL'si mükellef tarafından ödenmiştir. Kanun koyucu bu uygulama ile 2018 yılında toplamda 5.449.818 TL zam ve vergi geliri elde etmiştir. Sonuç olarak, yeni bir uygulama olan izaha davet uygulaması 2018 yılında devlete 5.449.818 TL kazandırmıştır.

Tablo 2.5: 2019 Yılı İzaha Davet Müessesesi Uygulama Sonuçları (TL)

Arttırılan Matrah	Arttırılan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenen Vergi	Ödenecek Zam	Ödenen Zam
63.426.566	10.499.394	8.022.013	5.169.109	3.553.972	2.398.102

Kaynak: VDK Faaliyet Raporu 2019, 2019.

İzaha davet müessesesi kapsamında vergi mükelleflerinin vermiş oldukları beyannameler neticesinde 2019 yılında vergi matrahı 63.426.566 TL arttırılmıştır. İzaha davet kapsamında 2019 yılında ödenecek vergi 8.022.013 TL olarak bulunmuş ancak bunun 5.169.109 TL'si vergi mükellefi tarafından ödenmiştir. Yine izaha davet kapsamında ödenecek olan izah zammı 3.553.972 TL'dir. Ödenecek olan zam miktarından da 2.398.102 TL'si mükellef tarafından ödenmiştir. Devlet bu uygulama ile 2019 yılında toplamda 7.567.208 TL zam ve vergi geliri elde etmiştir. Sonuç olarak, yeni bir uygulama olan izaha davet uygulaması 2019 yılında devlete 7.567.208 TL kazandırmıştır.

2017 yılında hukukumuzda yeni ihdas edilen izaha davet müessesesi her geçen yıl daha da geliştirilerek değişikliklere uğratılmıştır. 2018 ve 2019 yıllarında aktif bir şekilde uygulanmış ve olumlu yönleri görülmüştür. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının faaliyet raporlarından hareketle 2020 ve 2021 yıllarında müessesinin çeşitli sebeplerden dolayı etkin bir şekilde kullanılmadığı görülmektedir (VDK Faaliyet Raporu 2020,2020). Yine 2022 yılında yayımlanan faaliyet raporu ışığında, müesseseye yönelik çalışmaların tamamlandığı, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiiline yönelik tespitlerin sonucunda 53.175 mükellefin izaha davet edildiği görülmektedir (VDK Faaliyet Raporu 2022,2022, s. 64).

BÖLÜM 3: İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN DİĞER İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE FARKLI ÜLKELERDE İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN İNCELENMESİ

3.1. İZAHA DAVET MÜESSESESİNİN DİĞER İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi idaresi ile mükellefin arasında çıkan uyuşmazlığın hızlı ve adil bir şekilde idari aşamada çözümlenmesi her iki tarafında yararına olacaktır. Bu nedenle yargı yolunun iş yükü nedeniyle ağır ilerlemesi mükellef tarafından ve idarenin de alacağını en hızlı şekilde almasını istemesi sebebiyle idari olarak çözüm yolları üretilmiştir. Vergi hukukunda idari çözüm yolları; hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşmadır. Çalışmamızın birinci bölümünde de açıklandığı üzere İzaha davet müessesesi ile diğer idari çözüm yolları arasındaki benzerlik ve farklılıklar yönünden açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1.1. Uzlaşma Kurumu ve İzaha Davet Müessesesinin Karşılaştırılması

Uzlaşma kavramı, basitçe, vergi idaresi ile mükellef arasındaki soruna yönelik mutabakat sağlamak ve belirli bir miktardaki tarhiyat ve cezalara ilişkin karşılıklı anlaşmaları olarak tanımlanabilir(Önen,2017, s. 212). Uzlaşma kurumu, vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna intikal etmeden en hızlı sürede vergi alması ve vergi yargısı organlarının yükünü azaltmak amacıyla 1963 tarihli ve 205 sayılı Kanun ile vergi hukukumuzda girmiştir.

Uzlaşma Kurumu, iki ayrı uygulama yöntemi olarak gündeme gelmektedir. Bunlardan biri tarhiyat öncesi uzlaşma diğeri ise tarhiyat sonrası uzlaşma yöntemidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine bakılarak henüz mükellefe tarhiyatı ve tebliği yapılmadan tarh edilen vergiler için başvuru uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, idarece vergi, resim ve harçları tarh edilmesi sonucunda mükellefe bildirim yapılması ile başvuru uzlaşmadır(TÖUY, t.y.).

İzaha davet müessesesine ve uzlaşma kurumuna birlikte bakıldığında uyguladıkları cezalara ilişkin benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. İzaha davet müessesesi ve uzlaşma kurumu temel olarak vergi zararına uğratılmasına ilişkin kurum ve müessese olması nedeniyle ortak özellikleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

VUK'un 359'uncu maddesi uyarınca kaçaklık yoluyla vergi ziyana sebep olunması durumunda uzlaşma talep edilemez, izaha davette ise 359'uncu madde de yer alan fiillerden bazıları için talep edilebilir. Örnek verilmesi gerekirse sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması sonucunda uzlaşma talep edilemez iken, kanunun belirlediği sınırlar çerçevesinde izaha davet talep edilir. Sonuç itibariyle mükellef bu yollardan yararlanması sonucunda daha az vergi ödeyeceği kesindir.

İzaha davet ve uzlaşma arasındaki farklılıklara baktığımızda mükellefin kendi idaresi ile uzlaşma başvurusu yapabilme hakkına sahip iken, izaha davet müessesesinde idarenin isteği ile başvuru yapabilme hakkına sahip olması en temel fark olarak göze çarpmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde mükellef veya vekilin haberi olması halinde vergi incelemesinin başlangıcı ve incelenin bitişine kadar olan süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir. Öte yandan vergi incelemesinden habersiz olan mükellefler incelemeyi yapan kişi tarafından uzlaşmaya davet edilebilir. Vergi incelemesini yapan kişinin mükellefi uzlaşmaya davet etmesindeki amaç mükellefin böyle bir hakka sahip olduğunu hatırlatmaktır. Tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinde ise vergi ve ceza ihbarnamesinin yükümlüğe tebliğinden itibaren yazılı olan tutarın tamamının ödenmesi şartıyla uzlaşma talebinde bulunulur.

Vergi Usul Kanununun Ek 7'nci maddesi uyarınca mükellefin vergi ve cezalarına karşı uzlaşma sağlanması durumunda dava açma hakkı kalmamaktadır. İzaha davet müessesesi bakımından ise herhangi bir dava açma hakkı gündeme gelmemektedir.

İzaha davet müessesesi ve uzlaşma kurumunun arasında diğer önemli bir fark ise, izaha davet müessesesinden ve uzlaşma kurumundan yararlanılması durumunda daha az ceza ödenmesi kararlaştırıldığında mükellefin bu ödenmeyi yapmaması durumunda karşılaşılabilecek yaptırıma yönelik bir farklılıktır. Mükellef uzlaştığı vergiyi ödememesi sonucunda bir yaptırım uygulanmaz ve uzlaşma sona ermez. İzaha davet müessesesinde ödeme yapılmaması durumunda ise, %20 oranında indirimli vergi cezası kesilmesi gerekirken bunun yerine %50 oranda bir vergi ziyai cezası kesilir ve bunun yanına gecikme zammı eklenerek ödenmesi istenir(Sarıllı, 2020, s. 84).

3.1.2. Hata Düzeltme Kurumu ve İzaha Davet Müessesesinin

Karşılaştırılması

VUK'ta yer alan idari çözüm yollarından birisi ise hata düzeltmedir. Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde vergi hatası tanımlanmıştır. Maddeye göre; vergi hatası, vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirme de yapılan bir hata nedeniyle makul olmayan şekilde fazla veya az vergi alınmasıdır(VUK, 1961, m.116).

İzaha davet ve hata düzeltme arasında bir karşılaştırma yapıldığında, izaha davet müessesesinde işleyişin sağlaması tek idarenin isteği ile başlatılması rağmen, hata düzeltme kurumunda ise işleyiş hem idare hem de mükellefin başlatılabildiği görülmektedir(Uzunöner, 2019). Yine, vergi idaresi tarafından kesilmiş olan tüm cezalara ilişkin hata düzeltme talebinde bulunulabilir iken izaha davet müessesesinde sadece vergi zararına uğrattığına dair cezalarda izaha davette bulunabilir.

3.1.3. Pişmanlık ve İslah Kurumu ile İzaha Davet Müessesesinin

Karşılaştırılması

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellef ile bu fiillerin işlenişine ortaklık eden diğer kişilerin kanuna aykırı davranışlarını ilgili idarelere kendilerinin iradesi ile haber vermesi durumunda, belirli şartlar ile vergi ziyayı cezasının kesilmemesini temel alan bir uygulamadır. Bu uygulamanın düzenlenmesi ile kanunlara aykırı hareket ederek vergi ziyasına sebep olan mükelleflere yeni bir hak tanınarak, belirli şartlar dahilinde cezadan vazgeçilmektedir. Ayrıca, mükelleflere kanununa aykırı yaptıkları fiilleri ilgili makamlara bildirilmesi teşvik edilmekte, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması amaçlanmaktadır.

İzaha davet müessesesi ile pişmanlık ve ıslah kurumunun arasındaki ilişkiyi açıklamak gerekirse, TBMM'nin 26. dönemi ve 1.yasama yılı, 404 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporunda yer alan 22 inci maddesi ile izaha davet müessesesinin getiriliş amacı açıklanmıştır. İlgili madde şu şekildedir;

“Vergi Usul Kanunumuzda yer edinen pişmanlık müessesesi vergi ziyasına 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 itilama giren olaylar hakkında uygulanmamaktadır.”

“Öte yandan, idarenin verginin zarara uğramış olabileceği diğer yollar ile tespit edildiği durumlarda vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin görüşlerini alınabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.”

İlgili madde gerekçesinde, vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce idarenin vergi ziyana sebebiyet verildiğini harici belirtiler tespit etmesi durumunda pişmanlık hükümlerinden faydalanamaması sebebiyle mükelleflerin görüşlerinin alınması ve vergi uyumunun artırılması için yeni bir kurumunun getirilmesinin gerekliliği gerekçede ifade edilmiştir(Özmen, 2018, s. 80).

Pişmanlık ve ıslah kurumu ile izaha davet müessesesinin amaçları yönünden benzerlik göstermektedir. Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı, kanuna aykırı hareketleriyle vergi kaybına yol açan mükellefleri vergi kanunlarının sert hükümleri karşısında yardımsız bırakmamak, mükellefe hoşgörülü bir şekilde hareket ederek vergi bilincinin oluşmasını sağlamak, idareye yaklaştırmak ve vergi ödeme bilincinin yerleşmesini sağlamaktır(Türkay, 2016, s. 3). Diğer bir ifade ile vergi ödemede gönüllü uyumu arttırmayı amaçladığı söylenebilir. İzaha davet müessesesinin amacı da yine benzer şekilde mükellefi kanun karşısında çaresiz bırakmayarak, idareye yaklaştırmak vergiye gönüllü uyumu arttırmayı amaç edindiği görülmektedir. Bu bakımdan iki kurumu ve müessese amaçları yönünden benzerlikleri bulunmaktadır.

Son olarak her iki kurumun farklı yönlerine değinmek gerekir. Öncelikle kurumların işleyişinde sürecin başlayabilmesi için mükellefin iradesinin olup olmaması ve fiillerin nitelikleri noktasında karşılaştırma yapıldığında, izaha davet müessesesinde vergi idaresi ön tespit ile vergi ziyayı uğrattığına dair emareler bulması sonucunda mükellefe izaha davet yazısı göndererek mükelleften izah ister. Mükellef izaha davet yazısına cevap vermesi ile bu süreç katılır ve iradesini kullanır. Öte yandan, pişmanlık ve ıslah kurumunda ise mükellefin beyana dayalı vergilerde kanuna aykırı hareketleri ile vergi idaresinin tespitinde önce kendisinin işlediği suç hakkında pişmanlık duyarak idareye dilekçe vermesi ile bildirmesi sonucunda süreç başlar. Görüldüğü üzere,

pişmanlık ve ıslah mükellefin kendi iradesiyle, izaha davet ise vergi idaresinin iradesi ile süreci başlatılan kurumlardır.

3.1.4. Cezalarda İndirim ve İzaha Davet Müessesesinin Karşılaştırılması

Vergi Usul Kanununun 376.maddesinde düzenlenen Cezalarda İndirim Kurumu, idarenin vergi alacağını kısa sürede tahsil edebilmek için mükellefin ödeyeceği cezalardan bir kısmından vazgeçmesi olarak tanımlanabilir. Buna bakarak, mükellef kendisine tebliği edilen vergi cezasını otuz gün içinde idaresi başvurması ile kesilen cezayı üç ay içinde ödeme sözü vermesi ve dava açmaması koşulu ile kesilen cezada indirim yoluna gidilir.

Cezalarda indirim; tarh edilen vergi cezalarında etkisi olmayan sadece vergi ile ilgili tüm cezalarda uygulanan ve belli oranda indirim sağlayan bir kurumdur(Bayraklı, 2006, s. 231). İzaha davet müessesesi, sadece vergi ziyayı cezalarında uygulanabilmektedir. Kurumlar arasında vergi cezaları açısından karşılaştırma yapıldığında cezalarda indirim kurumunun tüm cezalarda uygulanabildiği görülürken izaha davet müessesesinde ise tek bir cezaya ilişkin uygulandığı görülmektedir.

Cezalarda indirim kurumunda cezada uzlaşılması halinde, uzlaşılan cezanın %75'inin azami süre içerisinde ödenmesi karşılığında uzlaşılan cezada da %25 oranında indirim yapılır(VUK, 1961, m. 376/2). Şöyle ki, ceza alan mükellef uzlaşma sağlıyor ve ödenmesi gereken sürede de ödeme yapması halinde yine bir indirim hakkı daha kazanıyor. İzaha davet müessesesi için yayımlanan tebliğe göre %20 oranında cezanın kesilmesi durumunda mükellefler bu vergi ziyayı cezası için cezalarda indirim kurumundan da faydalanabilmektedir. Kurumlara vergi cezalarında indirim yapması açısından bakıldığında ortak özellikleri olarak göze çarpmaktadır.

Her iki kurum açısından da değerlendirilmesi gereken bir diğer konu, kurumların uygulanması esnasında mükelleflerin iradesinin olup olmadığıdır. Cezalarda indirim kurumu, mükellefin veya vergi sorumlusunun bizzat kendi iradesi ile kullandığı haktır(Şenyüz,2016, s. 262). İzaha davet müessesesi ise idarenin isteği üzerine mükellefin kullandığı haktır. Vergi idaresi, ön tespit sonucunda vergi ziyayı ile ilgili bulduğunda mükelleften izah ister. Mükellefin kendi iradesi vergi idaresi izah istediği zaman başlar ve mükellef yine izahta bulunup bulunmamakta konusunda serbesttir.

3.2. FARKLI ÜLKELERDE İZAHA DAVET MÜESSESİNİN İNCELENMESİ

3.2.1. Almanya

Almanya’da vergi incelemesi ve denetimi; teftiş ve performans niteliğinde olan denetimi Sayıştay, diğer denetimleri ise vergi dairesine bağlı inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır(Can, 2004, s. 27).

Almanya vergi sisteminde denetim işlemleri, yoklama, verginin takibi ve işletme denetimi olmak üzere üç yöntem ile yapılmaktadır. İşletme denetim yöntemi tahakkuk eden bir verginin hesaplanması ile ilgili işlemleri ele alır. Yoklama yöntemi, mükellefiyetli ilgili tespitlerin yapılmasını ve esasların incelenmesini ele alır. Son olarak, verginin takibi yöntemi ise vergi kaçakçılığına ilişkin konuları ele almaktadır(Merter, 2004, s. 128).

Almanya vergi denetimine tabii olan işletmeler büyük, orta ve küçük şeklinde büyüklüklerine göre sınıflandırılmıştır. Sınıflandırma neticesinde belirli zaman aralıklarıyla işletmeler incelenmektedir. Kanun maddesine dayanarak büyük işletmelerin en az altı ay ile en çok bir yıl olmak üzere incelenmesi zorunlu iken, diğer işletmelerin hangi tarihlerde inceleneceği konusunda bir zaman dilimi öngörülmemiş, idarenin takdirine bırakılmıştır(Değirmendereli, 2014, s. 26).

Alman vergi sistemine bakıldığı zaman izaha davet müessesesine benzer bir uygulama bulunmamaktadır. Fakat vergi incelemesinden sonra yapılan ve yasal bir dayanağı olmayan “son konuşma” uygulaması, bize göre izaha davet müessesesindeki süreçlere benzer niteliğe sahiptir. Son konuşma uygulamasında ilk olarak matrah üzerinden anlaşılmaya çalışmak için ilk konuşma yapılır. İlk konuşma neticesinde eğer bir anlaşma sağlanamaz ise son konuşmaya başvurulmaktadır. Son konuşma yapılmadan öncesinde mükellefe konuşulacak olan konulara yönelik sorular bildirilmekte ve konuşmaya hazırlanması için mükellefe süre verilmektedir. Son konuşma da miktar üzerinde durulmayıp, durumuna sebep olan olayın bulunup bulunulmadığı ve belirlenen matrahın kanun hükümlerince matrah olarak sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulur(Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, 2011, s. 83).

Alman hukukunda “son konuşma” uygulaması esasen vergi incelemesi sırasında yapılan yanlış değerlendirmelerin olduğunun mükellef tarafından ispatlanması sonucunda yanlış hesaplanan verginin silinmesidir. Biz de bu nedenle Alman

hukukunda son konuşma olarak nitelendirilen uygulamanın mükellefin konuşmaya çağırılması ve yanlış anlaşılmayı gidermek için kendini ifade edebilmesi yönüyle izaha davet müessesesi ile ortak bir yönünün olduğunu düşünmekteyiz.

3.2.2. Amerika

İzaha davet müessesesinin oluşturulması ile birlikte farklı ulusal uygulamaların varlığı sorgulandı. Dolayısıyla bu müessesenin ABD'deki değerlendirmesi Türkiye bakımından karşılaştırma açısından önemlidir Türkiye'de yeni uygulama alanı olan bu müessesenin Amerika Birleşik Devletleri'nden indirilen bir müessese olduğu saptanmıştır.

ABD'de vergilendirme, vergi idaresi tarafından yürütülür. IRS Sorumlulukları (Yetkiner, 2002); Vergi tahsilatı, tahakkuk, kontrol ve teftişi ve vergi tespiti,

- Ceza gerektiren yaygın ve ciddi bir suç olan vergi yolsuzluğu ve yolsuzluğunun araştırılması,
- Mükellefler tarafından istinaf mahkemelerine taşınan davaların savunulması,
- Vergi düzenlemelerinin uygulanmasında mükelleflere gerekli destek hizmetlerinin sağlanması.

Gördüğümüz gibi, vergi denetimi ABD IRS'nin sorumluluğundadır. Genel olarak, IRS inceleme görevini beş ana başlık altında gerçekleştirir. Bunlar (Karyağdı, 2006);

- İndirilemeyen öğelerin programı,
- Mektupla inceleme,
- Dairede inceleme,
- Mükellefin işyerinde kontrol, Bir araştırmaya genel bakıştır.

Bir mektup incelemesi (açıklama daveti) genel olarak vergi idaresince yapılır. Mektup ile inceleme türünde, IRS tarafından mükellefe bir mektup gönderilir ve inceleme süreci başlatılır. IRS tarafından gönderilen mektup vergiye ilişkindir. Vergiye ilişkin olan mektup, Türkiye'de izaha davet müessesine benzetilmektedir. IRS tarafından yayımlanan broşüre göre mükelleflerden mektup yoluyla istenilen bilgiler şu şekildedir;

- Keogh16 Planına göre yapılan ödemeler,
- Emeklilik ödemeleri,
- Vadeli hesaptan zamanında para çekilirken kullanılan faiz cezaları,

- 1.000 USD'nin altındaki çalışan işletme giderleri,
- 2.000 doların altında olan dolandırıcılık suçları ve hırsızlık,
- Vergi indirimi ve faiz indirimi,
- Bağış ve sağlık harcamalarında indirim,
- Evin enerji giderleri, siyasi bağışlarda indirimler, eğitim, seyahat ve enerji giderleri.

IRS tarafından açıklığa kavuşturulması gereken yukarıda belirtilen eylemler ile Türkiye'de açıklığa kavuşturulacak eylemler kısmen benzerlik göstermektedir. 2.000 \$ ve 1.000 \$ gibi miktar limitleri bu benzerliği doğrulamaktadır. Bazı farklılıkların olduğu açıktır. Bunlar;

- Türkiye'de vergi incelemesinden önce açıklama talebi sunulur, ancak ABD'de vergi denetiminden geçen bir taleptir.
- İçeriği nedeniyle Türkiye'de vergi suçu olan yanıtıcı belge kullanımında belirli sınırları aşan kişilerden açıklama istenmektedir. ABD'de 2.000 doların altındaki tüm kayıp ve kaçak eşyaların açıklığa kavuşturulması isteniyor. Türkiye'de suç sayılanların kapsamı daha dardır. Üstelik bu bile eleştirilirken, ABD'de olduğu gibi geniş kapsamlı bir açıklama çağrısının kullanılması tartışmaya açıktır.
- Türkiye'de aydınlanma çağrısının sonuçlarından biri olarak, mükellef vergi kaybında %80 oranında indirim alırken, ABD'de indirim yapılmamaktadır. ABD'nin açıklama çağrısı bu nedenle tamamen bilgi toplamadır ve vergi soruşturmasının uygun şekilde tamamlanmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

3.2.3. İngiltere

Amerika birleşik devletlerinde uygulanan posta yoluyla inceleme yöntemine benzer bir sistemde İngiltere'de uygulanmaktadır. İngiltere'de vergi işlemlerinin ve vergi kaçaklığının önlenmesi için yapılan denetimler, İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Bu kurum, 2005 yılında Gümrük tüketim vergileri ve gelir idaresi örgütlerinin birleşmesiyle oluşan bakanlığın dışında olan bir kurumdur.(HMRC,2015). İngiltere'de denetimler mükelleflerin büyüklüklerine bakılarak yapılan sınıflandırmalar neticesine göre yapılmaktadır. Büyüklüklerine göre ayrı ayrı sınıflandırılan mükelleflerin denetimi için 3 temel ofis oluşturulmuştur Bunlar, . Büyük Mükellefler Ofisi, Özel Uyum Ofisi, Yerel Uyum Ofisidir. Büyük oranda

yapılan vergi kaçakçılığı, dolandırıcılık gibi suçların denetimi için Özel Uyum Ofisi, büyük statüsüne sahip mükelleflerin denetimi için Büyük Mükellefler Ofisi, büyük mükellefler dışında kalan mükelleflerin denetimi için ise Yerel Uyum Ofisi kullanılmaktadır. (Kaya vd., 2017, s. 121-122).

İngiltere’de idari düzenlemelerin bazı durumlarının açık olduğu bu sebeple vergi kayıplarına neden olduğu görülmektedir. Bu durumlar, kayıtların yer alıp almadığı doğruluğunun belirsiz olduğu durumlardır. Çeşitli yollar ile vergiden kaçınma, hukukun kötüye kullanılmasından kaynaklı durumlar sonucunda idarenin yetkili kıldığı vergi müfettişi tarafından denetimler yapılmaktadır.(Şin,2005, s. 153).

İngiltere’deki denetimlerin posta yolu ile başlaması, ilk olarak yapılan yazışmalardan itibaren vergi mükellefinden gerekli bilgilerin ve belgelerin istenmesi, mükellef ile işbirliği içinde olması ve bunun sonucunda mükellefe kendini savunma hakkı verilmesi, deliller ile tekrardan mükellefin dinlenilmesi yönünden izaha davet müessesesine benzemektedir. Ancak, yapılan inceleme sonucunda verilen karar sonucuna göre mükellefin yargıya başvurma hakkı yönünde izaha davet müessesesine benzememektedir. Çünkü idari bir çözüm yolu olan izaha davet müessesinde dava yolu kapalıdır.

3.2.4. Fransa

Türk hukukunda olduğu gibi Fransız hukukunda da beyan esaslı ilke benimsenir. Vergi denetimi detayları çok olan bir uygulamadır. Bu nedenle denetim sırasında vergilerin doğru hesaplanması, adaletli bir şekilde davranılıp davranılmadığını göstermek amacıyla Fransız hukukunda mükellefi korumaya yönelik bir bildiri yayımlanmaktadır. “La charteducontribuable” şeklinde ifade edilen mükellef hakları bildirgesi vergi denetiminde mükellef hakları koruması ve sorumluluklarının bilincinde olması için yayımlanmış bir bildiridir. Mükellef haklarına önem veren ve titizlikle yürütülen denetim için mükelleflere yayımlanan bildiri imzalatılmaktadır(Karataş Durmuş, 2016, s. 115)

Fransa’da denetimler Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergiler Genel İdaresi dairesinin merkez ve taşra teşkilat yapıları tarafından vergi denetimleri yapılmaktadır(Tokat, 2010, s. 58). Fransa da yapılan vergi denetimleri temel olarak,

belgeler yoluyla inceleme ve işyerinde inceleme olarak adlandırılan iki tür vergi denetim şekli ile yapılmaktadır (Aykın, 2018, s. 3).

– İş yerinde inceleme: Vergi yükümlüsünün iş yerine giderek defter ve belgeler, verilen beyannameler ve diğer kaynaklar olmak üzere derinlemesine yapılan incelemedir (Kılıçdaroğlu, 1982, s. 28).

– Belgeler yoluyla inceleme: Mükellefin iş yerine gitmeksizin vermiş olduğu beyanlar üzerinde verilenlerin doğru olup olmadığının araştırılması, daha önceki beyannameler ile karşılaştırılmasının yapılması gibi unsurların işlemlerin detayına inmeden belgeler üzerinde denetim yapmaktır. Bu karşılaştırmalar mükellefin beyannameleri ve hazırda bulundurduğu belgelerdir. Bu denetim neticesindeki amaç mükellefin hatalarını bildirmek ve gerekli düzenlemeleri önererek yapılan hataları önlemektir(Kılıçdaroğlu, 1982, s. 30).

Fransız vergi usul kanununun 16. maddesi, vergi idaresini gelir vergisi hakkında yükümlüden ispatı isteme, açıklama ve gerekli belgeleri isteyebilme hakkına sahip kılmıştır. Vergi idaresi yapmış olduğu denetim sonucunda bir tutarsızlık bulması halinde yükümlüden mali durumu hakkında bilgiler vermesini isteyebilir veya ispatını isteyebilir. İdare tarafından mükellefe bu bilgilerin doğruluğunun veya yanlışlığının tespit edilebilmesi için otuz gün süre verilerek, isteklere uygun bir şekilde açıklama yapılması istenir. Vergi yükümlüsü gerekçe veya delil sunarak vergi idaresinin isteklerine uygun şekilde cevap vermemesi ya da hiç vermemesi halinde idare tarafından dava açılması söz konusu olabilir. Mükellef tarafından verilen delil veya gerekçelerin idare tarafından yeterli olmaması halinde otuz gün daha ek süre verilerek cevabın tamamlanması istenir(Şin, 2005, s. 149).

Fransız vergi denetimleri şekilleri ile bir karşılaştırma yapıldığı zaman, belgeler yoluyla incelemenin iş yerine gitmeksizin vergi dairesinde denetimin yapılması, inceleme sonucunda eksikliklerin olması nedeniyle mükelleften açıklama ve ispatını istemesi yönüyle izaha davet müessesesine benzerliğinin bulunduğunu düşünmekteyiz. İzaha davet müessesesinde yapılan açıklamanın kabul edilmemesi sonucunda mükelleften ödeme yapmasının istenmesine karşın, belgeler yoluyla incelemede vergi idaresi tarafından tarhiyat yapılır ve dava açılması söz konusu olabilmektedir. İzaha davet müessesesinde ise belgeler yoluyla incelemedeki gibi durum söz konusu olmayacaktır.

3.3. İZAHA DAVET MÜESSESİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER VE ÖNERİLER

İzaha davet müessesesi hukuki yapı açısından değerlendirildiğinde, müessese yapısının VUK'nun 3. Kısımında yer alan para cezasının kaldırılması başlığı altında yürütüldüğü görülmektedir. Burada müessesenin yanlış yerde kurulduğu görülmektedir. Çünkü açıklamaya davet, vergi cezasını tamamen kaldıran bir müessese değil, sadece cezalarda indirim imkanı sağlayan bir müessesedir. Yani VUK'ta yanlış yerde. Bu konuda teklifimiz, VUK'nun 3. Bölümünde yer alan uzlaşma gibi bir İzaha Davet adlı bir yapı oluşturmaktır. Aynı şekilde, hukuki konuların gündeme gelebileceği durumlarda izaha davet müessesinin artan oranda uygulanabileceği düşünülmektedir.

Açıklamaya davet, değerlendirme aşaması ile ilgilidir. Bu nedenle temerrüt oranında uygulanmalıdır. İzaha davet müessesinin hukuki yapısındaki bir diğer kusur, komisyonca verilen kararın red olması durumunda mükellefin tekrardan izaha davet edilmemesi veya alternatif olarak bir çözüm yolunun olmamasıdır. Seçilmiş ülke örneklerinden hareketle kararların olumsuz sonuçlanması durumunda bir üst makama şikayet ve itiraz olması müessesinin yükünü artıracak olsa da mükellef açısından olumlu bir sonuç doğuracaktır.

Kanun metninde mükelleflerin izaha davet edilebilir ifadesinin yer almasının sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi idarenin takdirine bırakılması ve zorunluluk olarak görülmemesi bakımından vergilendirmenin anayasal ilkeleri doğrultusunda eleştirilmiştir. Şöyle ki, mükelleflerin izaha davet edilip edilmemesinin belirlenmesi, açıklama yapmak için gerekli koşulları taşıyan tüm mükelleflerin çağrılmasının idarenin takdirine bırakılması anayasal vergilendirme ilkesi olan eşitlik ilkesine aykırıdır. İzaha davet edilecek olan mükelleflerin kanun hükümlerince çağrılması ve zorunlu olarak görülmesi durumunda eşitlik ilkesine aykırılık ortadan kalkacaktır.

İzaha davetle ilgili son eleştiri vergilendirme ilkeleri bakımındandır. Bunlardan yasallık konusu, izaha davet müessesinin kapsamının Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesi ile ilgilidir. Bu yetki kanunla elde edilmiş olsa da 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde Hazine Bakanlığı'nın böyle bir yetkiye sahip olup olmadığı tartışmalıdır. Bu nedenle bakanlıkların gerektiğinde koşullara uygun olarak kapsam düzenlemesi yapması düşüncesiyle hukuki açıdan izaha davet müessesinden kimlerin yararlanacağını kanun hükümlerince açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.



SONUÇ

İdari çözüm ve yargı yolu ile çözüm mükellef ve idarenin vergi uyumsuzluğu sürecinde yaşadığı anlaşmazlığı çözümünde kullandığı yöntemdir. Yargı yolunun iş yükünün fazlalığı ve idari çözüm yolunun bağlayıcılığının fazla olması nedeniyle çeşitli yöntemler çıkmıştır. Bu yöntemlerden biri de idari çözüm yolunun kapsamında olan izaha davet müessesesidir. İzaha davet sürecinde mükellef ve idare karşılıklı olarak iletişimi sürekli olarak devam etmektedir. Bu iletişimin sürekliliğinin sağlanması adil vergilendirmeyi artıracak ve vergi uyumuna katkı sağlayacaktır. Öte yandan vergi sistemini olması gerektiği gibi kullanmayanlara yönelik belirli ölçütlerde yaptırım uygulaması yönünden ise vergi sistemimizde istenilen hukuk yöntemine geçilmesine katkısı olacaktır.

Vergi uyumsuzluklarının çözümü noktasında yeni bir müessese olan izaha davet, diğer idari çözüm yolları ile karşılaştırma yapıldığında, benzerliklerinin ve farklılıklarının olduğu, uyumsuzlukların çözümü ve mükelleflerin uyumu noktasında diğer idari yollar kadar etkili olduğu görülmektedir.

Vergi uyumsuzluklarının çözümünde izaha davet müessesesine benzer uygulamalar bazı ülkelerde etkin olarak kullanılmaktadır. Örneğin Amerika'da ve İngiltere'de uyumsuzlukların oluşması halinde mükellef odaklı çözüm arayışları bulunmaktadır. Amerika'da uygulanan posta yolu ile incelemede mükellefin izahının kabul olmaması neticesinde aynı mekanizma içerisinde alternatif olarak çözüm arayışı bulunmaktadır. Yine Amerika'da posta yolu ile inceleme sistemi benzer şekilde İngiltere'de de uygulanmaktadır. İngiltere'de mükellefin izahının kabul edilmemesi durumunda bir üst merciye başvuru yapılması gibi izahın kabul edilmesinin sağlanması için çeşitli arayışlar devam etmektedir. Dolayısıyla İngiltere ve Amerika'da mükellef odaklı çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Bazı ülkeler açısından yapılan açıklamalar doğrultusunda izaha davet müessesesine benzer uygulamalar şüphesiz ki etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Türkiye'de ise yeni bir müessese olan izaha davet müessesesi vergi uyumsuzluklarının çözümünde etkinliğinin artırılması için gereken önemin verilmesi gerekmektedir.

Türkiye’de izaha davet müessesinin etkin bir şekilde kullanılması için vergi uyumsuzluğunun yaşanması halinde öncelikli olarak başvurulması gereken bir kurum olmalıdır. İzaha davet müessesesi aynı zamanda vergi uyumunu artırması nedeniyle olumlu bir çözüm yöntemidir. Bu yöntemin geliştirilmesi için teşvik ve düzenlemeler yapılmalı ve mükellefe yönelik rehberlik hizmeti verilerek kurum mükellef açısından cazipliği artırılmalıdır.

İzaha davet müessesinin geliştirilmesi ve daha etkin bir şekilde kullanılması için müessesinin içeriğinin net bir şekilde anlatıldığı videolar düzenlenmelidir. Yine, müessese ile ilgili yıllık raporların sadece Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından değil aynı zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da tutulmalıdır. Akabinde iki başkanlık tarafından tutulan rapor sonuçlarına göre çözümler üretilmeli ve geliştirmeler yapılmalıdır. Aynı zamanda müessesinin işlerliğinin artırılması için konferanslar düzenlenerek ve çeşitli görüşler alınarak müessesinin literatür açısından genişletilmelidir.

KAYNAKLAR

- 2007-2009 stratejik plan.
 (2007).http://www.sp.gov.tr/upload/xSPStratejikPlan/files/0A8mG+GIB_07-09_SP.pdf adresinden 28 Temmuz 2021 tarihinde alınmıştır.
- Aksoy, Ş. (1990). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargısı sistemi*. Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargısı sistemi*. Filiz Kitabevi.
- Alan, N. (1976). Konu unsuru bakımından takdir yetkisi ve kanuna aykırılık. *İdare hukuku ve idari yargı ile ilgili incelemeler I* içinde (s. 340). Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.
- Altundiş, M. (2007). Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi suç cezaları ile yeni Türk Ceza Kanunu'nun bu suçlara etkisi. *Ankara Barosu Dergisi*,65(1), 168-179.
- Arslan, M. (2012). *Vergi hukuku* (Güncelleştirilmiş 8. Baskı). MKM Yayıncılık.
- Atay, E. E. (2006). *İdare hukuku*. Turhan Kitabevi.
- Aykın, H. (2018). Fransa'da Vergi Denetimi. <https://vergidosyasi.com/2018/01/11/fransadavergidenetimi/> adresinden 28 Ocak 2021 tarihinde alınmıştır.
- Ayyıldız, Y. (2015). *Türk vergi yargısı; iş yükü ve etkinliği*. Seçkin Yayıncılık.
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi ceza hukuku* (3. Baskı). Külcüoğlu Yayınları.
- Bayraklı, H. H.ve Hatipoğlu, M. (2018). İzaha davet ve izah üzerine yapılacak işlemlerin davaya konu olması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*,9(2), 561-592.
- Biniş, M. (2012). *Türk vergi hukukunda vergi hataları ve sonuçları*. Adalet Yayınevi.
- Bozdoğan, D. ve Çataloluk, C. (2018). Vergi usul kanununda yer alan “izaha davet” kurumunun değerlendirilmesi ve öneriler. *Journal of International Management, EducationalandEconomics Perspectives*,6(1), 42-56.
- Buyrukoğlu, S. (2016). Vergi bilincinin zedelenmesinde devlet faktörü. *Vergi Sorunları*,331, 161-169.
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). Avantaj ve dezavantajlarıyla izaha davet müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*,5(1), 57-68.
- Can, İ. (2004). Almanya'da devletin yapısı ve vergi sisteminin anayasal temelleri. *Maliye Dergisi*,147, 1-60.

- Candan, T. (2001). *Vergilendirme yöntemleri ve uzlaşma*. Yaklaşım Yayınları.
- Ceyhan, A. ve Turan, E. (2019). Kayıt dışılığın ve vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünde izaha davet ile pişmanlık ve ıslah müesseselerinin karşılaştırmalı analizi. *Vergi Raporu*, (235), 30-49.
- Çelikkaya, A. (2011). Vergi denetiminde etkinliğin artırılması çabaları: Vergi usul kanununda yapılan son değişikliklerin analizi. N. Edizdoğan ve Ö. Çetinkaya (Ed.). *Vergi ve vergi politikası üzerine incelemeler* içinde (s. 113-130). Ekin Yayınevi.
- Çiçek, H. ve Güneş, B. (2019). Vergi uyumsuzluklarını önlemeye yönelik yeni bir yöntem: İzaha davet müessesesi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*,6(17), 12-29.
- Çolak, M. (2016). Mükellefe üç kolaylık: Matrah artırımını, izaha davet, beyana çağrı ve gönüllü uyuma yansımaları. *Yaklaşım Dergisi*, (287).
- Danıştay Kanunu (1982). <https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf> adresinden 01 Mart 2022 tarihinde alınmıştır.
- Değirmendereli, A. (2014). *Alman vergi sisteminde vergi incelemesi*. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu-Sakarya Üniversitesi İİBF. Antalya, Türkiye.
- Doğan, A. ve Kabayel, M. (2018). Vergi hukukunda izaha davet uygulaması. *Vergi Raporu*, (224), 58-66.
- Ege, F. (2017). İzaha davet üzerine. *E-Yaklaşım Dergisi*, 298.
- Gökkaya, M. (2017). İzaha davet müessesesi ile tebliğ taslağına ilişkin görüş ve öneriler. *Vergi Raporu Dergisi*, 28-37.
- Gözler, K. (2015). *Kısa idare hukuku* (13. Baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Günday, M. (2004). *İdare hukuku*. İmaj Yayıncılık.
- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2018). Vergi uyumsuzluklarında alternatif çözüm yolları (İzaha davet müessesesi ve mükellef hakları bağlamında değerlendirmeler). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Geybulla Ramazanoğlu Özel Sayısı*, 23, 759-772.
- Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) (2015), "About us", <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> adresinden 01 Mart 2023 tarihinde alınmıştır.

- İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK). (1982). <https://mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2577.pdf> adresinden 05 Nisan 2022 tarihinde alınmıştır.
- Kahriman, H. (2016). Vergiye gönüllü uyum çerçevesinde Türkiye’de gelir idaresinin organizasyon yapısı üzerine bir değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar*,1, 229-250.
- Kaneti, S. (1987). *Vergi hukuku*. İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını.
- Karakoç, Y. (2007). *Vergi sorunlarının/ uyuşmazlıklarının çözüm yolları (Vergi yargılaması hukuku)*. Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2015). *Vergi anlaşmazlıklarının/ uyuşmazlıklarının çözüm yolları (Vergi yargılaması hukuku)* (3. Baskı). Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi ceza hukuku*. Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi yargılaması hukuku, vergi anlaşmazlıklarının/ uyuşmazlıklarının çözüm yolları* (4. Baskı). Yetkin Basımevi.
- Karataş Durmuş, N. (2016). Türk ve Fransız vergi hukuku kapsamında mükelleflerin korunması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,48, 115.
- Kaya, M. Göktuğ, İlik H. Kamil ve Türkmen, H. (2017). *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler*, Nobel Bilimsel Eserler Yayınları, Ankara.
- Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde vergi incelemesi*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Kılıçdaroğlu, K. (1982). Fransa’da vergi denetimi ve vergi kaçakçılığı. *Vergi Dünyası*, (12), 28.
- Kırbaş, S. (2006). *Vergi hukuku, temel kavramlar ilkeler ve kurumlar* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş, 17. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi hukuku, temel kavramlar ilkeler ve kurumlar* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş, 20. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (2003). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2011). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları* (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 17. Baskı). Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2013) *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. Yaklaşım Yayıncılık.

- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2009). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (Güncelleştirilmiş 5. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Merter, M. E. (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi* [Yayınlanmamış Doktora Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mutluer, M. K. (1979). *Vergi ceza hukuku*. E.İ.T.İ.A Yayınları.
- Mutluer, M. K. ve Kuzeyli, N. (2019). *Vergi ceza hukuku*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Oktar S. A. (2017). *Vergi hukuku* (12. Baskı). Türkmen Kitabevi.
- Onar, S. S. (1966). *İdare hukukunun umumi esasları Cilt 1* (3. Baskı). Hak Kitabevi.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2019). *Genel vergi hukuku*. Gazi Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2002). *Vergi hukuku* (10. Baskı). Turhan Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2015). *Vergi hukuku* (24. Baskı). Turhan Kitabevi.
- Önen, Z. S. (2017). *Genel vergi hukuku*. Detay Yayıncılık.
- Öner, E. (2014). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Özcan, O. (2017). Vergilendirme sürecinin idari işlem bağlamında incelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*,75(1), 159-190.
- Özmen, İ. (2018). Vergi Usul Kanunu’nda izaha davet: 370’inci madde mükelleflere yeni bir fırsat mı? *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*,26(1), 63-85.
- Öztürk, E. (2018). Örnek uygulamalarla izaha davet müessesesi. *Vergi Raporu*,228, 68-78.
- Pehlivan, O. (2013). *Vergi hukuku genel ilkeler ve Türk vergi sistemi*. Celepler Matbaacılık.
- Pınar B. (2016), Yargı kararları ışığında vergi incelemesinde yükümlü haklarının ihlâline ilişkin tespitler. *International Journal of Public Finance*,1(1), 23-60.
- Rençber, A. (2018). Vergi hukukunda izaha davet kurumu ve kurumun hukuki değerlendirmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (352), 136-149.

- Sarılı, Ö. (2020). Türkiye’de vergi uyumsuzluklarında idari çözüm yolu olarak izaha davet uygulaması. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*,7(22), 72-85.
- Şenyüz, D. (2005). *Vergi ceza hukuku* (3. Baskı). Ekin Kitabevi Yayınları.
- Şenyüz, D. (2016). *Vergi ceza hukuku (Vergi kabahatleri ve suçları)* (9. Baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Gerçek, A. ve Yüce, M. (2016). *Vergi hukuku (Genel hükümler)*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Gerçek, A. ve Yüce, M. (2019). *Vergi hukuku (Genel hükümler)* (10. Baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de vergi yapısı, denetimi ve idari işlemlerde mükellef hakları*. İTO Yayınları.
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY). (t.y.).
<https://mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=15453&mevzuatTur=Kuru mVeKurulusYonetmeliği&mevzuatTertip=5> adresinden 05.07.2022 tarihinde alınmıştır.
- Tekin, A. (2015). *Vergi hukuku* (2. Baskı). İzmir.
- Tokat, Y. (2010). Mükellef hakları yönünden vergi incelemesi süreci: Fransa’nın vergi hukuku ve uygulaması. *Yaklaşım Dergisi*,208, 58.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2008). *Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümü ve Türk vergi yargısı*. Neşe Ofset.
- Türk Hukuk Kurumu. (1991). Uyuşmazlık nedir?.*Türk hukuk lûgatı* (3. Baskı) içinde (s. 151). Başbakanlık Basımevi.
- Türkay, İ. (2013). Türk vergi idaresinde mükellef odaklı yaklaşım-mükellef hakları- vergiye gönüllü uyum uygulamaları. *Vergi Sorunları*, 299, 148-163.
- Türkay, İ. (2016). Türk vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesi-III. *Yaklaşım Dergisi*.
- Uzlaşma Yönetmeliği (UY). (t.y.).
<https://mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=7&MevzuatNo=4663&MevzuatTertip=5> adresinden 02 Haziran 2022 tarihinde alınmıştır.
- Uzunöner, M. (2019). *Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu* [Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Vergi Denetim Kurulu (VDK) Faaliyet Raporu 2018. (2018).<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> adresinden 25 Şubat 2023 tarihinde alınmıştır.
- Vergi Denetim Kurulu (VDK) Faaliyet Raporu 2019. (2019).<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2019-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf> adresinden 28 Şubat 2023 tarihinde alınmıştır.
- Vergi Denetim Kurulu (VDK) Faaliyet Raporu 2020. (2020).<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2020-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf> adresinden 01 Mart 2023 tarihinde alınmıştır.
- Vergi Denetim Kurulu (VDK) Faaliyet Raporu 2022. (2022).<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> adresinden 02 Mart 2023 tarihinde alınmıştır.
- Vergi Usul Kanunu (VUK) genel tebliği (Sıra No: 519, m. 5.2). (t.y.).<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34738&mevzuatTur=Teblig&mevzuatTertip=5> adresinden 15 Mart 2021 tarihinde alınmıştır.
- Vergi Usul Kanunu [VUK]. (1961).<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> adresinden 10 Şubat 2021 tarihinde alınmıştır.
- Yaşın, M. (2006). *Türk vergi yargısı ve vergisel uyuşmazlıkların dava yoluyla çözümü*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Yetkiner, E. (2002). A.B.D. vergi idaresince kullanılan beyanname seçim ve vergi inceleme yöntemleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, (250), 84-88.
- Yılmaz, G. ve Biyan, Ö. (2017). Kanun yapma tekniği açısından vergi kanunlarının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*,37(433), 27-28.
- Yoruldu, M. (2020). Vergi hataları ve düzeltme yolları: Hüküm ve sonuçları açısından bir değerlendirmesi. *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*,(24), 249-261.
- Yüce, M. (2012). *Türk vergi yargısı* (2. Baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Yüce, M. (2016). *Mali yargılama hukuku* (Güncelleştirilmiş 2. Baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Yücesoy, A. A. (2018). Vergi hukukunda arama ve arama sürecindeki işlemlerde kamu yararı kavramı. *TBB Dergisi*, 151-184.

ÖZGEÇMİŞ

