

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**İZAHA DAVET KURUMUNUN VERGİLEMENİN ANAYASAL İLKELERİ
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

YİĞİTHAN KORKMAZ

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**İZAHA DAVET KURUMUNUN VERGİLEMENİN ANAYASAL İLKELERİ
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

YİĞİTHAN KORKMAZ

DANIŞMAN: Dr. Öğr. Üyesi İREM BERKSOY

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi YİĞİTHAN KORKMAZ'ın İZAHA DAVET KURUMUNUN VERGİLEMEİNİN
ANAYASAL İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ adlı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulunun 12.12.2019 tarih ve 2019-42/32 sayılı kararıyla oluşturulan jüri
tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...17.../12.../2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1. Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi İREM BERKSOY	
2. Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi FUNDA TUNÇEL	
3. Jüri Üyesi	Prof. Dr. SAİT SAYGIN EYÜPGİLLER	

ÖN SÖZ

Yüksek lisans tez konumun belirlenmesinde, içeriğinin oluşturulmasında ve neticelendirilmesinde yol gösterici olan, ilgi ve emeklerini her zaman hissettiğim değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi İrem BERKSOY'a teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her döneminde bana destek olan, bu desteklerini tez yazım sürecinde de devam ettiren, annem Ayla KORKMAZ, babam Fair KORKMAZ ve ablam Av. Bukle KORKMAZ'a sonsuz teşekkür ederim.

İSTANBUL, 2019

Yiğithan KORKMAZ

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Yiğithan KORKMAZ
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Dr. Öğretim Üyesi İrem BERKSOY
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans Tezi – Aralık 2019
Anahtar Kelimeler	: İzaha Davet, Yasama Yetkisinin Devri, Yasallık, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi,

ÖZET

İdarenin, vergilendirme ile ilgili tereddüte düştüğü durumlarda, mükelleflerden açıklama talep etmesi mükellef haklarına saygılı bir devlette olması gereken bir uygulamadır. İzaha Davet Kurumu ile uyuşmazlıkların yargı aşamasına intikal ettirilmeden çözülmesi, İdare ile yargı organının iş yükünün hafifletilmesi ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının arttırılması hedeflenmiştir. Bu çalışmada öncelikle İzaha Davet Kurumu, ihdas ediliş süreci ve kapsama alınan konular bakımından incelenmiştir. Çalışmada İzaha Davet Kurumunun Türk Vergi Sisteminde yer alan benzeri düzenlemeler ile karşılaştırması yapılmış, ortak ve farklı yönleri belirtilmiştir. Sonraki bölümlerde ise İzaha Davet Kurumunun, verginin yasallığı sınırı yönünden ve vergi kanunları önünde eşitlik sınırı yönünden değerlendirmesi yapılmıştır. Son olarak kurumun yapılandırılış sürecinde eksik ve tekrar değerlendirilmesi gereken noktalar tespit edilerek okuyucuların bilgisine sunulmuştur.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Yiğithan KORKMAZ
Field : Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Dr. Lecturer İrem BERKSOY
Degree Awarded and Date: Master – December 2019
Keywords : Invitation to Explanation, The Principle of Non – Delegation,
Legality, European Court of Human Rights,

ABSTRACT

In case of hesitation by the administration regarding taxation, it is a normal practice to request explanation from taxpayers in states where taxpayers rights are significant. Resolving the conflicts before judicial stage, decreasing workload of the administration and the judiciary and enhancing voluntary compliance of taxpayers with tax are three main goals of the IDK (institution of invitation to explanation). In this study, IDK is investigated in terms of its formation process and contents, respectively. The study began with a comparison of IDK and similar regulations in Turkish tax system regarding their similarities and differences. In the following parts, the legality of the tax and the equality limit in the eyes of the tax laws of IDK are evaluated. Finally the subjects that need to be reevaluated and elaborated during the formation process of IDK are identified and presented for the reader.

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
APS	: Acele Posta Servisi
Bakanlık	: Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	: Gayrimenkul sermaye iradı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRS	: Internal Revenue Service
İDK	: İzah Değerlendirme Komisyonu
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHEB	: İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
Kanun	:Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (6278 Numaralı, 15.07.2016 Tarih, 29796 Sayılı Resmi Gazete ve 09.08.2016 Tarih)
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SMMM	: Serbest muhasebeci mali müşavir
M.	: Madde
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
VB.	: Ve benzeri
YMM	: Yeminli mali müşavir

TABLolar LİSTESİ

TABLO 1:SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANILMASI DURUMU	25
TABLO 2:SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANILMASININ SONUÇLARI.....	26
TABLO 3:GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN DEĞER ARTIŞI KAZANCI BEYANINDA BULUNULMAMASI DURUMUNUN ALTERNATİF DÜZENLEMELER İLE GÖSTERİMİ ...	27
TABLO 4:GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN EDİLMEMESİ DURUMU	28
TABLO 5:GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN EDİLMEMESİ DURUMUNDA İZAH DAVET KURUMU VE PİŞMANLIKLA BEYAN DURUMUNUN KARŞILAŞTIRILMASI	29
TABLO 6:GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN EDİLMEMESİ DURUMUNDA VERGİ İNCELEMESİNE SEVK EDİLME DURUMU	29
TABLO 7:İZAH DEĞERLENDİRME KOMİSYONLARINCA ALINAN KARARLARA İLİŞKİN SAYISAL VERİLER	105
TABLO 8:İZAH DAVET UYGULAMA SONUÇLARI.....	106

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	viii
İÇİNDEKİLER	ix
GİRİŞ	xii
1. BÖLÜM: İZAHA DAVET KURUMUNUN DÜZENLENİŞİ	1
1. İzaha Davetin Kapsamı.....	8
1.1 Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	8
1.2 Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	9
1.3 Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.....	9
1.4 Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi....	10
1.5 Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	10
1.6 Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi.....	10
1.7 Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	11
1.8 İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.....	11
1.9 Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	12
1.10 Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.....	12

1.11 Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	12
1.12 Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi.....	13
1.13 Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi	13
1.14 Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	13
1.15 Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.....	14
1.16 Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi	14
1.2. İzah Değerlendirme Komisyonları	18
1.2.1 Kuruluşu	18
1.2.2 Görevleri	19
1.3 İzaha Davetin Şekli.....	20
1.4 İzaha Davetin Sonuçları.....	22
2. BÖLÜM: İZAHA DAVET KURUMUNUN BENZERİ DÜZENLEMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	31
2.1 İzaha Davet ile Bilgi Verme Düzenlemesinin Birbirinden Farkı	31
2.2 İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseselerinin Farkı	32
2.3 Haklarında Ortalama Kâr Haddi Esasına Göre İşlem Yapılacaklardan İstenecek İzahat.....	35
2.4 ABD’de İzaha Davet Düzenlemesi.....	37
3. BÖLÜM: VERGİNİN YASALLIĞI SINIRI YÖNÜNDEN İZAHA DAVET KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	42
3.1. Organik Bakımdan: Yasama Yetkisinin Devri Yasağı.....	53
3.2. Maddi Bakımdan	56
3.2.1. Mevzuatın Anlaşılabilirliği	56
3.3. Yetki Kullanımında Kamu Yararı Amacı.....	76
4. BÖLÜM: VERGİ KANUNU ÖNÜNDE EŞİTLİK SINIRI YÖNÜNDEN İZAHA DAVET KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ	83

4.1 İzaha Davetin Kapsamı Bakımından	89
4.1.1 İzaha Davet Kurumu Kapsamına Alınan Konular.....	89
4.1.2 Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilebilmesindeki 50.000 Türk Lirası Sınırı	92
4.1.3 İzahı Kabul Edilmeyen Mükellefe İndirimli Ceza Uygulanması	97
4.2. İdari Takdir Yetkisinin Kullanımı Bakımından.....	99
4.2.1. İdarenin İzaha Davet Etmede Takdir Yetkisi	100
4.2.2. İzah Değerlendirme Komisyonu Kararları	102
SONUÇ.....	108
EKLER :	110
KAYNAKÇA.....	115

GİRİŞ

İdare ile mükellefler bazı durumlarda vergilendirme ile ilgili uyuşmazlık yaşayabilmektedir. Vergilendirme ile ilgili uyuşmazlıklar, kimi zaman mükelleflerden kaynaklanmakta kimi zaman ise İdareden kaynaklanmaktadır. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü noktasında alternatif seçenekler bulunmaktadır. Türk Vergi Sistemimizde bu alternatifler, İdari çözüm yolları ve Yargısal çözüm yolları olarak ikiye ayrılmıştır. İdari çözüm yolları uzlaşma, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah olarak kabul edilmiştir. Yargısal çözüm yolları ise vergi mahkemeleridir.

İzaha Davet Kurumu, İdarenin, vergi ziyaının oluştuğuna dair tereddüte düştüğü durumlarda mükellefleri doğrudan vergi incelemesine ya da takdir komisyonlarına sevk etmeden, durumun aydınlatılması amacıyla mükelleflerden açıklama talep etmesidir. Mükelleflere haklarında olumsuz bir İdari işlem tesis edilmeden önce, söz konusu durumu açıklama fırsatı verilmesi, olumlu bir gelişmedir.

İzaha davet yazısı tebliğ edilen mükellef açısından iki sonuç ortaya çıkmaktadır. Öncelikle, gönderilen izaha davet yazısının içeriğinde yer alan, İdare’de vergi ziyayı oluştuğuna dair şüphe oluşturan konuyla ilgili yapılan açıklama sonucu, vergi ziyayı oluşmadığı kanaati oluşursa mükellef hakkında cezai işlem yapılmamaktadır. Diğer bir sonuç, gönderilen izaha davet yazısına istinaden yapılan açıklama sonrası, İdare vergi ziyayı oluştuğuna karar verirse, mükellef hakkında, uğratmış olduğu vergi ziyaının %20’si oranında bir ceza kesmektedir. Uyuşmazlığın ya da tereddütlü hususun yargıya intikal ettirilmeden, İdari aşamada çözümlenmesinden dolayı İzaha Davet Kurumunu, idari çözüm yolları arasında gösterebiliriz.

İhdas edilen bu düzenleme ile mükellefler ve İdare arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlarda kullanması, olayların mahiyetlerinin tespit edilmesinde mükelleflerin daha fazla katkıda bulunması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun arttırılması hedeflenmiştir.

İzaha davet süreci, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına ilişkin emareler bulunduğu ilişkin ön tespit yapılmış olduğu durumlarda başlamaktadır. Ön tespit ise Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yayımlamış olduğu tebliğde şu şekilde belirtilmiştir:

“Vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.”¹

Hukuk sistemimizde haklar, özel haklar ve kamu hakları olarak sınıflandırılmıştır. İzaha Davet Kurumu, Vergi Usul Kanunu içerisinde yapılandırıldığından dolayı kamu hukuku alanına dahildir. Kamu hakları çatısı altında değerlendirme yapmamız gerekir. Kamu hakları da kendi içerisinde, genel nitelikli ve özel nitelikli kamu hakları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.² Özel nitelikli kamu hakları, belli kişilerin, kamu kuruluşları ile olan ilişkilerini düzenleyen haklar olarak tanımlanmıştır.³ İzaha Davet düzenlemesi, İdare ile mükellef arasında vergi kanunlarından kaynaklanan idari bir süreçtir. Gelir İdaresi Başkanlığının yayımlamış olduğu, “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi”nde ⁴ uzlaşma, pişmanlık, cezalarda indirim gibi barışçıl çözüm yolları arasında sayılan düzenlemelerin bir hak olarak nitelendirilmiş olması, İzaha Davet Kurumunun da, İdari süreçte barışçıl bir çözüm yolu olarak yapılandırılması, İzaha Davet Kurumunun mükellefler açısından hak olarak nitelendirilmesini gerektirmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde, izaha davet kurumunun yapılandırılış süreci, izaha davet kapsamına alınan konular, izah değerlendirme komisyonları ve izaha davetin sonuçları incelenmiştir. İkinci bölümde, izaha davet kurumunun, vergi sistemimizde yer alan benzeri düzenlemeler ile karşılaştırılması yapılmış, benzer ve farklı yanları tespit edilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanan mektuplaşma yolu ile inceleme - Correspondence Examination – düzenlemesi ile izaha davet kurumunun karşılaştırılması yapılmıştır. Üçüncü bölümünde, izaha davet kurumunun verginin yasallığı sınırı yönünden değerlendirilmesi yapılmıştır. Dördüncü bölümde ise, vergi kanunu önünde eşitlik sınırı yönünden izaha davet kurumunun değerlendirilmesi yapılmıştır.

1 482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25.07.2017 Tarih, 30134 Sayılı Resmi Gazete

2 Kemal Gözler, Hukuka Giriş, Bursa, Ekin Kitapevi, 16. Baskı, Ağustos 2018, s.58

3 Gözler, Hukuka Giriş, s.59

4 Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellefin Hak ve Ödevleri Rehberi, 2014, s.7-8

Sonuç kısmında ise, izaha davet kurumunun yapılandırılış sürecinde tespit edilen eksiklikler ve tekrar gözden geçirilmesi gereken noktalar belirtilmiş, öneriler sunulmuştur.



1. BÖLÜM: İZAHA DAVET KURUMUNUN DÜZENLENİŞİ

Vergi Usul Kanunu'nun⁵ (VUK) mülga⁶ 370'inci maddesi, Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁷ (Kanun) ile "İzaaha Davet" başlığı altında yeniden düzenlenmiş ve VUK'un "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı üçüncü kısmında yer alan "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı ikinci bölümüne eklenmiştir. İlgili düzenleme aşağıda belirtildiği gibidir:

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

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

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

2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi

5 04.01.1961 Tarih, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703 Sayılı Resmi Gazete

6 213 Sayılı VUK m. 370, Mülga: 30/12/1980 - 2365/89

7 09/08/2016 Tarihli ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Birinci fıkra kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL (01.01.2019 tarihinden itibaren 70.000 TL)⁸ Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkroda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Bakanlık) ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahıta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”⁹

Bahsi geçen düzenleme ile Bakanlık’a izaha davet kurumuna ilişkin olarak oldukça geniş bir yetki verilmiş, verilen bu yetki, kapsamı ve kanunilik ilkesine aykırılık esas teşkil etmesi sebebiyle çok eleştiri almıştır. İzaha davet uygulaması kapsamında Bakanlık’a verilen yetki, yasama yetkisinin devri yasağının ihlali olarak değerlendirilmiştir.¹⁰

8 31/12/2018 Tarihli ve 504 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

9 213 Sayılı VUK, m. 370

10 Bkz: Funda Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet” – Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2, Temmuz 2017,

Bkz: Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2018 s.57-68

Bkz: Özgür Biyan, İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: “İzaha Davet”, Bilanço Dergisi, Sayı:162

İzaha davet, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹¹'nde (VUKGT) ise aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

*“İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.”*¹²

VUKGT'de belirtildiği üzere, yetkili mercilerin yapmış oldukları ön tespitler sonucunda vergi ziyayının oluştuğuna dair emareler bulunuyorsa, İdare, mükelleften, ilgili konu hakkında açıklama talep edebilmektedir. Ön tespit, Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından, “saptama”, “bir durumu kuşkuya düşürmeyecek biçimde gösterme” anlamında kullanılmaktadır.¹³

VUKGT'ye göre ise:

“Vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonlarına (İDK) intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon

Bkz: Doğan Bozdoğan ve Cuma Çataloluk, Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler, Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives, Cilt 6, Sayı 1,

Bkz: Altan Rençber, Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı, 352, Ocak - 2018

11 25.07.2017 Tarihli ve 482 Sıra Numaralı VUKGT,

12 25.07.2017 Tarihli ve 482 Sıra Numaralı VUKGT, 1. Bölüm

13 http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=TESP%C4%B0T e.t.. 02.02.2019

tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.”¹⁴

Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, mükellefin izaha davet edilebilmesi için, öncelikle İdare tarafından ön tespit yapılmış olması gerekmektedir. İdarenin ön tespit yapabilmesi için birtakım şartlar bulunmaktadır. Bu şartlardan ilki, **(i)** ön tespit konusuyla ilgili mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasıdır.¹⁵ İkincisi ise, **(ii)** haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbarda bulunulmamış olmasıdır.¹⁶ Ön tespitle ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.¹⁷ Öte yandan, tespitin yetkili mercilerce yapılmış olması ve verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunması gereklidir.¹⁸

İlgili Kanun maddesinin gerekçesi ise şu şekildedir:¹⁹

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

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

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

14 482 Sıra Numaralı VUKGT, 3. Bölüm

15 482 Sıra Numaralı VUKGT, 3.1.1. Bölüm

16 482 Sıra Numaralı VUKGT, 3.1.2. Bölüm

17 482 Sıra Numaralı VUKGT, 3.1.2. Bölüm

18 Buyrukoğlu, Toparlak, s. 60.

19 <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728> (e.t. 22.03.2019)

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

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

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

Bu madde hükmü VUK'un 359 uncu maddesi kapsamına giren fiillere uygulanmayacaktır. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının, her bir belge itibarıyla 50.000 Türk Lirasını (01.01.2019 tarihinden itibaren 70.000 TL)²⁰ geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilecektir.

Maddede ayrıca, Bakanlık'a, ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak mercii, tespitte yer alan tutarlar dikkate alınarak davet yapılacakları belirleme yetkisi verilmektedir."²¹

İzaha davet kurumunu sisteme yeniden dahil eden Kanun'un²² isminden de anlaşılacağı üzere kurum, öncelikle yatırım ortamının iyileştirilmesi adına düzenlenmiştir.

20 31/12/2018 Tarihli ve 504 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

21 482 Sıra Numaralı VUKGT, 4. Bölüm

22 09/08/2016 Tarihli ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Emekli Danıştay Başsavcısı Turgut Candan’a göre ise:

“Başlığı, “İzaha davet” olan düzenleme, vergisini ziyaa uğrattığı konusunda emareler bulunduğu ön tespitle saptanan mükelleflerin, kimi koşullarla, tespit edilen hususlar hakkında izahta bulunmaya davet edilmesini ve böylece, izah edilebilir durumlarda, vergi İdaresinin vergi incelemesinde bulunmak gibi gereksiz emek sarfının önlenmesini; izahı mümkün olmayan durumlarda ise, mükellefin daha az cezaya muhatap kılınması karşılığında vergisinin ziyaa uğratılan kısmının en az emek ve maliyetle tahsilinin sağlanmasını amaçlamaktadır.”²³

VUKGT’de ise amaç;

- İdare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması
- İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi
- Olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması.²⁴

Şeklinde ifade edilmiştir. Gerçekten, ülkemizde yapılan vergi incelemeleri – tam inceleme 1 yıl, sınırlı inceleme 6 ay olmak üzere –²⁵ hem mükellefler hem İdare açısından dezavantaj oluşturmaktadır. Örneğin, kural olarak işyerinde vergi denetimi yapılan Fransa’da inceleme süresi, şirketler için 3 ay olarak sınırlandırılmıştır.²⁶ Şöyle ki, mükellef basit bir konuda dahi incelemeye girmiş olsa, idari işlemler çok uzun sürmekte ve mükellef üzerinde psikolojik olarak olumsuz bir durum yaratılmaktadır. Aynı şekilde,

23 Turgut Candan, Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> (e.t. 02.02.2019)

24 482 Sıra Numaralı VUKGT, 1. Bölüm

25 31.12.2010 Tarihli ve 27802 Sayılı Resmi Gazete, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 4. Bölüm, m. 23

26 Furkan Beşel, Temel Gürdal, Almanya ve Fransa’da Vergi Denetimi, International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS-2017), Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi, Sarajevo/Bosna Hersek 19-22 May 2017, s. 198.

İdare açısından personel, zaman ve mali kaynağın daha verimli alanlarda kullanılması engellenmektedir.

İzah, TDK'ya göre; “açıklama”²⁷ anlamına gelmektedir. VUK'un 413. maddesinde ise mükelleflerin izahat talebi düzenlemesi yer almaktadır. İlgili düzenleme aşağıdaki şekildedir;

*“Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından (GİB) veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.”*²⁸

VUK'da izahat, vergi kanunlarının uygulanması bakımından vergi mükellefinin kişisel durumu hakkında oluşturduğu idari görüşü içeren bir işlemdir. VUK madde 413 esas alındığında izahat, “*vergi idaresinin, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından kendisine yazılı olarak yöneltilen, kişisel vergi durumu, belirsiz ve kuşkulu vergi uygulaması hakkında İdarenin vermiş olduğu görüştür*” denilebilir. Diğer yandan, izahat, ya kısmen ya da tamamen idareyi bağlayıcı nitelik taşıyabilir. Bu durumda VUK madde 413'te yer alan izahatı, “*vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun vergi idaresine yazılı olarak yönelttiği gelecekteki kişisel vergi durumu, belirsiz ve kuşkulu vergi uygulaması hakkında, vergi idaresinin münferit olarak verdiği veya benzer durumlar için toplu şekilde oluşturduğu kendisini kısmen veya tamamen bağlayan idari görüş*” şeklinde tanımlamak daha doğrudur.²⁹

VUK madde 370 ile vergi sistemimize dahil olan izaha davet kurumundaki izah kavramında ise İdare, mükelleften açıklama talep etmektedir. VUK madde 413 ile VUK madde 370'te yer alan izahat kavramlarını karşılaştırdığımızda, VUK madde 413'te İdare mükellefin talebi üzerine mükellefin tereddüte/şüpheyeye düştüğü vergi konusu hakkında açıklama yapmakta, VUK madde 370'de ise mükellef, İdarenin verginin ziyaa uğramış olabileceği konusunda tereddüte/şüpheyeye düştüğü konu hakkında İdareye açıklama yapmaktadır.

²⁷http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5d8637e67032b2.12588576 (e.t. 21.04.2019)

²⁸ 213 Sayılı VUK, m.413

²⁹ Billur Yaltı, Vergisel İzahatlar, Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen Değişmeyen Hükümlere Genel Bir Bakış, Mustafa Koçak, Suat Teker, Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap, 1. Baskı, İstanbul, Es Yayınları, s. 316 – 317.

Bir diğerk ayrım ise İdarenin VUK madde 413 kapsamında yapmış olduğu izahatin sonuçları İdareyi bağlayıcı, Mükellefin VUK madde 370 kapsamında yapmış olduğu izahatin sonuçları ise mükellefi bağlayıcı bir özellik taşımasıdır. Burada İdareyi bağlayıcı görüşten kasıt, İdarenin vermiş olduğu izahat üzerine mükellefin işlem tesis etmesi sonucu oluşacak vergi kayıplarından mükellefin sorumlu tutulamayacağı anlamına gelmektedir. Buna göre, yetkili mercilerin yükümlüye yazı ile yanlış açıklama yapmış olmaları yasaklık yanılması olarak kabul edilir ve vergi cezası kesilmez.³⁰

1. İzaha Davetin Kapsamı

Hazine ve Maliye Bakanlığı, kendisine verilen yetkiye dayanarak, izaha davet kapsamına girecek on altı konuyu tahdidi olarak saymıştır:

1.1 Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, Bakanlık tarafından belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal veya hizmet alış ve satışları Ba-Bs bildirim formlarına dâhil edilmektedir.”

Ba-Bs sınırı 396 Sıra Numaralı VUKGT’de;

“Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir.”³¹

“Ba-Bs formlarından hareketle yapılan çapraz sorgulamalar sonucunda, vergiyi kayba uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”³²

30 Leyla Ateş, Vergi Suçlarında Hukuki Yanılma, İbrahim Ö. Kaboğlu, F. Hakan Baykal, Nihal Saban, Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu’na Armağan, Ankara, Yetkin Yayımcılık 2009, s. 637.

31 396 Sıra Numaralı VUKGT, 1.2.2. Bölüm

32 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.1. Bölüm

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

“Banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgilere göre, kredi kartı satış cihazı (sanal pos, kredi kartı, banka kartı-debit ve imprinter cihazı gibi) kullanan mükelleflerin, yaptıkları satış tutarları ile Katma Değer Vergisi³³ (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda, satış tutarlarının düşük beyan edilmesi suretiyle verginin kayba uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”³⁴

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

“31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun³⁵ (GVK) 94. maddesinde, ödemelerini (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar ile hangi ödemelerin tevkifata tabi olduğu sayılmıştır.

Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.”³⁶

Beyanname verme yükümlülüğü bulunan ücret gelirleri arasında; üzerinden stopaj yapılmamış bazı ücretler ile stopaja tabi olmasına rağmen birden fazla işverenden elde edilen ve beyan sınırını aşan ücret gelirleri bulunmaktadır. GVK’nın 86. maddesinde tek işverenden elde edilen ücretlerin, tutarı ne olursa olsun beyana tabi olmayacağı ifade edilmiştir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edenler ise birinciden sonraki ücret gelirlerinin toplam sınırı beyan sınırını (2019 yılı için 40.000 TL)³⁷ aşıyorsa ücret gelirlerinin tamamı için beyanname vermek zorundadır.³⁸

33 25.10.1984 Tarih, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 Tarihli ve 18563 Sayılı Resmi Gazete

34 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.2. Bölüm

35 31.12.1960 Tarih, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1960 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete

36 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.3. Bölüm

37 305 Sıra Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, m.3

38 Nurettin Bilici, Türk Vergi Sistemi, 36. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s.42

Kısacası İdare, bir takvim yılı içerisinde birden fazla işverenden ücret geliri elde ederek, istisna sınırını aşarak, beyanname vermeyen mükellefleri bu kapsamda izaha davet edebilecektir.

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

*“Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerle 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ve 168. maddeleri ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 46. maddesi kapsamında belirlenen asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda, serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV’sini ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları (YMM – SMMM) izaha davet edilir”.*³⁹

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

“GVK’nın 89. maddesi ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine göre, bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar beyanname üzerinde gösterilmek ve bu maddelerde belirtilen oranları aşmamak şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir.

*Bu kapsamda, belirtilen söz konusu oranlar üzerinde indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”*⁴⁰

1.6 Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi

“GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, tam mükellef kurumlar

39 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.4. Bölüm

40 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.5. Bölüm

dağıtmış oldukları karlar üzerinden vergi kesintisi yapmak ve bu kesinti tutarını vergi dairesine yatırmak zorundadır.

Bu kapsamda, Bakanlık'ça yapılan düzenlemeler uyarınca verilen kar dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları karlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”⁴¹

1.7 Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“GVK'nın 88. maddesine göre gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilmekte, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilebilmekte ve arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara devredilememektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesine göre geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Yukarıda belirtilen şartlardan herhangi birisini ihlal etmek suretiyle geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”⁴²

1.8 İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamına giren iştirak kazançlarının, Bakanlıkça veya ilgili idarelerce yapılan

41 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.6. Bölüm

42 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.7. Bölüm

düzenlemeler uyarınca tutulan muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplarda gösterildikten sonra, beyannamede istisnalar arasında yer alması gerekmektedir. Söz konusu hesaplarda, elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”⁴³

1.9 Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan, taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından faydalanan mükelleflerden; menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralınması faaliyeti ile uğraşıldığı, istisnaya konu kazancın %75’lik kısmının özel fon hesabına alınmadığı veya beş yıllık süre içerisinde özel fon hesabından çekildiği ya da satışın yapıldığı yılı izleyen 5 yıl içinde şirketin tasfiye edildiği yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.”⁴⁴

1.10 Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Ortaklara olan borçların toplamının, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”⁴⁵

1.11 Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“Bakanlıkça yapılan düzenlemeler uyarınca verilen dönem sonu bilançosunda “Ortaklardan Alacaklar” hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”⁴⁶

43 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.8. Bölüm

44 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.9. Bölüm

45 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.10. Bölüm

46 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.11. Bölüm

1.12 Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi

“GVK’nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır.

Bu kapsamda, ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyannamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyannamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları izaha davet edilir.”⁴⁷

1.13 Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi

“Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.”⁴⁸

1.14 Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“GVK’nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Kanunun 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır. Öte yandan, aynı maddenin üçüncü fıkrasında, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç olmak üzere bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının hangi tutarda istisnaya tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

47 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.12. Bölüm

48 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.13. Bölüm

Söz konusu (6) numaralı bende göre değer artışı kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğanlara ilişkin olarak, tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.”⁴⁹

1.15 Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“Banka, benzeri finans kurumları, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya abonelerine elektrik, su, doğalgaz, internet hizmeti ve benzeri (vb) mal ve hizmetleri teslim eden, sunan kurumlar ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılınlar ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılınlardan GMSİ’lerini beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.”⁵⁰

1.16 Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

“VUK’un 359. maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL’yi (01.01.2019 tarihinden itibaren 70.000 TL)⁵¹ geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.”⁵²

49 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.14. Bölüm

50 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.15. Bölüm

51 31/12/2018 Tarihli ve 504 Sıra Numaralı VUKGT, m.3

52 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.16. Bölüm

“Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerle ilgili olarak, toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde belirlenemediği durumlarda, VUKGT’nin ekinde yer alan "Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi" tebliğ edilecek izaha davet yazısına eklenir. (EK -1)”⁵³

İzaha davet konularından sonuncusu olan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi konusu doktrin ve uygulamada oldukça tartışılmaktadır.

“Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair her bir ön tespit itibarıyla tüm belge tutarlarının vergiler hariç ayrı ayrı 50.000 TL ve altında olması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde mükellefler izaha davet edilir. Bununla birlikte, her bir ön tespite ilişkin olarak herhangi bir belge tutarının vergiler hariç 50.000 TL üzerinde olması durumunda, bu belgeyi kullanan mükellefin diğer benzer mahiyetteki belge ve/veya belgeleri tutarı 50.000 TL (01.01.2019 tarihinden itibaren 70.000 TL)⁵⁴ altında olsa dahi tüm bu belgelere ilişkin izaha davette bulunulması mümkün değildir.”⁵⁵

Örnek: Sarı Kalem Anonim Şirketi hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu bulunmaktadır. Hazırlanan vergi tekniği raporunun sonuç bölümünde Mavi Kalem Anonim Şirketi’nin, Sarı Kalem Anonim Şirketi tarafından düzenlenen 8 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular bulunmaktadır. Bu şüpheli faturaların her biri vergiler hariç 50.000 TL’nin altında kalmaktadır. Bu durumda diğer şartların da gerçekleşmesi halinde Mavi Kalem Anonim Şirketi izaha davet edilecektir.

Bu faturaların vergiler hariç, 7 adedinin her birinin tutarı 50.000 TL’nin altında, bir adet fatura tutarının da 50.000 TL’nin üstünde olduğu durumda ise ziyaa uğramış olabilecek vergiye ilişkin bir fatura tutarının 50.000 TL’nin üzerinde olması nedeniyle 8 adet faturanın hiçbirisi için mükellef izaha davet edilmeyecektir.

53 EK 1- İzaha Davet Yazısı

54 31/12/2018 Tarihli ve 504 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

55 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.16.1. Bölüm

“Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşması halinde, vergiler hariç her bir belge tutarının 50.000 TL’yi (01.01.2019 tarihinden itibaren 70.000 TL)⁵⁶ geçmemesi durumunda dahi mükelleflere izaha davette bulunulması mümkün değildir.”⁵⁷

Örnek: Kırmızı Mobilya Limited Şirketi hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu bulunmaktadır. Hazırlanan vergi tekniği raporunun sonuç bölümünde Mavi Mobilya Limited Şirketi’nin 2017 yılına ilişkin olarak bu belgelerden 30 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgulara yer verilmiştir. Bu faturaların ayrı ayrı her birinin vergiler hariç tutarı 50.000 TL’nin altında olup, toplam tutarları ise 660.000 TL’dir. Mavi Mobilya Limited Şirketi’nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 8.000.000 TL’dir. Buna göre, her bir belge itibarıyla 50.000 TL sınırı aşılmamakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının (660.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5’i olan 400.000 TL’yi aşması nedeniyle mükellef söz konusu faturalar için izaha davet edilmeyecektir.

“Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.”⁵⁸

Örnek: 11/01/2019 tarihinde Mizar Yıldızı Anonim Şirketi hakkında düzenlenmiş olan vergi tekniği raporunda, Megrez Yıldızı Anonim Şirketi’nin vergiler hariç 90.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu bulunmaktadır. Diğer yandan, Alcor Yıldızı Limited Şirket’i hakkındaki 20/02/2019 tarihli bir başka vergi tekniği raporunda ise Megrez Yıldızı Anonim Şirketi hakkında vergiler hariç 69.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu bulunmaktadır. Mükellefin, 11/01/2019 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkün bulunmamakla birlikte, ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması koşuluyla 20/02/2019 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkündür. Çünkü 2019 yılında yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen sınır 70.000 TL⁵⁹ olduğundan 11/01/2019 tarihindeki

56 31/12/2018 Tarihli ve 504 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

57 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.16.2. Bölüm

58 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.16.3. Bölüm

59 31/12/2018 Tarihli ve 504 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

raporda belirtilen fatura tutarı bu sınırı aşmakta ancak 20/02/2019 tarihindeki raporda belirtilen fatura tutarı bu sınırın altında kalmaktadır.

“Mükellefler hakkında tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine dair bulguların mevcut olması durumunda, söz konusu 50.000 TL’lik sınırın ve %5’lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartlardan her ikisini de sağlayan mükelleflerin bu şartların sağlandığı yıla ilişkin izaha davet edilmesine engel teşkil etmeyecektir.”⁶⁰

Örnek: 25/03/2019 tarihinde Layka Anonim Şirket’i hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, Sibiryia Samoyed Anonim Şirketi’nin 2018 yılına ilişkin vergiler hariç 58.000 TL, 40.000 TL ve 60.000 TL olmak üzere toplam üç adet, 2017 yılına ilişkin olarak ise vergiler hariç biri 29.000 TL, diğeri 20.000 TL olmak üzere toplam iki adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular mevcuttur. Sibiryia Samoyed Anonim Şirketi’nin 2018 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarları 10.000.000 TL, 2017 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarları ise 1.000.000 TL’dir. Buna göre, Sibiryia Samoyed Anonim Şirketi 2018 yılına ilişkin 58.000 ve 60.000 TL’lik faturaların 57.000 TL’lik (01.01.2018 tarihinden itibaren 57.000 TL)⁶¹ sınırı aşmasından dolayı 2018 yılı için izaha davet edilmeyecek olup, 2017 yılına ilişkin belgelerden hiç birinin 50.000 TL’yi ve 2017 yılına ilişkin belge tutarları toplamının (49.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5’i olan 50.000 TL’yi aşmamış olması nedeniyle 2017 yılına ilişkin faturalar için izaha davet edilecektir.

“KDV mükellefi olanlar açısından ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde, öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan

60 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.16.4. Bölüm

61 29.12.2017 Tarihli ve 490 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

indirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınmak suretiyle söz konusu toplam mal ve hizmet alışlarına ulaşılabacaktır.”⁶²

“KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde işletme hesabı özetinde yer alan “Dönem İçinde Satın Alınan Emtia” ve “Giderler” satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.”⁶³

“Toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, 482 Sayılı VUKGT'nin 5. maddesinde belirtilen İzaha Davet Komisyonlarınca mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanılmış olabilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesi istenir. Mükellefler tarafından yapılan bu bildirim, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının tespitinde esas alınarak ön tespiti konu tutar komisyonca belirlenir. İdarece yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde, yapılan bildirimin hatalı veya eksik olduğunun tespit edilmesi durumunda, yeni tespiti gerektirdiği şekilde işlem tesis edilir.”⁶⁴

1.2. İzah Değerlendirme Komisyonları

1.2.1 Kuruluşu

İDK'lar, yukarıda açıklanan izaha davet sürecini yönetmesi için Kanunun Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden Bakanlık tarafından oluşturulmuştur. İDK'lar, GİB ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) bünyesinde örgütlenmiştir.

62 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.16.6. Bölüm

63 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.16.7. Bölüm

64 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.16.7. Bölüm

GİB bünyesinde kurulan İDK'lar ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır.

“Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması da mümkündür.”⁶⁵

“VDKB’da ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İDK, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir. VDKB veya Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.”⁶⁶

1.2.2 Görevleri

İzaha Davet Komisyonlarının görevleri kısaca aşağıdaki şekildedir;

- İDK'lara intikal ettirilen bilgi, belge ve bulguları değerlendirerek verginin kayba uğradığına ilişkin ön tespiti yapmak,
- Ön tespit sonucu izaha davet yazısını hazırlayarak ilgili mükellefe göndermek,
- Mükelleflere gönderdiği izaha davet yazısı sonrasında mükellefin ilgili ön tespit ile ilgili yaptığı izahı değerlendirerek sonuçlandırmak.⁶⁷

İDK'lar, mükelleflerin yapmış oldukları izahatleri on (10) gün içerisinde karara bağlamak zorundadırlar. Sürenin görece kısa olması sistemin hızlı işlemesi adına iyi bir gelişme olarak yorumlanabilir.

65 482 Sıra Numaralı VUKGT, 4.1. Bölüm

66 482 Sıra Numaralı VUKGT, 4.2. Bölüm

67 482 Sıra Numaralı VUKGT, 4.3. Bölüm

1.3 İzaha Davetin Şekli

İzaha davet yazısını, İDK gönderecektir. İDK tarafından haklarında ön tespit yapılan mükelleflere “İzaha Davet Yazısı” tebliğ edilir.(EK-2)⁶⁸ İzaha davet yazısı VUK hükümlerine göre tebliğ edilecektir. VUK’un 21. maddesinde tebliğ; *"vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi"* şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁹ VUK’da tebliğ ile ilgili diğer hükümlere 93. ile 109. maddeler arasında yer verilmiştir. Tebligat, idari ve yargısal sürelerin başlamasında belirleyici bir unsur olduğundan izaha davet uygulamasında da çok önemli bir yere sahiptir. İzaha davet yazısında birtakım hususların belirtilmesi gerekir.⁷⁰

Bu kapsamda izaha davet yazısında aşağıdaki hususlara yer verilir:

“İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması ve yapılan izah sonucu Komisyonca, vergi ziyaına sebebiyet verilmediği ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacağı,

İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde VUK’un 370 inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacağı ve mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edileceği,”

İzahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un⁷¹ (AATUHK) 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği,

68 EK 2- Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi

69 213 Sayılı VUK, m. 21

70 Bozdoğan, Çataloluk, s. 48.

71 21.07.1953 Tarih, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 Tarih ve 8469 Sayılı Resmi Gazete

“İzahın yeterli görülmemesi halinde mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilebileceği,

Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere VUK’un 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,

Davet konusu ön tespitle ilgili olarak VUK’un 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.”⁷²

İzaha davet yazısının değerlendirilmesine geçmeden önce mükellefin cevap olarak verdiği izaha davet yazısında sürelerle ilgili birkaç hususa dikkat çekmek yerinde olacaktır. “Mükellef yazılı izahı, izaha davet yazısını gönderen komisyona elden vermiş ise bu tarihte, posta taahhütlü ya da Acele Posta Servisi (APS) ile göndermiş ise zarfın üzerindeki damga tarihinde, özel dağıtım şirketleri veya postayla adi olarak göndermiş ise izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte izah verilmiş sayılır. Tebliğ sözlü izahı da kabul ettiği için sözlü izah, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanak ile kayıt altına alınır. Bu durumda izah tarihi tutanağın düzenlendiği tarih olarak kabul edilmektedir.”⁷³

İDK, ön tespitte bulunduğu mükellefler hakkında izaha davet yazısı göndermektedir. Mükellef ilgili yazının kendisine tebliğ tarihinden itibaren on beş (15) gün içerisinde izah konusu ile ilgili açıklamalarını İDK’ya iletmesi gerekmektedir. Eğer mükellef kendisine verilen on beş (15) günlük süre içerisinde komisyona izahta bulunmaz ise anılan madde hükmünden yararlanma hakkını kaybedecektir. Mükellef kendisine verilen süre içerisinde komisyona izahta bulunursa komisyon bu izah ile ilgili değerlendirmesini 10 (on) gün içinde tamamlamak ve sonuca bağlamak zorundadır.

Örneğin, 10 (on) Eylül tarihinde mükellefe izaha davet yazısı tebliğ edilmiştir. Mükellefin izahta bulunması için son süre yirmi beş (25) Eylül’dür. Komisyonun, yapılan izahı değerlendirmesi ve kararını vermesi için son gün ise 5 (beş) Ekim olmaktadır. Mükellef için ise beyan ve ödeme süresi bakımından son gün 10 (on) Ekim’dır. Yine aynı mükellefe 10 (on) Eylül’de izaha davet yazısı tebliğ edilmiştir. Mükellef bu kez on beş (15) Eylül’de ilgili komisyona izahta bulunmuştur. Bu durumda komisyon yirmi beş

72 482 Sıra Numaralı VUKGT, 5.e

73 482 Sıra Numaralı VUKGT, 7.4. Bölüm

(25) Eylül'e kadar kararını vermek zorundadır. Mükellef için beyan ve son ödeme süresi otuz (30) Eylül olmaktadır.

Yukarıdaki örnekler sonucunda mükellef, izaha davet yazısını kendisine tanınan süreden daha erken verdiği durumda, izaha davet süreci erken verilen süre kadar kısalmış olmaktadır.

1.4 İzaha Davetin Sonuçları

İzaha davet yazısı kendisine gönderilen mükellefler izaha davet uygulamasından faydalanabilmeleri için yazının tebliğ tarihinden itibaren on beş (15) gün içerisinde yetkili komisyona yazılı ya da sözlü olarak izahlarını iletmeleri gerekmektedir.

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da ilgililerin bazı haklardan yararlanabilmeleri kanunda tayin edilmiş olan süre içinde talepte bulunmalarına bağlanmıştır. İlgililer belirlenen süre içinde bu haktan yararlanma konusunda talepte bulunmazlarsa sürenin bitiminden sonra talepte bulunsalar dahi söz konusu haktan faydalanmaları söz konusu olamaz. Dolayısıyla sürenin sona ermesi kendiliğinden ve doğrudan doğruya hakkın ortadan kalkmasına sebep veriyorsa bu hak düşürücü bir süredir. Bu sürelerle bir hakkın kullanılması belirli bir zaman ile sınırlandırılmış olduğundan, sürenin bitimi ile hakkın ortadan kalkması sonucu doğmaktadır.⁷⁴ İzaha davet kurumundaki on beş (15) günlük sürenin hak düşürücü süre özelliği bulunmaktadır. Yani mükellef kendisine tanınan bu süre içerisinde ilgili komisyona izahını yapmaz ise mükellef izaha davet uygulamasından faydalanma hakkını yitirmektedir.

İzaha davet yazısının ilgili komisyona iletilmesi sonucunda bazı farklı senaryolar ortaya çıkmaktadır:

- Verginin ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikteki izahat
- Verginin ziyaa uğramadığına ilişkin izahat.

Mükellefler tarafından haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyasına neden olduğu yönünde izahat bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten

74 Ahmet Tekin, Vergi Hukuku, İzmir, Meta Basım, 2012, s. 97.

itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, AATUHK'nın 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.⁷⁵

Mükellef burada kabahatin veya suçun varlığını kabul ederek, aslında kısmen pişmanlık müessesesine yakın bir tavır içerisinde. Bu durum, izaha davetin pişmanlık ve ıslahın tamamlayıcısı olduğuna ilişkin görüşleri kuvvetlendirmektedir.⁷⁶

İzaha davet müessesesi ile vergi sistemimize yeni bir kavram daha dahil olmuştur. Bu kavram, izah zammıdır. "İzah zammı; izaha davet edilen mükellefin izahın yapıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerini vermesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanını tamamlaması veya düzeltilmesi üzerine, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemenin geciktiği her ay ve kesri için AATUHK'nın 51'inci maddesinde belirtilen gecikme zammı oranı ile çarpılması sonucu bulunan tutardır."⁷⁷ AATUHK'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan gecikme zammı oranı, her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2⁷⁸ olarak belirlenmiştir.⁷⁹

Bu noktada karşımıza iki farklı durum çıkmaktadır: **(i)** mükellefin yapılan ön tespit ile ilgili verdiği izahatın İDK'larca kabul edilmesi ve **(ii)** mükellefin yapılan ön tespit ile ilgili verdiği izahatın İDK'larca kabul edilmemesi durumu.

Hakkında ön tespit yapılan mükellefin İDK'ya yapmış olduğu sözlü/yazılı izahatın ilgili komisyonca kabul edilmesi ve beyanname verilmesi ya da vergi beyanının tamamlanmasına lüzum görülmediğine ilişkin bir değerlendirme yapılması durumunda mükellef, söz konusu ön tespit ile ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

Mükellef tarafından yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirilmesi halinde

⁷⁵ 482 Sıra Numaralı VUKGT 6.1. Bölüm

⁷⁶ Bozdoğan, Çataloluk, s. 50.

⁷⁷ <https://vergidosyasi.com/2017/10/18/izah-zammi-nedir-izah-zammi-orani-ve-izah-zamminin-hesaplanmasi/>

⁷⁸ 02.10.2019 Tarih, 30906 Sayılı Resmi Gazete ve 1592 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı

⁷⁹ 29.06.2019 Tarihli, 30816 Sayılı Resmi Gazete, 1266 Karar Sayılı Cumhurbaşkan Kararı

bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren on beş (15) günlük süre sona ermeden mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, AATUHK'nın 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.⁸⁰ Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.⁸¹

Yukarıda açıklandığı üzere, mükellef ön tespit ile ilgili izahatini yapar ancak buna rağmen İDK, yapılan izahatı yeterli bulmaz ve kabul etmez ise bile mükellef, izahta bulunduğu tarihten itibaren on beş gün içinde,

- Zamanında vermediği beyannamesini verip, vergisini ödeyebilir.
- Daha önce eksik veya yanlış şekilde verdiği beyannamesindeki eksikliği tamamlayabilir veya düzeltebilir ve vergisini ödeyebilir.

İzaha davet edilen mükelleflerin ödeme süresi geçmiş vergilerine, maddi sonucu itibarıyla diğer mükelleflere benzer şekilde, ödemede geciken her ay ve kesri için hesaplanacak izah zammı uygulanır. Buna karşılık, izaha davet edilmeyen mükelleflerden farklı olarak, artık ziyaa uğratılan verginin bir katı değil, aksine % 20'si oranında vergi ziyai cezası kesilir. Böylece, izaha davet edilen mükellef izahı kabul edilmemesine rağmen %80 oranında daha az vergi ziyai cezası ile cezalandırılmaktadır.⁸²

İzaha davet müessesesi ile ilgili VUKGT'de belirtilen diğer hususlar şu şekildedir:

İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine

80 482 Sıra Numaralı VUKGT 6.2. Bölüm

81 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı VUK 370. m. 2. Fıkra

82 Yavaşlar, "İzaha Davet" – Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, s.90.

başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden VUK'un 344 üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyai cezası kesilir.⁸³

İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.⁸⁴

VUK'un 370 inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler.⁸⁵

Aşağıda, izaha davet alternatifleriyle karşılaştırılacaktır.

Örnek 1: Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması:

Mükellef (A) hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair 2018 yılına ilişkin olarak Vergi Tekniği Raporu tanzim edilmiştir. Mükellef kurumdan aynı yılda 3 adet fatura ile mal ve hizmet aldığını beyan eden mükellef (B) Ltd.Şti.'nin yasal defterlerine kayıtlı sahte fatura bilgileri ile aynı yılın toplam mal/hizmet alış bilgileri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1: Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumu

(A)'dan 2018 Yılında Alınan Mal/Hizmetler					Mükellef (B)'nin Verdiği KDV Beyannameleri İtibarıyla 2018 Yılındaki Toplam Mal/Hizmet Alış Tutarı (KDV Hariç) 2.450.000,00-TL	
Fatura Dönemi	Yev. No	KDV Hariç Tutar	%18 KDV'si			
1	Ekim	245	32.000,00	5.760,00		
2	Kasım	771	18.000,00	3.240,00		
3	Aralık	986	51.000,00	9.180,00		
Toplam		101.000,00	18.180,00		%5'i	122.500,00

Kaynak: Alaattin Ceyhan, Ertuğrul Turan, Kayıt Dışılığı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseslerinin Karşılaştırmalı Analizi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 235.

83 482 Sıra Numaralı VUKGT 7.1 Bölüm

84 482 Sıra Numaralı VUKGT 7.2 Bölüm

85 482 Sıra Numaralı VUKGT 7.3 Bölüm

Mükellef (B) Ltd.Şti.'nin sahte fatura kullandığından hareketle, sahte faturalara ilişkin olarak yukarıdaki gibi indirim konusu yapılan KDV'lerin, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29 ve 34'üncü madde hükümleri uyarınca reddi gerekmekte birlikte; mükellef (B)'nin sahte belge olabilecek faturaları her bir belge itibarıyla 2018 yılı için belirlenen 57.000 TL⁸⁶ sınırını ve belgelerin KDV hariç tutarlarının toplamı olan 101.000 TL'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'i 122.500 TL'yi aşmaması koşulları birlikte sağlandığından, mükellef (B) Ltd. Şti. hakkında 3 adet fatura için izaha davet süreci işletilebilecektir. Beyan ve ödemenin 10/02/2019'da yapıldığı varsayılmıştır.

Tablo 2:Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılmasının Sonuçları

İzaha Davetle Beyan Durumunda		Pişmanlıkla Beyan Durumunda	
-Katma Değer Vergisi	18.180,00	-Katma Değer Vergisi	18.180,00
-Vergi Ziyai Cezası (%20)	3.636,00		
-İzah Zammı (Vade-Ödeme tarihi) Ekim: 2ay 15günlük=288,02 Kasım: 1ay 15günlük=97,21 Aralık: 15 günlük= 91,84	477,07	-Pişmanlık Zammı (Vade-Ödeme tarihi) Ekim: 3 aylık =5.760*3*2/100= 345,60 Kasım: 2 aylık=3.240*2*2/100=129,60 Aralık: 1 aylık=9.180*1*2/100=183,60	658,80
Toplam Ödenecek Tutar	22.293,07	Toplam Ödenecek Tutar	18.838,80
Kanuni Süresinden Sonra Beyanname Verilmesi Durumunda			
-Katma Değer Vergisi		18.180,00	
-Vergi Ziyai Cezası (%50)		9.090,00	
-Birinci Derece İki Kat Usulsüzlük Cezası= 296,00 TL< 9.090,00 TL olduğundan kesilmez.		0,00	
-Gecikme Faizi ²⁸ (Normal vade-Son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi) Ekim: 26/11/2018-10/02/2019 dönemi için 2 aylık=5.760*2*2/100=230,40 Kasım: 26/12/2018-10/02/2019 dönemi için 1 aylık=3.240*1*2/100=64,80 Aralık: Ay kesirleri dikkate alınmaz.		295,20	
Toplam Ödenecek Tutar		27.565,20	

Kaynak: Ceyhan ve Turan, Kayıt Dışılığı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseslerinin Karşılaştırmalı Analizi.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi usul ve esasları kapsamında ve kanuni süresinden sonra beyanname verilmesi durumunda yukarıda tabloda gösterildiği üzere ilgili tutarlar üzerinden Mükellef (B)'nin vadesi içerisinde ödeme yapması gerekmektedir.

86 29.12.2017 Tarihli ve 490 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

Örnek 2: Gayrimenkule İlişkin Değer Artışı Kazancı Beyanında Bulunulmaması:

Bay (C), 2014 yılında 150.000 TL bedelle satın aldığı arsayı 2018 yılında 500.000 TL'ye satmış olmasına rağmen, değer artışı kazancı yönünden bir beyanda bulunmamıştır. GVK'nın mükerrer 80/6'ncı maddesinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Kanunun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak sayılmıştır. Söz konusu arsanın endekslenmiş iktisap bedeli 235.000 TL ve satış giderleri tutarı ise 14.000 TL'dir. Söz konusu tutarların hasılatтан düşülmesinden sonra elde edilen değer artış kazancı (500.000- 235.000-14.000) 251.000 TL olmaktadır. Aynı yıl elde edilen değer artışı kazançlarına ilişkin belirlenen istisna tutar ise 12.000 ⁸⁷ TL'dir. Bu veriler ışığında, Bay (C)'nin gelir vergisi matrahı 239.000 TL, hesaplanan ve beyan edilmesi gereken gelir vergisi tutarı 74.130 TL'dir. İzaha davet, pişmanlık ve ıslah kanuni süresinden sonra beyanname verilmesi durumlarında beyan ve ödemenin 20/08/2018'de yapıldığı varsayılmıştır.

Tablo 3: Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazancı Beyanında Bulunulmaması Durumunun Alternatif Düzenlemeler İle Gösterimi

İzaha Davetle Beyan Durumunda		Pişmanlıkla Beyan Durumunda	
-Gelir Vergisi	74.130,00	-Gelir Vergisi	74.130,00
-Vergi Ziyai Cezası (%20)	14.826,00		
-İzah Zammı (Vade-Ödeme tarihi) 31/03/2018-20/08/2018 $74.130 \times 4 \text{ ay} \times 1,40/100 = 4.151,28$ $74.130 \times 20 \text{ gün} \times 0,000467 = 692,37$	4.843,65	-Pişmanlık Zammı (Vade-Ödeme) $74.130 \times 5 \text{ ay} \times 1,40/100 = 5.189,10$ (Ay kesirleri tam ay olarak dikkate alındığından günlük hesap yapılmaz.)	5.189,10
Toplam Ödenecek Tutar	93.799,65	Toplam Ödenecek Tutar	79.319,10
Kanuni Süresinden Sonra Beyanname Verilmesi Durumunda			
-Gelir Vergisi			74.130,00
-Vergi Ziyai Cezası (%50)			37.065,00
-Birinci Derece İki Kat Usulsüzlük Cezası= 180,00 TL < 37.065,00 TL olduğundan kesilmez.			0,00
-Gecikme Faizi (Normal vade-Son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi) 31/03/2018-20/08/2018 dönemi için; 4 aylık= $74.130 \times 4 \times 1,40/100 = 4.151,28$			4.151,28
Toplam Ödenecek Tutar			115.346,28

Kaynak: Ceyhan ve Turan, Kayıt Dışılığı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve Islah Müesseslerinin Karşılaştırmalı Analizi.

Örnek 3: Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyan Edilmemesi:

Vergi Dairesi tarafından ilgili bankadan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, Bayan (D) tarafından 4 adet mesken ile ilgili olarak 2017 yılı içerisinde istisna ve beyan sınırı üzerinde GMSİ (kira gelirleri) elde edildiği ve buna ilişkin 2018/Mart döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesinin elektronik ortamda verilmediği tespit edilmiştir. 193 sayılı GVK'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların (arazi, bina, ihtira beratı, telif hakları, gemi payları ve motorlu nakil ve cer vasıtaları) sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak veya intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. Yine mezkur Kanunun 21'inci maddesinde düzenlenen mesken (konut) istisnasından⁸⁸, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip kira gelirlerinin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde yararlanılamamaktadır. Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kira bedelleri ise ilgili yılın geliri kabul edilerek ilgili yılda beyan edilmektedir. Buna göre, beyana tabi başka geliri bulunmayan Bayan (D) götürü gider -%15-⁸⁹ yöntemini seçmiş olup, beyan edilmesi gereken safi irat ve hesaplanan gelir vergisi aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 4: Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyan Edilmemesi Durumu

Sıra	Yıl ve Gelir Türü	Tahsilat Tarihi ve Şekli	Tahsilat Tutarı	Yapılan Değerlendirme
1	2015 yılı kira geliri	10/01/2017-Havale	8.000,00	2017 yılı geliri sayılır.
2	2016 yılı kira geliri	04/04/2017-Havale	13.000,00	2017 yılı geliri sayılır.
3	2017 yılı kira geliri	12/09/2017-Havale	24.000,00	2017 yılı geliri sayılır.
4	2018 yılı kira geliri	12/11/2017-EFT	15.000,00	2018 yılı geliri sayılır.
2018/Mart döneminde Beyan Edilmesi Gereken Kira Gelirleri			45.000,00	
Vergiden İstisna Edilen Tutar (Mesken İstisnası)			3.900,00	Yararlanılamaz.
Beyan Edilmesi Gereken Hasılat			45.000,00	
Götürü Gider Oranı (%15 ²⁹)			(6.750,00)	
Safi İrat			38.250,00	
Hesaplanan Gelir Vergisi			7.577,50	

Kaynak: Ceyhan ve Turan, Kayıt Dışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseslerinin Karşılaştırmalı Analizi.

İzaha davet veya pişmanlık ve ıslah kapsamında beyan ve ödemenin 31/12/2018'de yapıldığı varsayılmıştır. Son tablo ise VUK, amir hükümleri gereğince vergi incelemesine tabi tutulması varsayımı üzerinden hazırlanmıştır.

88 296 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, m.3, 2 Fıkra, A Bendi

89 7061 Sayılı, Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m. 14

Tablo 5: Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyan Edilmemesi Durumunda İzaha Davet Kurumu ve Pişmanlıkla Beyan Durumunun Karşılaştırılması

İzaha Davetle Beyan Durumunda		Pişmanlıkla Beyan Durumunda	
-Gelir Vergisi	7.577,50	-Gelir Vergisi	7.577,50
-Vergi Ziyai Cezası (%20)	1.515,50		
-İzah Zammı (Vade-Ödeme tarihi) 31/03/2018-04/09/2018 dönemi için Aylık=7.577,50*5*1,40/100=530,42 Günlük=7.577,50*4*0,000467=14,15 05/09/2018-31/12/2018 dönemi için Aylık=7.577,50*3*2/100=454,65 Günlük=7.577,50*26*0,000667=131,40	1.130,62	-Pişmanlık Zammı (Vade-Ödeme tarihi) 31/03/2018-04/09/2018 dönemi için Aylık=7.577,50*6*1,40/100=636,51 05/09/2018-31/12/2018 dönemi için Aylık=7.577,50*4*2/100=606,20	1.242,71
Toplam Ödenecek Tutar	10.223,62	Toplam Ödenecek Tutar	8.820,21

Kaynak: Ceyhan ve Turan, Kayıt Dışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseslerinin Karşılaştırmalı Analizi.

Tablo 6: Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyan Edilmemesi Durumunda Vergi İncelemesine Sevk Edilme Durumu

Vergi İncelemesi Yapılması Durumunda	
-Gelir Vergisi	7.577,50
-Vergi Ziyai Cezası (1 Kat)	7.577,50
-Birinci Derece İki Kat Usulsüzlük Cezası= 160 TL< 7.577,50 TL olduğundan kesilmez.	0,00
-Özel Usulsüzlük Cezası (Mük. Md..355 Elektronik ortamda beyanname vermeme)	1.600,00
-Gecikme Faizi (Normal vade-Son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihi) 31/03/2018-04/09/2018 dönemi için: 7.577,50*5*1,40/100=530,42 05/09/2018-31/12/2018 dönemi için: 7.577,50*3*2/100=454,65	985,07
Toplam Ödenecek Tutar	17.740,07

90

Kaynak: Ceyhan ve Turan, Kayıt Dışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseslerinin Karşılaştırmalı Analizi.

Yukarıda örnekler ile detayları paylaşılan (i) izaha davet, (ii) vergi incelemesi, (iii) pişmanlık ve ıslah (iv) kanuni süresinden sonra beyanname verilmesi düzenlemeleri hakkında kısaca değerlendirme yapmak yerinde olacaktır. Karşılaştırılan uygulamalar arasında en avantajlı olanı, “pişmanlıkla beyan” düzenlemesidir. Pişmanlıkla beyan düzenlemesinin diğer düzenlemelere nazaran daha avantajlı olmasının sebebi olarak, mükellefin uğratmış olduğu vergi kaybı ile ilgili kendiliğinden İdareye bilgi vermesi ve

90 Alaattin Ceyhan, Ertuğrul Turan, Kayıt Dışılığın ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve İslah Müesseslerinin Karşılaştırmalı Analizi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 235, 2019 Nisan, s. 44-46.

gerekli düzeltmeleri yapması gösterilebilir. Bu durumda İdare, tespit etmeme ihtimali bulunan bir vergi kaybını mükellefin uyarısı ile tahsil etmektedir. İdare, pişmanlıkla beyan durumunda diğer şartlarda sağlandığı takdirde vergi ziyai cezası kesmemektedir. İkinci avantajlı düzenlemenin ise, izaha davet kurumu olduğu belirtilebilir. İzaha davet kurumunda kayba uğratılan verginin %20'si oranında bir vergi ziyai cezası kesilmektedir. Mükellef, pişmanlık uygulamasında olduğu gibi vergi kaybının belirlenmesinde İdare ile işbirliği içerisinde. Bu işbirliği karşılığında indirimli vergi ziyai cezası ile ödüllendirilmektedir. Diğer uygulamalara göre kesilen vergi ziyai cezası oranı düşük olduğundan, en avantajlı ikinci durumda izaha davet kurumu yer almaktadır. Üçüncü avantajlı düzenlemenin ise, kanuni süresinden sonra beyanname vermek durumudur. Bu durumda İdare, mükellefe kayba uğratılan vergi miktarının % 50'si⁹¹ kadar bir vergi ziyai cezası kesmektedir. Yapılan karşılaştırmada en avantajsız ve mükelleflerin en çekindiği düzenleme ise vergi incelemesine sevk durumudur. Vergi incelemesine sevk durumunda mükellef aleyhine kayba uğratılan vergi miktarının bir katı –bazı durumlarda üç katı–⁹² vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Yukarıda belirtilen düzenlemelere dair açıklamalardan da anlaşılacağı üzere İdare, vergi kaybının önlenmesinde kendisine yardımcı olan mükelleflere bir iyiniyet göstergesi olarak belirli oranlarda indirimli ceza kesmekte, bazı durumlarda ise vergi ziyai cezası kesmemektedir. İdarenin bu tutumu ile amaç mükelleflerin vergilendirmeye gönüllü uyumunu en az maliyetle arttırmak ve vergilerin tahsil süresini kısaltmaktır.

91 213 Sayılı VUK, m. 344

92 213 Sayılı VUK, m. 344

2. BÖLÜM: İZAHA DAVET KURUMUNUN BENZERİ DÜZENLEMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1 İzaha Davet ile Bilgi Verme Düzenlemesinin Birbirinden Farkı

İzaha davet uygulaması ile mükelleften ön tespit yapılan konu hakkında açıklama talep edilmektedir. Genellikle, izaha davet kurumu VUK'da yer alan “Bilgi Verme” düzenlemesi ile karıştırılmaktadır. Vergilendirmenin beyana dayalı olması, beyanların doğruluğunun saptanması için gerekli olan bilgilerin sürekli bir biçimde sağlanması gereğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle VUK madde 148 vergi idaresine bilgi toplama yetki ve görevini vermiştir.⁹³ İzaha davet kurumunun, VUK madde 148. maddede yer alan bilgi verme ile aralarındaki farklardan bahsetmek yerinde olacaktır. Öncelikle, VUK madde 148'de yer alan kanun hükmü aşağıdaki gibidir;

“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Bakanlık'ın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur.

Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.”⁹⁴

Bahsi geçen maddede açıkça anlaşılaacağı üzere, bilgi verme uygulaması kamu İdare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden vergilendirme ile ilgili tüm konularda alınabilir. Ancak izaha davet uygulamasında bilgi talebi, yapılan ön tespit ile sınırlıdır. Yapılan ön tespit haricinde

⁹³ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1989, s. 175.
⁹⁴ 213 Sayılı VUK, m.148

herhangi bir konu hakkında mükelleften bilgi istenemez. Mükellefler, bilgi vermeye zorlanamaz.

Bilgi vermede, bilgiler yazı veya sözle istenebilir. İzaha davette ise İdare mutlaka yazılı olarak izahat talebinde bulunabilir.

Bir diğer fark ise VUK madde 148'e binaen bilgi talebi ile izaha davetin mükellef bakımından anlamına ilişkindir.⁹⁵ VUK 148'inci maddeye binaen bilgi verme, mükellef bakımından bir yükümlülük ve buna bağlı olarak talep edilen bilgiyi vermemesi bir kabahatken; izaha davet çerçevesinde bilgi verip vermeme konusunda mükellef serbesttir. İzahta bulunmama bir kabahat değildir, cezalandırılmaz.⁹⁶

Farklardan bir diğeri ise, elde edilen bilgiye bağlı olarak İdarenin yapacağı işlemlerle ilgilidir. 148'inci madde çerçevesinde elde ettiği bilgiye bağlı olarak İdarenin nasıl davranacağı konusunda belirleme yokken, izaha davete belli hukuki sonuçlar bağlanmıştır.⁹⁷

Bilgi vermede sözle istenilen bilgileri vermeyenlere yazılı olarak cevap vermeleri için belirli bir mühletin verilmesi, İzaha davet kurumundaki on beş (15) ⁹⁸ günlük süre ile benzerlik göstermektedir.

Benzerliklerden bir diğeri de, bilgi istemede olduğu gibi, izahat talebine geri dönüş yapmayan mükelleflerin de vergi dairesine zorla getirilememesidir.⁹⁹

2.2 İzaha Davet ile Pişmanlık ve Islah Müesseselerinin Farkı

VUK'un 371. maddesinde Pişmanlık ve Islah Müessesini düzenlemiştir. İlgili düzenleme;

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

⁹⁵ Yavaşlar, s. 85.

⁹⁶ Yavaşlar, s. 85.

⁹⁷ Yavaşlar, s. 85.

⁹⁸ 213 Sayılı VUK, m. 370

⁹⁹ 213 Sayılı VUK, m.148

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”¹⁰⁰

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde, yükümlüye durumunu düzeltme olanağını tanımaktadır. Pişmanlığın bir -faal nedamet- durumu olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Pişmanlık kurumunun amacı, yükümlüleri yasanın sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek, yükümlüyü İdareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kısmak ve vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamaktır. Yükümlünün sübjektif durumu,

100 213 Sayılı VUK, m. 371

iyiniyeti gözönünde tutulmakta, nedamet duymuş olması ceza uygulanmamasına etken olmaktadır.¹⁰¹

Pişmanlık müessesesi, var olan bir uyuşmazlığın ortadan kalkmasını sağlamaz. Uygulama ile gelecekte doğabilecek olası uyuşmazlıkların önüne geçilmek hedeflenmiştir. Pişmanlık, fiili uyuşmazlıklara etki etmeyen ancak, potansiyel uyuşmazlıkları ortadan kaldıran bir yoldur.¹⁰²

İlgili maddenin İzaha Davet Kurumu ile ortak yönleri ve farklılıkları aşağıda açıklanmıştır.

İzaha davet kurumunda yetkili merciler tarafından yapılan ön tespit sonucunda İdare mükelleften izah istemektedir. Pişmanlık ve Islah müessesesinde ise vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin hukuka aykırı davranışlarından dolayı ilgili makamlara kendiliğinden haber vermesi söz konusudur.

İzaha davet kurumunun kapsamına giren konu sayısı tahdidi olarak sayılmış olup, on altı konuyu kapsamaktadır. Pişmanlık ve Islah müessesesinde beyan üzerine tarh ve tahakkuk eden tüm vergiler, harçlar, VUK'un 359. ve 360. maddeleri arasındaki vergi kaçakçılığı suçları ve bu suçlara iştirak fiillerini kapsamaktadır. Pişmanlık ve Islah müessesesinin kapsamı vergisel olarak daha kapsamlıdır. İzaha davet yazısı gönderilmesi için İdare tarafından, verginin ziya uğratıldığına ilişkin emareler tespit edilmelidir.¹⁰³ Pişmanlıkta ise beyana dayanan vergilerin ziya uğratılmış olması koşulu aranmaktadır.¹⁰⁴

101 Kaneti, Vergi Hukuku, s. 175.

102 Şükrü Kızılot, Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 158.

103 482 Sıra Numaralı VUKGT, 5. Bölüm

104 213 Sayılı VUK, m. 371

İzaha davet kurumu neticesinde ziyaa uğratılan verginin %20'si ¹⁰⁵ oranında bir ceza kesilmektedir. Pişmanlıkta ise gerekli şartların sağlanması durumunda vergi ziyai cezası kesilmemektedir.¹⁰⁶

İzaha davet kurumunda izah zammı¹⁰⁷, pişmanlıkta ise pişmanlık zammı¹⁰⁸ ödenmektedir. Yani izaha davet kurumunda gecikme zammı, pişmanlıkta ise gecikme faizine yakın bir uygulama söz konusudur.

İzah zammı hesabında ay kesirleri için de günlük faiz hesaplanırken, pişmanlık zammı hesabında ay kesirleri tam ay olarak sayılmaktadır.

Ortak yönleri ise her iki kurumdan da vergi mükellefleri ve vergi sorumluları yararlanabilir.

Pişmanlıkta olduğu gibi İzaha Davet kurumundan faydalanabilmek için tespit tarihine kadar herhangi bir resmi makama ihbar yapılmamış olması, hiç verilmemiş beyannamenin, eksik ya da yanlış yapılan vergi beyanlarının izahta bulunulduktan sonra on beş (15) gün içerisinde düzeltilmesi süreler açısından diğer bir ortak noktayı oluşturmaktadır.

Son olarak iki kurumda da vergi ziyaının telafi edilmesi amacıyla İdare ile işbirliği yapıldığından dolayı İdarenin mükellefe, izaha davet kurumunda indirimli ceza, pişmanlıkta ise şartlar sağlandığı takdirde ceza kesmeme durumu söz konusudur.

2.3 Haklarında Ortalama Kâr Haddi Esasına Göre İşlem Yapılacaklardan İstenecek İzahat

İzaha davet kurumu vergi sistemimize yabancı bir düzenleme değildir. İzaha davet kurumunun değişik bir uygulaması 1960'lı yılların ortalarında Türk vergi sistemimizde uygulanmıştır. 31.12.1960 tarihli 193 sayılı GVK madde 111'de ¹⁰⁹ yer alan "Ortalama Kar Haddi Esası" olarak ifade edilen karın doğruluk derecesini belirleme amacına yönelik çıkarılmış olan uygulama sürecinde izaha davet usulüne yakın bir metod uygulandığı görülmüştür.

105 213 Sayılı VUK, m. 370

106 213 Sayılı VUK, m. 371

107 213 Sayılı VUK, m. 370

108 213 Sayılı VUK, m. 371

109 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Kanunu, m. 111 – (Mülga: 25/5/1995-4108/39 md.)

“Ortalama kâr haddi esası yönünden yapılacak işler:

GVK’da 484 sayılı Kanunla yapılmış olan değişiklikler, mükelleflerin 1963 takvim beyanlarına da uygulanacağı ve beyannamelerinde bildirilen gayrisâfi kazançları, bu esasa göre tesbit olunacak kazançlara nisbetle 1000 lirayı aşan miktarlarda düşük olanlar, düşüklük sebeplerini, izaha davet olunacaklardır. Bu suretle izaha davet işlemleri en geç Eylûl/1964 ayı sonuna kadar ikmal ve intaç edilmelidir.

Ancak ortalama kâr hadlerinin henüz tesbit edilmediği illerde tesbit işinin, bu konudaki Bakanlık emirleri gereğince sür’atle sonuçlandırılmâsı bu gibi illerin en geç Aralık/1964 ayı sonunda izaha davet işlemini ikmal ve intaç etmeleri uygun görülmüştür.

Ancak bu zaruret, mükelleflerin ortalama kâr haddi veya gider esası tatbikatı bakımından ayrı ayrı zamanlarda ve müteaddit defa işgal edilmesine mahal bırakmayacak şekilde yerine getirilmesine mani teşkil etmez.

Bu sebeptendir ki, mükellef beyannameleri üzerinde ortalama kâr haddi bakımından tetkikler yapılırken, gider esası ile ilgili noksanlıkların da tesbit edilmesi, mükellefin bilgisine müracaat edilecekse her iki hususa ait bilginin aynı zamanda istenilmesine gayret sarfedilmesi, ancak bu yapılırken iki müessesenin uygulanmasında bir karışıklığa sebebiyet verilmemesi bu konuda gerekli tedbirlerin alınması lâzım gelir.”¹¹⁰

Aynı Tebliğin 5 numaralı mükelleflerden izahat istenilmesi ve izahatın incelenmesi bölümünde ise şu ifadelere yer verilmiştir:

“Haklarında ortalama kâr haddi esasına göre işlem yapılacaklardan bu tebliğe ilişik formüle göre izahatta bulunulması istenilir.

Mükellefler için cevap süresi, mükelleflerin durumuna, izah olunacak hususların hacmine göre vergi dairesince tâyin olunur.

110 01.08.1964 Tarihli ve 66 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, C Bölümü

Mükellef, tâyin olunan süre içinde yazılı olarak gerekli izahatı vermiş ise, bu izahat ve varsa bağlı belgeler mükellef dosyasına konularak incelenmek üzere bu izahatları incelemekle yetkili kılınan Komisyona tevdi olunur.

Dosyaların ve dosya münderecatı belgelerin bu tetkikler sırasında ziyaa uğramaması hususunda ilgililer gereken bütün tedbirleri almalıdırlar.

Komisyounun inceleme sonuçları bir karara bağlanır. Kararda, Vergi Dairesinin yukarda 4 numaralı parağrafın sonunda belirtilen notunda tespit olunan esaslar ve mükellefin izahları madde madde cevaplandırılmalıdır.

Komasyon üç kişiden tereküp ettiğine göre kararlar ekseriyetle alınabilir. Komasyon tarafından verilen karar iki nüsha olarak yazılır ve Komasyon üyeleri tarafından imzalanır. Bu kararın bir nüshası mükellef dosyasına bağlanır.

İşin, mükellef izahlarını inceleyen Komasyondaki safhalarının takibi bakımından gider esasına ait tebliğde işaret olunan takip cetveline işin, Komasyona intikal ettiği ve Komasyondan çıktığı tarihler, kararın özeti (kısmen kabul, tamamen red şeklinde) dercedilir.”¹¹¹

İlgili tebliğde gördüğümüz üzere yeni uygulamaya konulan izaha davet kurumu ile birebir aynı olmasa da izaha davet kurumu vergi sistemimize yabancı bir uygulama değildir.

2.4 ABD’de İzaha Davet Düzenlemesi

İzaha davet müessesinin gündeme gelmesi ile birlikte farklı ülke uygulamalarının varlığı sorgulanmaya başlanmıştır. Yapılan literatür incelemesinde Türkiye’de uygulanan bu kurumun Amerika Birleşik Devletlerinden (ABD) devşirme bir uygulama olduğu tespit edilmiştir.¹¹² ABD’de ulusal vergilere ilişkin faaliyetlerde İç Gelir İdaresi (-IRS- Internal Revenue Service-) yetkilidir. IRS (ABD İç Gelir İdaresi), Hazine Bakanının Ulusal Gelir Kodunun (Internal Revenue Code) Usul ve İdareyi düzenleyen (F) alt ayrımının genel esaslara ilişkin 80’inci kısmının Vergi/Gelir Kanunları uygulamasına ilişkin (A) bölümünün Bakanlığın görev ve yetkileri kapsamında 7801’inci

111 01.08.1964 Tarihli 66 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 5. Bölüm

112 Bozdoğan, Çataloluk, s. 53.

maddesindeki vergilendirmeye ilişkin sorumluluklarını yerine getirmek üzere kurulmuştur. Bakanlık, ulusal gelir kanunlarını yönetmek ve uygulamak konusunda tam yetkili olup bu amaçla bu konuda yetkili bir kurum oluşturma gücüne sahiptir. IRS, bu yasal dayanağa istinaden ulusal gelir kanunlarını yönetmek ve uygulamak üzere kurulmuştur. IRS'in görevi vergi mükelleflerinin vergi ödev ve sorumluluklarını anlayıp karşılamasına yardımcı bulunmak ve aynı zamanda vergi kanunlarının tüm mükelleflere dürüstlük, eşitlik ve adalet içinde uygulanmasını sağlayarak yüksek kaliteli hizmet sunmak olarak açıklanmıştır.¹¹³ ABD'de vergisel işlemler, IRS tarafından yürütülmektedir. IRS, vergi incelemelerini aşağıdaki yöntemler altında yapmaktadır.

Kabul edilmeyen Unsurlar Programı (Unallowable items program)

Mektuplaşma ile Yapılan İncelemeler (Correspondence Examination) (İzaha Davet)

Ofis İncelemesi (Office Audits)

Alan İncelemesi (Field Audits)

Araştırma İncelemesi (Research Audits)

Finansal Durum veya Ekonomik Gerçeklik İncelemesi (Financial Status Examination or Economic Realty Audits)

Geniş Ölçekli İncelemeler (Large Case Audits)

Endüstri Uzmanlaşma Programı

Sektör Uzmanlaşma Programı (Market Segment Specialization Program)¹¹⁴

113 Tahir Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık 2012, s. 189.

114 Erkan Yetkiner, ABD Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri, s. 3-4. <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002ABDVergi.pdf> (e.t 2.02.2019)

Bu yöntemlerden bizi konumuz bakımından ilgilendiren, mektuplaşma ile yapılan incelemelerdir. Amerikan İç Gelir İdaresi'nce (IRS) uygulanan izaha davet sistemi ile ülkemizdeki düzenlemenin karşılaştırılması gerekir. Mektupla yapılan inceleme (izaha davet), genellikle vergi dairesinde yapılmaktadır. Bu inceleme türünde IRS, mükellefe mektup gönderir ve inceleme başlar. Gönderilen mektup, tek bir vergi konusu ile ilgilidir. Mektup, Türkiye'deki izaha davet yazısına benzer bir niteliktedir. IRS'nin el kitabına göre¹¹⁵ mükelleflerden mektupla istenebilecek bilgiler şunlardır:

- Keogh Planı'na göre yapılan ödemeler,
- Emekli ödemeleri,
- Tasarruf hesabından vadesinde para çekilmesi nedeniyle kullanılan faiz cezaları,
- Çalışanların 1.000 doların altındaki iş harcamaları,
- 2.000 doların altındaki ziyan ve hırsızlık kayıpları,
- Faiz ve vergi indirimi,
- Bağışlar ve sağlık harcamalarına ilişkin indirimler,
- Ev enerji giderleri, politik bağış indirimleri (para aklama), eğitim, seyahat ve enerji giderleri.

Yukarıda belirtilen konularda IRS, mükelleflere bir mektup göndererek, ilgili konularda mükelleflerden izahat istemekte ve süreç şu şekilde ilerlemektedir; İncelemeye alınan mükellefe bir mektup yollanarak, bundan haberdar edilir ve İdareye beyan ettiği bilgilere ilişkin ek bilgiler kendisinden istenir. Mektupta, bilgilerin gönderileceği son tarih ve gönderimin gecikmesi halinde gecikme nedeninin bildirileceği bir iletişim bilgisi yer alır. Mükellefin gönderdiği bilgiler, vergisini doğru şekilde ödediğini gösteriyorsa, yani İdare bunu kabul ederse; İdare, mükellefe, kabule ilişkin bir mektup daha gönderir ve inceleme sona erer. Fakat İdare, vergilerin doğru şekilde ödenmediği sonucuna varırsa; mükellefe bu yönde bir mektup gönderir. Bu durumda, mükellefin iki seçeneği vardır. Ya İdareye uyacak ve aradaki farkı cezalarıyla birlikte ödeyecek ya da İdarenin kararına

115 Internal Revenue Manual, 4118.1.Rev.2-1-88

katılmayacak ve katılmama nedenini İdareye delilleriyle birlikte bildirecektir. Eğer bunu yapmazsa, normal süreç işlemeye devam edecektir. İdare, mükellefin savunmasını yerinde bulursa inceleme sona erecek; fakat bunu kabul etmezse, mükellef açısından bir başvuru süreci başlayacaktır. Bu aşamada mükellef, ilgili inceleme birimine gelip ya uzlaşmaya çalışacak ya da çeşitli başvuru mercilerine itiraz başvurusunda bulunacaktır. Belirtmek gerekir ki ABD’de mahkeme yoluna başvurmak en son aşamada, yani İdari mercilerle anlaşamadığı/uzlaşamadığı zaman mümkündür.¹¹⁶

ABD’deki bu uygulamanın Türkiye’deki uygulama ile benzerlikleri ve farklılıkları bulunmaktadır. Öncelikle, benzerliklere değinirsek;

Her iki sistemde de, vergisel tüm konular incelemeye dahil edilmeyerek, belirli konularla sınırlandırılmıştır.

İzaha davet süreci İdarenin mükellefe bir yazı (ABD’de mektup, Türkiye’de izaha davet yazısı) göndermesi ile başlamaktadır.

Miktarsal sınırlamaların vardır (*Türkiye’de sahte belge kullanmadaki 70.000 TL ve % 5’lik sınır, ABD’deki 2.000 USD ve 1.000 USD*).

ABD’de uygulanan sistemde, bizde olduğu gibi, gönderilen mektupta açıklamanın hangi tarihe kadar yapılması gerektiğini belirtilen tarih bulunmaktadır.

ABD’deki sistem ile farklılıkları ise;

Türkiye’deki izaha davet süreci, vergi incelemesine başlanılmadan önce yapılırken; ABD’deki süreç vergi incelemesine başlanılıp süreç devam ederken gerçekleştirilen bir uygulamadır.

Türkiye’de vergi suçu olarak kabul edilen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin belirli sınırları aşanlar izaha davet edilmektedir. ABD’de ise 2.000

116 Başar Soydan, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Doktora Tezi, s. 171.

doların altındaki bütün ziyan ve kaçakçılık unsurları izaha davet edilmektedir. Suç olarak değerlendirilen hususlar üzerinde Türkiye’de kapsam daha dar tutulmuştur.

Türkiye’de izaha davet sonuçlarından birisi olarak mükellef %80 oranında vergi ziyayı cezası indirimi alırken, ABD’de herhangi bir indirim söz konusu değildir. ABD’de yapılan izaha davet, bu nedenle tamamıyla bilgi toplama amacı gütmekte ve vergi incelemesinin doğru sonuçlandırılmasını sağlamaya yöneliktir.¹¹⁷

ABD’de uygulanan sistemde, açıklamanın kabul edildiği ve herhangi bir işlem yapılmayacağı ikinci bir mektup¹¹⁸ ile bildirilirken; ülkemizdeki sistemde, izahın kabulüne ilişkin ikinci bir yazı gönderilmemektedir.

ABD’de uygulanan yöntemde gönderilen mektupta, bilgilerin gönderileceği son tarih ve gönderimin gecikmesi halinde gecikme nedeninin bildirileceği bir iletişim bilgisi yer almakta, gecikme nedeni kabul edilirse ek süre verilmektedir.¹¹⁹ İzaha davet kurumunda ise on beş günlük süre kesin olup, ek süre verileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

IRS’in uyguladığı sistemde, İdareye gelen mektupta konuyla ilgili açıklama yeterli görülmediği takdirde İdare tarafından bir mektup daha gönderilerek mükellefe kendisini açıklaması için bir hak daha verilmektedir.¹²⁰ Ancak, ülkemizde uygulanan izaha davet sisteminde, izah kabul edilmediği takdirde mükellefe bir ikinci şans verilmemekte, vergi incelemesi veya takdire sevk işlemi başlatılmaktadır.¹²¹

Ülkemizde izaha davet kurumunun kapsadığı konuları, işleyiş sürecini ve değerlendirme sürecinin ne şekilde yapılacağını belirleme yetkisi tamamen Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Oysa Amerikan sistemindeki uygulamada vergi İdaresi olan IRS, Hazine Bakanlığına bağlı bir kuruluş olmasına ve ona rapor vermesine rağmen, özerk bir kuruluştur. IRS ve Hazine Bakanlığı arasındaki en önemli etkileşim, yasama konusu için vergi politikaları geliştirmekteki ortak çabalarıdır.¹²²

117 Bozdoğan, Çataloluk, s. 54.

118 Başar Soydan, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Doktora Tezi, s. 171.

119 IRS, “The Examination Process (Audits by Mail)”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf> e.t. (26.10.2019)

120 IRS, “The Examination Process (Audits by Mail)”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf> e.t. (26.10.2019)

121 213 Sayılı VUK, m. 370

122 Nazmi Karyağdı, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, Ankara 2006, s. 36.

3. BÖLÜM: VERGİNİN YASALLIĞI SINIRI YÖNÜNDEN İZAH DAVET KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devlet, vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmektedir. 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'dan bu yana, kişinin özgürlüğünün ve mülkiyetinin sınırlandırılması ile ilgili kurallar arasında, hükümlerinin vergi almadaki yetkileri de yer almıştır.¹²³

Vergi, kaynağını toplumdan ve Anayasa'dan alır. Anayasa'nın koyduğu genel ve özel ilkelerle birlikte anayasal ve yasal güvence altında bulunan verginin kural ve ilkelerine tüm taraflarca özen gösterilmesi gerekir.¹²⁴

Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi ve mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar veya kurallardır. Vergileme ilkeleri ve vergilemenin temel esasları ile vergilemede uyulacak kurallar ve vergilemeden beklenen amaçlar ifade edilmektedir.¹²⁵

Vergilerin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin, soyut ve kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren, yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır.¹²⁶ Bu ilke, bir yandan vergilerin genel, objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da bireysel, subjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içerir.¹²⁷

123 Saygın Eyüpgiller, Teori ve Uygulamada Vergiden Kaçınma, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 39.

124 Emine, Karacaoğlu, 1982 Anayasasının Anayasa Mahkemesine Üye Seçimi Tercihinden Kaynaklanan Sorunlar Kaboğlu, Baykal, Saban, Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan, s. 223.

125 Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeri, Ankara Hukuk Toplantıları, Ankara Üniversitesi Yayınları No:300, Editör Cenker Göker, Hazırlayan, Çiğdem Güner, Ankara Üniversitesi Basımevi 2011, s. 13.

126 Güneş Çetin Gerger, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.51

127 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 22. Bası, Ankara, Turhan Kitapevi 2013, s. 40

10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (İHEB) hiç kimsenin keyfi olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılamayacağını hükme bağlamış, 20 Mart 1952 tarihli İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek Protokol'ün 1. maddesi de devletlerin vergi ve diğer mali yükümlülük koyma yetkilerine saygı gösterilmekle birlikte bu yetkilerin insan haklarına aykırı olarak keyfi kullanılamayacağını belirtmiştir.¹²⁸

Vergilemenin yasallığı ilkesi kimi ülkelerin anayasalarında doğrudan kendisine yer bulurken, kimi ülkelerin anayasalarında dolaylı düzenlenmiştir. Örneğin, 1953 tarihli Danimarka Krallığı Anayasasının 43. maddesi, verginin yasallığı ilkesini doğrudan; *“Vergiler yalnızca yasa ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır; keza grupların istisna edilmesi veya devlet borçlanmalarının kabülü bir yasaya dayanmak, bir yasada temellenmek suretiyle olanaklıdır.”*¹²⁹ Şeklinde ifade etmiştir.

*“1831 tarihli ve son olarak 1988’de değişiklik yapılan Belçika Krallığı Anayasası’nın 110. maddesinin 1. paragrafı da; “Devlet menfaatine olan vergiler bir yasa ile alınabilecektir.”*¹³⁰ diyerek, verginin yasallığı ilkesini doğrudan belirtmiştir.

Diğer liberal demokratik ülkelerden farklı olarak Federal Almanya Anayasası, verginin yasallığı ilkesine açık bir biçimde yer vermemiş olup, bu ilke anayasanın bazı maddelerinin yorumlanmasıyla anlaşılabilmektedir.¹³¹

Vergi hukukunun temel kural ve ilkeleri anayasalarda yer almaktadır. Örneğin, mali güce göre vergileme ilkesi ve verginin yasallığı ilkesi gibi vergi hukukunun başlıca ilkelerini içeren kurallar anayasamızın 73. maddesinde düzenlenmiştir.¹³²

128 Eyüpgiller, s. 39.

129 Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı, İstanbul, 12 Levha Yayıncılık, 2008, s. 63.

130 Güneş, s. 63.

131 Güneş, s. 61.

132 S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 8. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi 2012, s. 24

Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrası “Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir.”¹³³ Düzenlemesini içermekte, öğreti ve uygulamada verginin yasallığı ilkesi olarak adlandırılan bu ilke, vergi, resim, harç ve benzeri kamusal güce dayalı bütün yükümlülüklerin yasayla düzenlenmesi zorunluluğunu öngörmektedir.¹³⁴

Bu anayasal norm 1961 Anayasasında da belirtilmiş olmakla birlikte, 1982 anayasasının 73. maddesinden farklı olarak, “Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.” şeklinde düzenlemiş olup “değiştirilir” ve “kaldırılır” ibarelerine yer vermemiştir. Nitekim 1924 Anayasasının 85’inci maddesi de “Vergiler ancak bir Kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.” ifadesiyle vergilerin yasallığı ilkesine işaret etmiş bulunmaktadır.¹³⁵

Ülkemizdeki vergilemede yasallık ilkesi ile ilgili diğer mevzuatlar şu şekildedir: “Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa’nın 13’üncü maddesi, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin özel ilkeleri düzenleyen Anayasa’nın 35’inci maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine (AİHS) ek 1.Protokol’ün 1’inci maddesinin 1’inci fıkrasıdır.”¹³⁶

Anayasamız her çeşit mali yükümün yasa ile konulmasını buyururken, keyfî ve takdîri uygulamayı önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını gütmüştür. Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrasında da yer alan kuralın temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organında düzenlenmesini sağlamaktır.¹³⁷ Latince’de “nullum tributum sine lege scripta”¹³⁸(yasadışı vergi olmaz veya temsilsiz

133 1982 Anayasası 73. m. 3. Fıkra

134 Göker, Güner, s. 14.

135 Cengiz Arıkan, Türk Anayasa Hukukunda Yasama Yetkisinin Devredilemezliği İlkesi, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, s.123.

136 Berksoy İrem, Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi, Journal of Life Economics, Cilt 3, Sayı 1, 2016, s.72

137 Selim, Kaneti, Makaleler, İstanbul,12 Levha Yayıncılık, 2011 s. 225.

138 Eyüpgiller, s. 40.

vergi olmaz) şeklinde ifade edilen bu kural günümüzde de evrensel bir ilke haline gelmiştir.¹³⁹

Yasasız vergi salınamayacağı kuralının temelinde, temsilsiz vergi olmaz ilkesi yer almaktadır.¹⁴⁰ Temsilsiz vergi olmaz talebi, birkaç gönderme yapar. Bunlardan birisi, devlet ve devletin vergilendirme yetkisi, buna bağlı olarak da devletin vergilendirme yetkisini kullandığı alan, diğeri vatandaşın devletin karar alma mekanizmalarında temsili ve kendi temsilcilerinin çıkaracağı yasalarla vergi konulabileceğidir.¹⁴¹ Bu ilke vergi yükümlülerinin, yasama organında söz haklarının olduğu ve haklarında çıkartılan yasalara rıza gösterdikleri düşüncesine dayanmaktadır. Meclis, toplumda belirli bir kabul düzeyine erişmiş tüm siyasi görüşlerin temsil edildiği/edilmesi gerektiği bir kurumdur.¹⁴² Vergilerin, mecliste onaylanarak, yasa adı altındaki düzenlemelerle ve vergilendirme ile ilgili tüm bilgileri kapsayacak şekilde salınması, birey için güvence oluşturur.¹⁴³ İşlemi yapan organ ve yapılandırılış şeklinin esas alınarak nitelendirilen bu durum, şekli yasanın özelliklerini taşıdığından dolayı, belirtilen hususlar şekli yasanın bireylere sağladığı güvencelerdir.

Kişilerden tek taraflı olarak aktarılan ve bazen vergiyi ödeyenler açısından kayda değer tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün ne üzerinden, ne zaman, hangi esasa göre, ne kadar alınacağı ve bu verginin kimi ilgilendireceği hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından çok duyarlı noktalar. Bu nedenle vergi yasalarının, vergilerin başlıca ana kavramlarını, ana unsurlarını içermesi, vergi ile ilgili temel özellikleri açıkça bünyesinde barındırması gerekmektedir.¹⁴⁴

139 Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 37. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi 2016, s. 13.

140 Güneş, s. 13

141 Nihal Saban, Vergi Hukuku, 8. Baskı, İstanbul, Beta, 2016, s.61

142 Berksoy s.73

143 Berksoy, s.73

144 Güneş, s. 117.

Anayasa mahkemesi vergilemede kanunilik ilkesi ile ilgili bir kararında şu ifadeleri kullanmıştır:

*“Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.”*¹⁴⁵

Vergilerin yasallığı ilkesi, genel olarak, vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması, söz konusu müdahalenin yasalara dayalı olarak yapılması şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle, bu ilke, her vergilendirme işleminin temelinde bir yasa hükmünün bulunmasını, yasama ve yürütme organı arasındaki yetki devrinin sınırları ve esaslarının ayrıntılarıyla belirlenmesini gerektirmektedir.¹⁴⁶

*“Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi’nin yerleşik içtihadına göre bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için verginin kurucu öğelerinin yasa ile belirlenmiş olması gerekmektedir.”*¹⁴⁷

Vergiyi doğuran olayın kanunda belirtilmesi yeterli olmayıp, matrah, oran, tarh gibi vergilemeyi ilgilendiren diğer unsurlarında kanunda açıkça belirtilmelidir. Vergilemenin mülkiyet hakkına doğrudan müdahalesi olduğunu unutmamak gerekir.

*“Vergi hukukunda yasallık ilkesi, İdare için belli normlar saptarken, vergi borçlusu için de hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu anlamda hukuk güvenliği ilkesi ile iç içedir.”*¹⁴⁸

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamaktadır.¹⁴⁹ Bu güvenliğin sağlanabilmesi herşeyden önce, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin vergi

145 AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011

146 Eyüpgiller, s. 39.

147 Berksoy, s.72

148 Eyüpgiller, s.41

149 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 45

hukukunda özel bir önemi vardır. Bu ilke vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerine ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir. Kişiler böylece geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilecekler, vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenebilecektir.¹⁵⁰

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında bu konuyu açık bir şekilde belirtmiştir:

“Anayasa koyucunun, her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfî ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını kastettiği şüphesizdir. Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir malî yükümlün alınmasına izin vermesi, bunun, kanunla konulmuş sayılması için yeter neden teşkil edemez. Malî yükümlerin, mükellefleri matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını ve hattâ temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideleri ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani mükellef matrah ve oran yönleri, her malî yükümlün özelliğine göre değişmekte olduklarından, bu düzenleme herbirisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana hatları, başka bir deyimle çerçeveleri belirtmeli ve bazılarının niteliklerine göre, matrah ve oranı, bu mümkün olmazsa yükümlerin en yüksek sınırları tayin olunmalıdır. Aksi halde idareye, keyfî uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur.”¹⁵¹

Devletin fonksiyonları olan yasama, yürütme, yargı fonksiyonunu birbirinden ayırmada iki ölçüt kullanılır; **(i)** maddi ölçüt ve **(ii)** şekli ölçüt. Maddi ölçütü, ünlü Fransız

150 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 46

151 AYM E. 1967/54, K. 1968/12, Tarih 18.4.1968

anayasa hukukçusu Léon Duguit¹⁵² şekli ölçütü ise ünlü Fransız anayasa hukukçusu Raymond Carré de Malberg¹⁵³ savunmuştur. Devletin fonksiyonları şekli olarak, diğer değişlerle, organik, uzvi, örgütsel, teşkilat, yapısal, kuruluşsal bakımdan birbirinden ayrılır. Şekli ölçütte, yapılan işlemin türüne ve içeriğine bakılmaz, işlemin hangi organın elinden çıktığına bakılır. Bu anlamda yasama organı meclistir. İşlemi yapan organ yasama organı, yani meclis ise; bu bir yasama işlemidir.¹⁵⁴

Yürütme organı, parlamenter rejimde Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu ve tüm idari makamları kapsar. Güçler ayrılığı prensibinin katı bir biçimde uygulandığı Başkanlık sisteminde yürütme gücünü, halk tarafından seçilen devlet başkanı tek başına kullanır.¹⁵⁵ Yani, Başkan yürütme organı ile özdeştir.¹⁵⁶ Başkanlık sisteminde Bakanlar Kurulu bulunmaz. Diktatörlük rejiminde ise meclis etkisiz olduğundan, “yasama yetkisinin devri” konusunda bir tartışmaya yer yoktur. Organik bakımdan yürütme işlemi, yürütmenin yaptığı tüm işlemlerdir. Yargı organı, hukuk devletlerinde bağımsız mahkemelerdir; yargı işlemi, yargı organı tarafından yerine getirilen tüm işlemlerdir.¹⁵⁷

Maddi kriter, devletin hukuki fonksiyonlarının tasnifini, bu fonksiyonların ifasında başvuru işlemlerin hukuki mahiyetine göre yapmaktadır. Buna göre hukuki işlemler maddi mahiyetlerine göre, **(i)** kural-işlem, **(ii)** subjektif işlem ve **(iii)** yargı işlemi olarak üçe ayrılır.¹⁵⁸

Yasama fonksiyonu, kural koymak, sürekli, objektif, kişisel olmayan işlemler yapmak demektir. Diğer bir ifade ile yasama fonksiyonu “kural – işlem” niteliğinde işlemler ile ifa edilir. Devlet hangi organıyla olursa olsun bu nitelikte bir işlem yaptığı zaman yasama fonksiyonunu icra etmektedir. Yürütme fonksiyonu ise hukuk kurallarını

152 Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, s. 357.

153 Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 360.

154 Ahmet Nohutçu, Anayasa Hukuku – Altın Seri, 14. Baskı, Savaş Yayınları, 2016, s. 208.

155 İsmet Giritli, Jale Sarmaşık, Anayasa Hukuku, Der Yayınları 1996, s. 60.

156 Kaboğlu, Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar) s. 158.

157 Nohutçu, Anayasa Hukuku s. 208-209.

158 Kemal Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, 1. Baskı, Ekin Yayınları, Eylül 2010, s. 345.

uygulamak, sübjektif hukuki durumlar yaratmak demektir. Bundan dolayı yürütme fonksiyonu “sübjektif işlem” yapmaktadır. Bu kapsamda yasama işlemleri daima genel ve soyut, yürütme işlemleri ise daima bireysel ve somuttur. Yargı fonksiyonu, maddi ölçütlere göre, hukuki uyumsuzlukları ve hukuka aykırılık iddialarını çözümleyen ve karara bağlayan bir devlet fonksiyonudur.¹⁵⁹

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, maddi ölçütü kullanarak yasama fonksiyonunu idari fonksiyondan ayırt etmek her zaman mümkün değildir. Zira yasamanın bireysel nitelikli işlem ve faaliyetleri olduğu gibi, İdare de genel ve soyut norm koyma faaliyetlerinde bulunmaktadır.¹⁶⁰ Yasama ve İdare fonksiyonlarının ayırt edilmesinde maddi ölçüt yetersiz ve elverişsiz olduğundan, bu ayrımın yapılmasında organik ölçütü de kullanmak ve yasama organının Anayasanın kendisine verdiği görevleri yerine getirmek için yaptığı tüm işlem ve faaliyetleri yasama fonksiyonu içerisinde, İdare organlarının yaptığı tüm faaliyetleri de idari fonksiyon içinde görmek ve bunun ötesinde söz konusu faaliyetlerin mahiyetine bakmamak gerekir.¹⁶¹

Vergilerin yasallığı ilkesi, hukuki düzenlemelerin açık, ulaşılabilir, öngörülebilir, sürekli ve belirli olmasını gerektirir. Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin "*belirliliği*" ve "*öngörülebilirliği*" ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilen ölçütlerdir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin "*açık ve anlaşılır*" olmasını gerektirmektedir.¹⁶² Belirtilen ölçütler, maddi anlamda yasanın bireylere sağlamış olduğu güvencelerdir.

Bu noktada bir hususa dikkat çekmek yerinde olacaktır. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), yasa tarafından öngörülme şartındaki “yasa” ifadesini şekli manasıyla kullanmamaktadır. İHAM, bir kuralın yasa kabul edilmesini bazı ölçütlere bağlamıştır. ¹⁶³ İHAM, Sunday Times-Birleşik Krallık davasında¹⁶⁴ “hukuken

159 Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 11. Baskı, Ekin Yayınları, Şubat 2011, s. 233-234.

160 Metin Günday, İdare Hukuku, 9. Baskı, İmaj Yayınevi 2004, s. 10.

161 Günday, s. 11.

162 AYM, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014, Resmi Gazete Tarih: 21.02.2015 Sayı: 29274

163 Saban, Vergi Hukuku s.28

164 Sunday Times, Birleşik Krallık Karar Sıra No:32, Başvuru No:6538/74, Karar Tarihi:26.04.1979

öngörölmüş” ifadesini kullanmış ve bu ifadeden şu iki koşul ortaya çıkmaktadır. Birincisi (uygulanacak olan) hukuk, yeterince ulaşılabilir olmalıdır. İkincisi, vatandaşların davranışlarını düzenlemelerine olanak vermek için yeterli açıklıkta düzenlenmemiş bir norm “hukuk” kuralı olarak kabul edilemez. Vatandaşlar belirli bir eylemin gerektirdiği sonuçları, durumun makul saydığı ölçüde ve eğer gerekiyorsa uygun bir danışmanıyla önceden görebilmelidir.”

Buna karşılık T.C. Anayasası, hak ve özgürlüklere getirilen tüm sınırlamaların ancak şekli manasıyla yasa tarafından öngördüğünden¹⁶⁵ Türk hukuk sisteminde kişiler, hem Anayasa’ca öngörölmüş şekli kanun güvencesinden hem de İHAM ve Anayasa Mahkemesi’ce kabul gören maddi kanun güvencesinden aynı anda yararlanmaktadır.¹⁶⁶ Bu durumun, Türk hukuk sisteminin, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere AİHS’e göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir.¹⁶⁷

Anayasamızın 7. maddesinde “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez*”¹⁶⁸ ifadesiyle yasama yetkisinin devri yasağı net bir biçimde çizilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, bu hükmü şu yolda anlamlandırmıştır:

*“Yasama yetkisi ilkel bir yetki olup, yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM) verilmiştir. Yasakoyucu TBMM belli konularda gerekli kuralları koyacak, çerçeveyi düzenleyecek, eğer uygun ve zorunlu görürse, onların uygulanması yolunda, sınırları belirlenmiş, iyice gösterilmiş, alanlar bırakacak, İdare, ancak o alanlar içinde takdir yetkisine dayanmak suretiyle, yasalara aykırı olmamak üzere, bir takım kurallar koyarak yasanın uygulanmasını sağlayacaktır. Esasen, Anayasanın Yürütme yetkisi ve görevinin, Anayasa’ya ve kanunlara uygun olarak uygulanacağı ve yerine getirileceği hakkındaki hükmünün anlamı da budur.”*¹⁶⁹

165 AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011

166 Berksoy, s.73

167 AYM, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014, Resmi Gazete Tarih: 21.02.2015 Sayı: 29274

168 1982 Anayasası m. 7

169 Kaneti, Makaleler, s. 201.

Yasama yetkisine ilişkin birtakım ilkeler bulunmaktadır. Konumuz ile ilgisi bakımından; yasama yetkisinin genelliği, asliliği ve devredilmezliğini tanımlamak yerinde olacaktır.

Yasama yetkisinin genelliği kavramını, kanunların genelliği ile karıştırmamak gerekir. Bizim hukukumuzda yasama yetkisinin genelliği, kanunla düzenleme alanının konu itibarıyla sınırlandırılmamış olduğunu, Anayasaya aykırı olmamak şartıyla her konunun kanunla düzenlenebileceğini ifade eder.¹⁷⁰

Yasama organının sınırlı bir düzenleme alanı yoktur, kanunla düzenleme bakımından genel yetkilidir. Yasama organı dilediği her konuda, dilediği kadar ayrıntılı düzenleme yapma yetkisine haizdir.¹⁷¹ Yasama yetkisinin asliliği ise; yasama organının, bir konuyu doğrudan doğruya, yani araya herhangi bir işlem girmeksizin düzenleyebilmesidir.¹⁷² Anayasanın hiçbir şekilde düzenlemediği bir alanı, yasama organı, ilk elden düzenleyebilir. Bu anlamda yasama yetkisi “ilk – el” ve “asli” bir yetkidir. Yasama organının anayasaya dayanma zorunluluğu yoktur. Yasama organının tek zorunluluğu, anayasaya aykırı düzenleme yapmamaktır. Sadece yasama organı, bir konuyu ilkel, özerk ve serbest düzenleyebilir.¹⁷³

Yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesi, yasama organının anayasayla kendisine verilmiş olan yasama yetkisini bir başka devlet organına devredememesidir. Bu devir yasağı birçok anayasada açıkça hükme bağlanmaktadır. Kaldı ki yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesinin anayasa metninde doğrudan ya da dolaylı şekilde yer alması da gerekmez. Çünkü kamu hukukunda hiçbir devlet organı, anayasadan ve kanunlardan aldığı yetkileri, bu metinlerde açık bir izin olmadıkça başka bir devlet organına devredemez.¹⁷⁴ Bu ilke ile devri yasaklanan, adı kanun olan veya bu adı taşıyorsa bile

170 Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, 13. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 207.

171 Nohutçu, Anayasa Hukuku, s. 210.

172 Özbudun, s. 207.

173 Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, s. 357.

174 Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 12. Bası, İstanbul, Beta 2012, s. 282.

kanunla aynı hiyerarşik değerde hukuki “kural – işlemler” yapma yetkisidir. Anayasa’da bir konunun kanunla düzenlenmesi belirtilmişse kural olarak bu konu başka bir devlet organı tarafından düzenlenemez.¹⁷⁵

Yasama yetkisinin devri yasağı ilkesinin Anayasalarımızda düzenleniş şekilleri şu şekildedir; 1924 Anayasasının 6. maddesi “Meclis, Teşrî salâhiyetini bizzat istimal eder.”¹⁷⁶ şeklindedir. 1961 Anayasasının 5. maddesi “Yasama yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez.”¹⁷⁷ hükmüne haizdir. 1982 Anayasasının 7. maddesi “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindir. Bu yetki devredilemez.”¹⁷⁸ demektir.

Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin, Cumhuriyet dönemindeki bütün anayasalarda yer almasının, milli mücadele döneminden kalma geleneğin sürdürülmesinden öteye bir anlamı ve amacı olması gerekir. Bu ilke kuvvetler birliğini temel alarak yasama ve yürütme yetkisinin zaten TBMM’de toplandığını ve egemenliğin TBMM’ince kullanılacağını öngörmüş olan 1924 anayasasından çok; kuvvetler ayrılığını esas alarak, “egemenliğin anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organlar eliyle kullanılacağını” öngören 1961 ve 1982 anayasaları bakımından önem ve anlam taşır.¹⁷⁹

1961 anayasası gibi, 1982 anayasası da yasama yetkisinin TBMM’e ait olduğunu ve bu yetkinin devredilemeyeceğini belirtmiş, fakat “yasama yetkisinin” ne olduğu açık bir biçimde tanımlanmamıştır. TBMM, yetkilerini ya kanun veya karar biçiminde işlemlerle kullanacağına göre, yasama yetkisini “TBMM’nin kanun yapma ve parlamento kararları alma yetkisi” olarak tanımlayabiliriz.¹⁸⁰

175 Nohutçu, Anayasa Hukuku, s. 212.

176 1924 Anayasası m. 6

177 1961 Anayasası m. 5

178 1982 Anayasası m. 7

179 Tanör, Yüzbaşıoğlu, s. 281.

180 Özbudun, s. 203.

Yasama yetkisinin devri yasağı, yürütme organına, yasanın çizdiği sınırlar çerçevesinde hareket etme imkanı tanımaktadır. Bu ifade, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yürütme organının, subjektif hakları etkileyen bir kural koyma yetkisinin bulunmadığı¹⁸¹ anlamına gelmektedir. Vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılmasının başlıca nedeni; kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olmasıdır. Anayasanın 13. maddesinin birinci fıkrasına göre “*temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.*”¹⁸² Yani temel hak ve hürriyetler, tüzükle, yönetmelikle veya diğer idari işlemlerle sınırlandırılmaz.¹⁸³ Yürütme organı, kanunun öngördüğü sınırlamaların ayrıntılarına ve teknik noktalarına ilişkin düzenlemeler yapabilir. Bu sınırlamaları somutlaştırabilir. Ancak, idarenin düzenleyici işlemleriyle kanunun öngörmediği bir sınırlamanın konulması mümkün değildir.¹⁸⁴ Yasama yetkisinin devri yasağının temel hak ve özgürlüklere sağlamış olduğu en önemli güvence, keyfî ve takdiri uygulamaların önüne geçmesidir.¹⁸⁵

3.1. Organik Bakımdan: Yasama Yetkisinin Devri Yasağı

Yasama fonksiyonunun İzaha Davet kurumunu ilgilendiren en önemli ilkesi, “yasama yetkisinin devredilemezliği” ilkesidir. VUK’un 370. maddesinin son paragrafında şu ifadeler yer almaktadır;

*“Bakanlık ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*¹⁸⁶

181 AYM, E.2004/55, K.2008/118, KT 12.06.2008 ve Resmi Gazete No:27045, Tarih:05.11.2018

182 Anayasa Madde 13

183 Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, s. 125

184 Gözler, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, s. 125

185 AYM, E.1986, K.1987/9, KT.31.03.1987

186 213 Sayılı VUK, m. 370

VUK'un bahsi geçen maddesinde yer alan düzenlemeden de açık olarak anlaşılacağı üzere izaha davet kurumu ile ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki, anayasaya ve yasama yetkisinin devri yasağına aykırıdır. İlgili maddede görüldüğü üzere, Bakanlık'a izaha davetin kapsamına alınacak konuları belirleme yetkisi verilmiş, Bakanlık bu yetkiye istinaden tahdidi olarak 16 konu belirlemiştir.¹⁸⁷ Bakanlık'a konu belirleme yetkisi verilmesi Anayasa'ya aykırıdır.¹⁸⁸ Çünkü mükellef izahta bulunmasa bile, yüzde 80 oranında daha az vergi ziyayı cezasıyla cezalandırılma imkanını sunan yasal bir aracın kapsamı -en başta mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin kapsamı ile ilgili olduğundan- vergilendirmeye ilişkin temel bir unsurdur.¹⁸⁹ Ek olarak, mükellefin izaha davet kapsamında, incelemeye alınması halinde, özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması hakkı ile takdir komisyonuna sevk edilmesi, ek tarh yapılması ve/veya indirimli/indirimsiz ceza kesilmesi halinde mülkiyet ve miras hakkını ilgilendiren bir düzenlemedir.

Bu noktada Bakanlık'ın 482 Sıra Sayılı VUKGT'de "Diğer Hususlar" bölümünde düzenlenmiş olduğu noktalara değinmek gerekir.

*"İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilir."*¹⁹⁰ Ancak yasa koyucu tarafından getirilebilecek böyle bir düzenleme, görev gaspı nedeniyle yoklukla maluldür. İzaha davet çerçevesinde % 50 oranında indirimli vergi ziyayı, ne VUK madde 370'de ne

187 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.Bölüm

188 Yavaşlar, İzaha Davet Cui Bono? s.2

189 Yavaşlar, İzaha Davet Cui Bono? s.2

190 482 Sıra Numaralı VUKGT, 7.1. Bölüm

de başka bir yasa hükmünde öngörülmüştür. Bakanlık’a böyle bir yetki de verilmemiştir ve zaten verilemez. İdare asli düzenleme yetkisine sahip değildir.”¹⁹¹

“İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.”¹⁹² Bu düzenleme de görev gaspı nedeniyle yoklukla maluldur. İzaha davet çerçevesinde indirimli vergi ziyai cezasının yükseltilmesi gibi bir husus md. 370’de ya da başka bir yasal düzenlemede yer almamaktadır. Bakanlık’a böyle bir yetki verilmemiştir ve verilmesi de mümkün değildir. İdare asli düzenleme yetkisine sahip değildir.”¹⁹³

Daha önceki bölümde belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesi kararlarında, vergilemeyi ilgilendiren temel unsurların yasama organı tarafından belirlenmesi gerekmektedir.¹⁹⁴ Vergilendirmeye ilgili temel hususları belirlemesi açısından İdarenin asli düzenleme yetkisi bulunmamaktadır.

Anayasa’nın 13. maddesi¹⁹⁵ ve Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrası¹⁹⁶ esas alındığında, temel hak ve özgürlüklere müdahale eden her hususun, hatta usule ilişkin olsa dahi, muhakkak yasa koyucu tarafından düzenlemesi gerekir. Bu konularda yasama, yürütmeye yetki veremez.¹⁹⁷ Dolayısıyla VUK madde 370 IV Anayasa’ya aykırıdır.¹⁹⁸

191 Yavaşlar, s. 89.

192 482 Sıra Numaralı VUKGT, 7.2 Bölüm

193 Yavaşlar, s. 89.

194 AYM E. 1967/54, K. 1968/12, Tarih 18.4.1968

AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011

195 Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

196 Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

197 Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.

198 Yavaşlar, s. 89.

Türk vergi sistemimizde yer alan uzlaşma müessesinde olduğu gibi izaha davet kurumunda da Bakanlık’a verilen yetki, yasama yetkisinin devri yasağının ihlali olarak yorumlanmış ve pek çok eleştiri almıştır.

3.2. Maddi Bakımdan

3.2.1. Mevzuatın Anlaşılabilirliği

Anayasa Mahkemesi ve İHAM kararlarında vergilemeyle ilgili hususların açık ve anlaşılabilir olması gerektiği sıklıkla vurgulanmıştır.¹⁹⁹ Vatandaşlar belirli bir eylemin gerektirdiği sonuçları, durumun makul saydığı ölçüde ve eğer gerekiyorsa uygun bir danışmayla önceden görebilmelidir.²⁰⁰ İHAM, bir kararında: “Bir devlette var olan hükümlerin ihlalinin, bir çalışana karşı ceza kovuşturmasını haklı kılabilmesi için bu hükümlerin, bu kişi tarafından uymakla yükümlü olduğu kuralları belirleyebilmesi açısından açık ve anlaşılabilir olması gerekir.”²⁰¹ İfadesini kullanmıştır.

“Anayasa Mahkemesi, açık ve anlaşılabilirlik konusunda şu ifadeleri kullanmıştır: “Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi yoluyla yapılacak müdahalelerin temel dayanağı olan kanunların da, ilgili kişinin davranışlarını belirlemesi amacıyla, kolayca ulaşabileceği, gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle de olsa anlayabileceği, açık, net ve yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir.”²⁰²

İzaha davet kurumunun sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için öncelikle yasa maddesinin ve ilgili tebliğin ilgililer tarafından kolay bir biçimde anlaşılması gerekmektedir. Ancak izaha davet kurumuna dair düzenleme yapılırken, TBMM ve Hazine ve Maliye Bakanlığı, farklı ifadeler kullanarak bir anlam kargaşasına sebebiyet vermişlerdir. VUK md. 370’in gerekçesi şu şekilde ifade edilmişti:

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

Vergi usul hukukumuzda yer alan pişmanlık müessesesi vergi zıyına sebebiyet verilen fiillerin kendiliğinden idareye bildirilerek zamanında beyan ve

199 AYM, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014, Resmi Gazete Tarih: 21.02.2015 Sayı: 29274

Sunday Times, Birleşik Krallık Karar Sıra No:32, Başvuru No:6538/74, Karar Tarihi:26.04.1979

200 Sunday Times, Birleşik Krallık Karar Sıra No:32, Başvuru No:6538/74, Karar Tarihi:26.04.1979

201 ATAD, 23 Kasım 1999, Arblade ve Leloup Kararı, C. 369/96 ve 376/96, Zikreden MANACOR-DA, 115, Avrupa Birliği Ceza Hukukunun Esasları, Ümit Kocasakal, 2004, s. 157

202 AYM, Başvuru No:2014/4705, Karar Tarihi: 29.05.2014

AYM, Başvuru No: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014

ödenememiş verginin hesaplanacak zammıyla birlikte ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğini ve 359 uncu madde hükümlerinin uygulanmayacağını düzenlemekte olup müessese, herhangi bir surette idarenin itilâna giren olaylar hakkında uygulanmamaktadır.

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

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

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

Maddede, indirimli ceza uygulamasından yararlanılabilmesi için beyan edilen tutarın gecikme zammı oranında hesaplanacak bir zamlarla birlikte ödenmesi şartı bulunduğundan, öngörülen sürede bu şartı yerine getirmeyen mükellefler adına indirimli olarak kesilen vergi ziyayı cezası, kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannamelere uygulanan ceza esas alınarak, ikmal edilecektir.²⁰³

Bu madde hükmü VUK'un 359 uncu maddesi kapsamına giren fiillere uygulanmayacaktır. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma

²⁰³ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728> (e.t. 22.03.2019)

filinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının, her bir belge itibarıyla 50.000 Türk Lirasını (01.01.2019 tarihinden itibaren 70.000 TL) geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilecektir.”²⁰⁴

482 Sıra numaralı VUKGT’de ise şu ifadeler yer almakta:

“İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.”²⁰⁵

Son olarak, VUK md. 370’e bakarsak;

“Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371’inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.”²⁰⁶

İfadelerine yer verilmiştir. Görüldüğü üzere, kanunun gerekçesinde “karine” ifadesi kullanılırken; Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu tebliğde “emare”, ilgili kanun maddesinde ise yine “emare” kelimesi kullanılmıştır. Söz konusu kelimelerin anlamları birbirinden farklıdır.

TDK’ya göre emare; “belirti”, “iz”, “ipucu”²⁰⁷ olarak tanımlanmaktadır. Hukuken, başka delillerle desteklenmediği takdirde tek başına delil niteliği taşımayıp,

204 213 Sayılı VUK, m. 370

205 482 Sıra Numaralı VUKGT, 1.Bölüm

206 213 Sayılı VUK, m. 370

207 http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cb4c74ca88bc9.23149229 (e.t. 15.04.2019)

delil başlangıcı niteliğindeki izdir. Belirti, başlı başına bir hususun varlığını ispat etmemekle birlikte; onun vuku bulduğuna işaret eden ve ancak diğer delillerle desteklenmesi kaydıyla hükme dayanak yapılabilen olgulardır.

Karine, varlığı bilinen bir vakıadan bir başka vakıanın varlığı veya yokluğu sonucuna varılması imkanını veren kuraldır.²⁰⁸ Karineler, ispat bakımından önemlidir. Çünkü karineye dayanan tarafın bir ölçüde artık o hususu ispat etmek durumunda olmadığı kabul edilmektedir. Ancak karineye dayanan tarafın ispattan tamamen kurtulduğunu söylemek doğru değildir.²⁰⁹ Bazı hallerde yasal normlar bu yolda kurallar sevketmişlerdir. Kanuni karinelerden başka ayrıca ağırlıklı olarak tecrübe kurallarından, hayat olaylarından yaratılan fiili karineler bulunmaktadır.²¹⁰ Karineler fiili ve kanuni karineler olarak ikiye ayrılır. Fiili karineler, yaşam deneyi kurallarından hakimın kanaat edinmesini sağlayan ve aksi ispat edilebilen karinelerdir.²¹¹ Kanuni karineler, belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlardır.²¹² Vergi hukukunda ise “Karine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız olan bir olayın; ihtilaflı olan diğer bir olayın varlığının kanıtı olarak kabul edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre, vergi hukukunda kanıt olarak karine, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin

208 Yavuz Alangoya, Kamil Yıldırım, Nevhis Deren, Medeni Usul Hukuku Esasları, 8. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2011, s. 314.

209 Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Muhammet Özkes, Hukuk Muhakemeleri Kanun Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku, 13. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 553

210 Alangoya, Yıldırım, Deren, s. 314.

211 Mehmet Kodakoglu, Medeni Usul Hukuku Altın Seri, Savaş Yayınevi, 2016, s. 252.

212 Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı 6100 Sayılı HMK’na Göre Yeniden Yazılmış, 23. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.365.

Kesin Kanuni Karineler: Bazı kanuni karineler kesindir; karşı taraf, bunların aksini ispat edemez. (m.190,2). Daha doğrusu, bu karinelerin aksinin ispatı caiz değildir; misaller: Kimse, tapu sicilinde kayıtlı olan bir durumun kendisince bilinmediği yolunda bir iddia ileri süremez (TMK m.1020,II).

Rızası feshat uğrayan kimse, bir yıl içinde sözleşmeyi feshetmezse sözleşme onay (icazet) vermiş sayılır. (TBK m.39). Adi Kanuni Karineler: aksi ispat edilebilen karinelerdir. Bunlar aksi ispat edilinceye kadar delil teşkil eder. Fakat, karine aleyhine olan taraf, karinenin aksini ispat edebilir.

İyiniyet karinesi (TMK m.3,I). Fakat, duruma göre kendisinden beklenen özeni göstermeyen kimse, iyiniyet iddasında bulunamaz.(TMK m.7)

Hangisinin önce veya sonra öldüğünü tayin mümkün olmaksızın ölenler, bir anda ölmüş sayılırlar. (TMK m.29,II)

muamelelerin gerçek mahiyetlerine, önceden bilinen ve varlığı tartışmasız ya da ilgililerce kanıtlanmış bulunan bir başka olayın kanıt olarak alınmasıdır.”²¹³

Türk vergi sistemimizde uygulanmakta olan yasal ve fiili karineler bulunmaktadır. Yasal karinelere örnek vermek gerekirse; Hayatın olağan akışı karinesi,²¹⁴ yasak faaliyetlere ilişkin karine,²¹⁵ örtülü sermaye karinesi²¹⁶ ve emsal bedel karinesini²¹⁷ örnek gösterebiliriz. Fiili karineye ise ilk görüş karinesini örnek gösterebiliriz. Mevzuatın anlaşılabilirliği ve izaha davet kurumunun sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi adına İdarenin izaha davet sürecinde, tespit etmiş olduğu emareler üzerinden mi ilerleyeceği yoksa karine yöntemlerini baz alarak mı süreci ilerleteceği net olarak anlaşılmamaktadır.

Mevzuatın anlaşılabilirliği açısından diğer bir problem, mükelleflerin izaha davet sonrasında düzelterekleri ya da hiç vermemiş oldukları beyannamelerini verirlerken, beyannamelerine ihtirazi kayıt koyup koyamamacayacakları tartışması üzerinedir. Türk vergi sistemi, beyana dayalı olarak işlemektedir.²¹⁸ Yani kişiler ve işletmeler, ne kadar gelir elde ettiklerini ve bu gelirler üzerinden ne kadar vergi ödemeleri gerektiğini İdareye beyanname vermek suretiyle bildirmektedir. Beyanı ise, beyanname vererek yapmaktadırlar. VUK’un 378. maddesinin;

“Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

213 Turgut Candan, Vergi Yargısında İspat, <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispat/> (e.t. 15.04.2019)

214 213 Sayılı VUK, m. 3

215 213 Sayılı VUK, m. 6

216 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 12

217 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 27

218 Gelir İdaresi Başkanlığı, İkmalen, Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda, Mükellefin Hakları Ve Ödevleri, Yayın No:42, 2007, s.3

*Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”*²¹⁹

İfadesine göre, mükelleflerin, beyan ettikleri miktarlar üzerinden yapılan tahakkuklara karşı dava açamayacakları kuralı karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada, ihtirazi kayıt kurumu akla gelmektedir. İhtirazi kayıt sayesinde mükelleflere yargı yolu açılmaktadır.

İhtiraz, “çekinme, sakınma” ve “çekince” olarak tanımlanmaktadır.²²⁰ İhtirazi kayıt ise, bir sözleşmede belirli konularda serbest kalmak isteyen tarafın bu konudaki beyanı, ileri sürdüğü koşuldur.²²¹ Mükellefler hak kaybı yaşamamak adına bazı durumlarda beyannamelerini ihtirazi kayıt ile vermektedirler. VUK’ta ihtirazi kayıt ile ilgili bir tanımlama bulunmamakla birlikte, bu terimin geçtiği bir vergi kanunu da bulunmamaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun²²² (İYUK) “Yürütmenin durdurulması” başlıklı 27’nci maddesinde ihtirazi kayıttan bahsedilmektedir;

*“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.”*²²³

219 213 Sayılı VUK, m. 378

220 http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0HT%C4%B0RAZ (e.t. 21.04.2019)

221 Selahattin Bağdatlı, Hukuk Sözlüğü, Derin Yayınlar, İstanbul, 2010, s. 27.

222 06.01.1982 Tarih, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmi Gazete

223 2577 Sayılı İYUK, m. 27

İlgili kanun maddesinde de, ihtirazi kayıt tanımlanmamakta, tahsilat işleminin durup durmamasına ilişkin belirlemeye yer verilmektedir.²²⁴ İhtirazi kayıt ile beyanname verme durumu ülkemizde tartışmalı bir konudur. Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının yargı makamlarınca dava açma hakkı oluşturmadığı kanaati, bu taleple açılan davaların esasa geçilmeden reddedilmesi üzerine tartışmalar artmıştır. Özellikle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı ile ilgili kararları²²⁵ ve Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kararları²²⁶ içtihat farklılığı oluşturmuştur. Bunun üzerine Anayasa Mahkemesi 14/06/2017 tarihli kararında;

“Bakanlığın mahkemeye erişim hakkı yönünden bildirdiği görüşünde; Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararları arasındaki farklılığın hukuki güvenliği sarsacak nitelikte yaygınlık kazanmadığı ve bu farklılığı giderecek yeterli mekanizmaların iç hukukta bulunduğu belirtilmiştir. Bakanlık, kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yarar bulunmadığını, 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin uyumsuzluk konusu hükmünün istisnalarının olduğunu, dolayısıyla anılan hükmün mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığını ve hak arama özgürlüğünü ölçüsüz bir şekilde engellemediğini bildirmiştir. Bakanlık son olarak kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususundaki içtihat farklılığının anayasal bir sorun oluşturmayacağını ifade etmiştir.”²²⁷

İDK'lar tarafından kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, ön tespit konusu ile ilgili beyannamelerini İdarenin istediği bir biçimde tekrar beyan ederken

224 Hasan Aykın, İhtirazi Kayıt Nedir? Usulüne Uygun İhtirazi Kayıt Nasıl Konulur? <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/ihirazi-kayit-nedir-usulune-uygun-ihirazi-kayit-nasil-konulur-nasil-bir-hukuki-etki-yapar/> (e.t. 21.04.2019)

225 D.V.D.D.K. 11/12/2009 Tarih, E.2008/593, K.2009/655 - 27/06/2012 Tarih, E.2012/167, K.2012/300 – D.V.D.D.K. 25/02/2015, E.2014/1164, K.2015/20

226 Danıştay Dokuzuncu Dairesi 27/03/2014, E.2011/6478, K.2014/1243 – Danıştay Dokuzuncu Dairesi 29/12/2009, E.2009/7171, K.2009/5341

227 AYM, 14/06/2017 Tarih, E.2017/24, K.2017/112

ihirazi kayıt ile verebilecekler mi sorusunun cevabı, tebliğde açıkça yer almamaktadır. İhtihat farklılığı bulunan ve birçok tartışmaya konu olan bu durumun tebliğde açıkça yer alması gerekirdi. Ancak söz konusu durum Bakanlık tarafından netleştirilmediğinden dolayı belirsizlik devam etmektedir.

İdari işlemler, İdare fonksiyonunun yerine getirilmesi için yapılan kamu hukuku işlemleridir.²²⁸ İdari işlemler, (i) tek yanlılık, (ii) icrailik, (iii) hukuka uygunluk karinesinden yararlanma ve (iv) yargısal denetime tabi olma gibi özellikler göstermektedir.²²⁹ İzaha davet, idari bir işlem olduğundan dolayı idari işlemin - unsurlarına yetki, şekil, sebep, konu, amaç - uygun olarak tesis edilmesi gerekmektedir. İdareyi işlem yapmaya sevk eden her türlü hukuki veya fiili durum, gerekçe, saik, faktör, olay veya etkenler idari işlemin sebep unsurunu oluşturur.²³⁰ Sebep unsurunun kanunda düzenleniş şekline göre bağlı yetki ya da takdir yetkisinden söz edilir. İzaha davet kurumu ihdas edilirken yanıtızsız kalan sorulardan bir diğeri ise İdarenin takdir yetkisidir. İdarenin bağlı yetki ile mi donatıldığı yoksa takdir yetkisi ile mi donatıldığı tartışmalı bir durumdur. Bağlı yetki, bir idari makamın, kamu hizmetini yürütürken mevzuatta öngörülen dışında bir hareket tarzını seçme hakkının bulunmaması, belli hukuki olay ve vakıalar karşısında, mevzuatta önceden belirlenmiş davranış ve çözüm şeklini benimsemekle yükümlü olması, mevzuat gereği belli bir işlemi yapmak ya da belli bir eylemde bulunmak zorunda olmasıdır.²³¹

Önemli bir nokta olan bu husus, ilgili kanun maddesi ve tebliğ üzerinden net olarak anlaşılmamaktadır. Öncelikle, VUK madde 370'e baktığımızda;

“Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili

228 Günday, s. 109.

229 Günday, s. 109.

230 Ahmet Nohutçu, İdare Hukuku Altın Seri, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016. s. 318

231 Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku, 2.Baskı, Ankara, 2011 Seçkin Yayınevi, s. 139.

merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.”²³²

Kanun maddesinde görüldüğü üzere, “mükellefler izaha davet edilebilir” ifadesi kullanılmıştır. Kısacası, kesinlik bildiren ifadeden kaçınılmıştır. 482 sayılı VUKGT’yi incelediğimizde, izaha davet kapsamına alınan konuların belirlendiği kısımların bitiriliş cümleleri dikkat çekmektedir.

“Bu bildirim formlarından hareketle yapılan çapraz kontroller neticesinde, vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”²³³

“Serbest meslek kazancı, ücret, GMSİ gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.”²³⁴

“Bu kapsamda, Bakanlığımızca yapılan düzenlemeler uyarınca verilen kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”²³⁵

“Söz konusu hesaplarda, elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.”²³⁶

232 213 Sayılı VUK, m. 370

233 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.1. Bölüm

234 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.3. Bölüm

235 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.6. Bölüm

236 482 Sıra Numaralı VUKGT, 2.8. Bölüm

Görüldüğü üzere, belirlenen konularda mükellefler hakkında ön tespitte bulunulmuş ise, mükellefler izaha davet edilir denilmekte; yine kesinlik belirtilmektedir. Ancak aynı tebliğde şu ifade de yer almaktadır

“Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İDK’lara intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.”²³⁷

Ön tespit yapılabilmesi bilgi, bulgu ve verilerin İDK’lara intikal ettirilmesi şartına bağlanmış ama bu bilgi bulgu ve verilerin yetkili kılınanlarca komisyona aktarılması durumu muallakta bırakılmıştır. Yani bilgi, bulgu ve veriler İDK’lara aktarılmazsa ön tespit yapılamayacak bunun sonucunda da izaha davet kurumu işletilmeyecektir. İzaha davet sürecinde, İdarenin, bağlı yetkiye mi tabii olduğu yoksa takdir yetkisi ile mi donatıldığı kanun maddesinden ve tebliğden net bir şekilde anlaşılamamaktadır.

İdare, anayasadan aldığı yetkiye dayanarak normlar hiyerarşisine uygun olarak düzenleyici işlemler tesis edebilir. İdare sonradan ortaya çıkacak olaylara uygulanmak amacıyla, normlar hiyerarşisinde kendisinden üstte yer alan kuralların kendisine tanıdığı serbestlik çerçevesinde yapmış olduğu genel ve kişilik dışı düzenlemelere düzenleyici idari işlem denir.²³⁸

Yönetmelikler, hukukumuzda en yaygın düzenleyici işlem türüdür. Yönetmeliklerin konusu, yönetmelik çıkarma yetkisine sahip makamların, kendi görev

237 482 Sıra Numaralı VUKGT, 3. Bölüm

238 Adnan Gerçek, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 35.

alanlarını ilgilendiren kanunların uygulanmasını sağlamaktır.²³⁹ İdarenin düzenleyici işlemlerinden sadece yönetmelik anlaşılmaması gerekir. İdare, genel tebliğ, yönerge, genel emir, ilke kararı vb. düzenleyici işlemler ile düzenleyici işlem tesis edebilir. Anayasa Mahkemesi bu hususla ilgili bir kararında²⁴⁰ şu ifadeleri kullanmıştır;

*“Anayasanın 115. ve 124. maddelerinde, yürütme organına gösterilen esaslara uygun olmak koşuluyla tüzükler ve yönetmelikler çıkararak düzenleyici hukuksal tasarruflarda bulunabileceği kabul edilmiştir. Ancak yürütme organının bunun dışında, yasanın buyruğuna uyarak genel nitelikte hukuksal tasarruflarda bulunması da idare hukuku esaslarına uygundur.”*²⁴¹

Ancak bu zamana kadar İdare, izaha davet kurumu ile ilgili bir bir düzenleyici işlem tesis ederek İdarenin takdir yetkisini sınırlamamıştır. Bu belirsizlik devam ettiği takdirde, yasama yetkisinin devri ve idareye bırakılan takdir yetkisi bakımından sıkça eleştirilen uzlaşma müessesinde olduğu gibi izaha davet kurumu da sıkça eleştiri alacaktır.

Anayasa’nın 2. Maddesinde²⁴² yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “hukuk güvenliği” ilkesidir. Hukuk güvenliği kavramı, kişilerin kendileri ile ilgili hukuk kurallarını öngörebilmelerini, kanunların geriye yürümezliğini anayasanın 73. Maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde de kıyas yasağını işaret eder.²⁴³ Süreklilik, keyfi değişiklikler karşısında anayasal eşitliğin yanı sıra, hukuki durumun öngörülebilirliğini de sağlar; süreklilik (sabitlik, istikrar) niteliğini karşılamayan ve özellikle kişilerin hukuki durumları üzerinde geriye etkili sonuç doğurarak, hukuki güvenliği ortadan kaldıran düzenlemeler kural olarak geçerli değildir.²⁴⁴

239 Akyılmaz, Sezginer, Kaya, s. 64.

240 AYM, E.1190/129, K.991/37, R.G. 05.02.1992

241 Pertev Bilgen, İdare Hukuku Dersleri, İstanbul, Filiz Kitapevi 1999, s. 229.

242 Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.

243 Gülden Şişman, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65(4), 2016:2423-2444, s.2425

244 Berksoy, s.74

İzaha davet kurumu ile ilgili üzerinde tartışılan bir diğer konu, izaha davet kurumunun geçmişe yönelik uygulanıp uygulanmayacağıdır. Bütün kanunların olduğu gibi, vergi kanunlarının da anayasaya uygun bir biçimde uygulanması zorunludur. Bu kural vergi ödemenin meşruluğunu belirler; çünkü hukuk devletinde, verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergiler yoluyla mülkiyet hakkına müdahale, diğer bir dizi koşulun yanı sıra, ancak meşru bir kanun yoluyla yapıldığında kabul görür.²⁴⁵

Vergi kanunlarının yürürlüğüne ilişkin ilkeler genel hukuk ilkelerinden farklı değildir.²⁴⁶ Kural olarak kanunlar geriye yürümezler. Hukuki terminolojide bu ifade geçmişe yürüme yasağı (lex praevia) olarak ifade edilir. Geriye yürüme yasağı, bir kuralın yürürlüğe girme tarihinin yayınından önceki bir tarih olarak belirlenememesidir.²⁴⁷ Kanunilik ilkesinin bir sonucu olan bu yasak, ceza kanunlarının zaman itibarıyla uygulanma alanının belirlenmesini gerektirmektedir.²⁴⁸ Kanunların zaman bakımından uygulanmasına üç ilke yön vermektedir. **(i)** Geriye yürüme, **(ii)** derhal uygulama ve **(iii)** ileriye yürüme.²⁴⁹ Türk Ceza Muhakemesi Hukukunda derhal uygulama ilkesi geçerlidir. Derhal uygulama ilkesi, yürürlüğe giren ceza muhakemesi kurallarının, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren başlayarak işlenen bütün olaylara araya zaman girmeksizin uygulanmasını ifade eder.²⁵⁰ Bilindiği üzere, izaha davet 1 Eylül 2017 tarihinde fiilen uygulamaya konulmuştur. İdare, 1 Eylül 2017 tarihinden önceki olaylar için mükelleflere izaha davet yazısı tebliği yapabilecek midir? Bir örnek ile ifade etmek gerekirse, İdare, mükellefin 2014 yılındaki bir işlemine yönelik izaha davet yazısı gönderilebilecek mi? Olması gereken, kanun maddesinin yürürlüğünden sonraki olaylar için uygulanmasıdır.

Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesinin mümkün olup olmadığına dair bir düzenlemeye Anayasa’da yer verilmemiştir. Anayasa Mahkemesi, bir kararında gecikme

245 Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -1, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik Esası, Non – Retroactivity in Tax Law, Derleyen (Ed) : Billur Yaltı, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, s. 174.

246 Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.25

247 Berksoy, s.72

248 Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Seçkin Yayınları, 2011, s.57.

249 Koca, Üzülmüş, s.58.

250 İsmail Ercan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Güncellenmiş 6. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2013 s. 7.

faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması halinde kanunların geriye yürümezliği ilkesinin çiğnenmemiş olacağını belirterek bu ilkeye verdiği önemi vurgulamıştır. Anayasa mahkemesi 1989 yılında verdiği bir başka kararında ise geriye yürümezlik kuralının vergi yasaları için de doğal bir zorunluluk olduğunu ifade etmiştir.²⁵¹

Aleyhteki bütün tartışmalara rağmen, gerek dünyada gerekse Türkiye’de vergi kanunları ile geçmişte kapsayan yükümlülükler konulmuştur.²⁵² Türk hukukunda belirli zamanlarda vergi kanunları geriye yönelik uygulanmıştır.

“Kurumlar vergisinde 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı Kanun, verginin oranını %10’dan %20’ ye çıkartmış ve yeni oranın 1960 yılı kazançlarına da uygulanacağını kabul etmiştir. Kurumlar vergisi oranı 27.3.1969 tarihinde 1137 sayılı Kanunla %25’e çıkartılmış ve yeni oranın 1968 yılı kazançlarına uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun da aynı şekilde, yeni vergi oranlarının kurumların 1980 takvim yılı kazançlarına da uygulanacağını belirtmiştir. Görüldüğü gibi bu değişikliklerle vergiyi doğuran olay zamanında yürürlükte olan vergi oranları yerine yeni yasalarla getirilen oranlar geçerli kılınmıştır. 26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı “197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, motorlu taşıtlar vergisinin tarifelerini değiştirmiş ve verginin tarh zamanı (mali yılın ilk ayı) geçmesine rağmen, ikinci taksidi ödeme süresi dolmadığından bu değişik tarifelerin ikinci taksit bakımından geçerli olmasını hükme bağlamıştır. 1980 yılı vergisinin iki taksidini beraber ödeyenler de, ikinci taksit bakımından yeni tarifeye göre doğacak farkı ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.”²⁵³

İlgili Kanun maddesinde ve tebliğde izaha davetin geçmişe yönelik uygulanamayacağı ile ilgili net bir ifade olmadığı, ülkemizde geçmişte geriye yürümüş olan pek çok vergi kanununun bulunması, izaha davet kurumunun geçmişe yönelik olarak da uygulanabileceği yönündeki şüpheleri arttırmaktadır.

482 sıra numaralı VUKGT’da mükellefler hakkında ön tespitle bulunulabilmesinin şartlarından biri olarak “*ihbarda bulunulmamış olması*” ifadesi yer almaktadır. İhbarda bulunulmamış olması şartı belirtilmiş ama ihbarın hangi makama ya

251 Sadık Kırbas, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi 2006, s. 48.

252 Oktar, s. 46.

253 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 48.

da makamlara yapıldığında şartın ihlali sayılacağı belirtilmemiştir. Ancak, VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık müessesinde olduğu gibi ihbarın devletin herhangi bir resmi makamına yapılmış olması ve tutanakla tesvik edildiği takdirde ihbarda bulunulmuş sayılacağı düşünülebilir.

İzaha davet uygulamasında uygulanacak olan izah zammı ile ilgili doktrinde pek çok tartışma bulunmaktadır. Öncelikle kanun maddesinde geçen ifadeyi hatırlayalım;

*“Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.”*²⁵⁴

İlgili kanun maddesinde açıkça izah zammı olarak tanımlanmayan bu zam, 482 Sayılı VUKGT'de izah zammı olarak tanımlanmıştır;

*“İzahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği.”*²⁵⁵

254 213 Sayılı VUK, m. 370

255 482 Sıra Numaralı VUKGT, 5. Bölüm

Bu noktada izaha davet kurumunda uygulanması gereken gecikme zammı mı yoksa gecikme faizi mi sorusu karşımıza çıkmaktadır. Gecikme zammı, AATUHK'un 51. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır;

“Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %2²⁵⁶ oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.”²⁵⁷

Gecikme Faizi ise VUK 112/3'de:

“Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.”²⁵⁸

Şeklinde tanımlanmıştır. İzaha davet kurumunda, izah zammı ile ilgili farklı görüşler bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şu şekildedir;

“Gecikme zammının süresi ve neye göre hesaplanacağı da belli değildir. Çünkü gecikme zammı, vadesinde ödenmeyen bir kamu alacağına vade ile ödeme tarihi arasındaki süre için hesaplanır. Örneğin Kasım 2012'de KDV beyannamesini vermemiş bir mükellef, izaha davetini takiben 15 gün içinde beyannamesini verir ve vergi ve cezayı öderse, gecikme zammı alınamaz. Burada olması gereken, gecikme faizi'dir.”²⁵⁹

Bir başka görüş ise şu şekildedir;

“İzaha davet müessesesi tarhiyat aşamasına ilişkin olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla burada gecikme faizi yerine tahsilat aşamasına özgü bir düzenleme olan

256 02.10.2019 Tarih, 30906 Sayılı Resmi Gazete ve 1592 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı

257 6183 Sayılı AATUHK, m.51

258 213 Sayılı VUK, m. 122/3

259 Bumin Doğrusöz, İzaha Davet, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101> (e.t. 23.04.2019)

gecikme zammına yer verilmesi doğru bir düzenleme olmamıştır. Zira gecikme zammı AATUHK'un 51. maddesi uyarınca "Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için" uygulanmaktadır. Ortada henüz ödeme müddeti belli olan bir borç bulunmamaktadır. Bunun yerine VUK 112. maddesinde yer alan gecikme faizi uygulaması getirilmesi ve "kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar" şeklinde bir düzenleme daha yerinde olacaktır."²⁶⁰

Diğer bir görüş ise şu şekilde ifade edilmiştir;

"Tarh ve tahakkuk ettirilen verginin ödeme süresi geçmişse; vergiye 6183 sayılı AATUHKun 51'inci maddesinde belirtilen gecikme zammı oranda zam uygulanır. Bu zammın niteliği konusunda, maddede bir açıklık mevcut değildir. İzaha davet tarihinden önce tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelen bir vergi alacağı olmadığından; bu zammın, gecikme zammı olmadığı anlaşılmaktadır. Zam, niteliği itibarıyla, daha çok, VUK'un 112'nci maddesinde öngörülen gecikme faizine benzemektedir."²⁶¹

Görüldüğü üzere izaha davet kurumunda yer alan izah zammının niteliği ile ilgili farklı görüşler bulunmaktadır. Gecikme zammının, kamu alacağının ödeme süresi içerisinde ödenmeyen kısmına uygulanan bir zam olduğu göz önüne alınırsa ve izaha davet kurumunda henüz böyle bir alacak oluşmadığından dolayı izaha davet kurumunda uygulanması gereken yaptırımın gecikme faizi olması daha makul olacaktır.

İzaha davet kurumunun uygulanış sürecinde ortaya çıkabilecek birçok farklı durum mevcuttur. Bu duruma örnek olarak İzaha davet kapsamına dahil edilen önemli konuların başında gelen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilini gösterebiliriz. Mükellefin, sahte belge düzenleyicisi olduğu şüphesiyle hakkında vergi tekniği raporu hazırlanan kişiden/kurumdan mal veya hizmet alarak yasal kayıtlarına faturayı yansıtması durumudur. İzaha davet komisyonuna aktarılan bilgiler, veriler, bulgular neticesinde komisyon sahte belge düzenleyicisi olduğu şüphesi bulunan mükelleften, mal veya hizmet alan mükellefe izaha davet yazısı tebliğ edilmiştir. Mükellef kendisine tebliğ edilen izaha davet yazısında sahte fatura kullandığı suçlaması

260 Biyan, "İzaha Davet " Müessesinin Detayları Belirlendi

261 Candan, Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet

ile karşı karşıya kalmaktadır. Delil olarak ise mal veya hizmet almış olduğu mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu gösterilmektedir. Ancak henüz ortada kesinleşen bir durum bulunmamaktadır. Mükellef sahte fatura kullandığı şüphesi ile ceza ödememek (Tebliğde belirtilen %80 oranında ki indirimli ceza uygulamasından faydalanabilmek amacıyla) adına İdarenin istemiş olduğu düzeltmeleri yaparak tekrar beyannamesini verecektir. Hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu bulunan mükellef yargıya başvurarak sahte belge düzenleyicisi olmadığına dair mahkeme kararı elde eder ise İdare bu durumda nasıl bir tutum sergileyecektir? Kendisine sahte belge kullandığı şüphesiyle izaha davet yazısı gönderilen mükellef, sahte belge kullanmamış olsa dahi ceza ödemek korkusu ile izaha davet kurumundan faydalanmış bulunacaktır. İdare olmayan vergi kaybı üzerinden mükelleften haksız şekilde kaynak aktarımı yapmış durumuna düşecektir. Bahsi geçen duruma farklı bir açıdan bakmak gerekirse, kendisine sahte belge kullandığı şüphesi ile izaha yazısı gönderilmiş ve gerekli düzeltmeleri yaparak kendisine ceza ihbarnamesi tebliğ edilen bu mükellef 482 sayılı VUKGT’de ifade edilen tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanmış ise süreç ne şekilde ilerleyecektir?

Bilindiği üzere “*Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz.*”²⁶² Uzlaşılan tutar üzerinde mükellefin herhangi bir dava açma hakkı bulunmamaktadır. Bu durumda İdare, kayba uğratılan bir vergi olmamasına rağmen mükelleften İdareyi vergi kaybına uğrattığı gerekçesiyle haksız bir şekilde para tahsil etmiş olacaktır. Örnekte belirtildiği üzere uygulamada bunun gibi birçok problemin ortaya çıkması ihtimal dahilindedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma düzenlemesine ayrı bir parantez açmak gerekmektedir. 03.02.1993 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan uzlaşma yönetmeliğinde tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili şu bölüm yer almaktadır:

“VUK’un Ek 1 inci maddesinde 24/6/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma

262 03.02.1999 Tarihli ve 23600 Sayılı Resmi Gazete, Uzlaşma Yönetmeliği, m. 12

kapsamından çıkarılmış olduğundan 1/1/1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılmaz.”²⁶³

Uzlaşma yönetmeliğinde belirtildiği üzere kaçakçılık suçu cezası ile ilgili kesilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşmaya tabi değildir. Ancak 482 sayılı tebliğde şu ifade yer almaktadır:“ VUK’un 370 inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler.”²⁶⁴

VUK madde 370 kapsamında sahte ve muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge kullanımı sonucu izaha davet edilen mükellefe kesilen ceza VUK 359 kapsamına dahil edilmekte bu durum da kaçakçılık suçuna esas teşkil etmektedir. Uzlaşma yönetmeliğinde kaçakçılık suçu ile ilgili tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapalıdır. 482 sayılı VUKGT dolaylı olarak kaçakçılık suçuna esas teşkil eden sahte belge kullanımında tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu açmış bulunmaktadır. Mevzuatta yeknesaklık sağlanması adına bu hususa dikkat çekmek yerinde olacaktır.

İzaha davet kurumunun kanun sistematüğinde düzenlendiği yer ile ilgili de pek çok eleştiri ve farklı görüş bulunmaktadır. Funda Başaran Yavaşlar konuyla ilgili yazmış olduğu makalesinde şu ifadeler yer vermektedir.

“VUK sistematüğindeki yerini dikkate alarak, izaha davetin cezayı ortadan kaldıran bir araç olup olmadığını da değerlendirmek gerekir. VUK’un “Ceza Hükümleri” başlıklı Dördüncü Kitabı’nın “Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması” Başlıklı ikinci bölümünde düzenlemesi, yasa koyucunun izaha davete böyle bir özellik aştettiğini göstermektedir. Ancak izaha davet, kesilen bir vergi ziyai cezasının % 80’ini ortadan kaldırmamakta, % 80 oranında daha az vergi ziyai cezası kesilmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla, sona eren bir ceza kısmı yoktur. Kaldı ki, izaha davetin tek özelliği daha az vergi ziyai cezası kesilmesine imkan sağlaması değildir; mükellefin izahının yeterli görülmesi halinde hakkında hiçbir işlem yapılmaması, izahta bulunmaz ise de

263 03.02.1999 Tarihli ve 23600 Sayılı Resmi Gazete, Uzlaşma Yönetmeliği, m. 16

264 482 Sıra Numaralı VUKGT, 7.3 Bölüm

*incelemeye alınması ya da takdire sevk edilmesi söz konusudur. Dolayısıyla izaha davete bağlı olası tüm hukuki sonuçları dikkate almaksızın onun sadece tek bir yanına odaklanarak nitelendirme yapmak, hatalı bir yaklaşımdır. Bu nedenle, izaha davetin sistematik açıdan doğru bir yerde düzenlenmiş olduğunu belirtmek güçtür.”*²⁶⁵

Bumin Doğrusöz ise izaha davet kurumunun düzenlenmesi gereken yer ile ilgili köşe yazısında şu ifadeleri kullanmıştır.

*“Yukarıda, maddenin yeri yanlışdır demiştim. Madde bu şekli ile kanunun “cezaların ödenmesi ve kalkması” başlıklı bölümüne eklenmiştir. Oysa bana göre “yoklama ve inceleme” ile ilgili bölümde olmalı idi. Yanıltıcı belge kullanımında izaha davet ile ilgili ölçütlerin ise bu maddeye değil de, 359. maddeye yazılması gerekirdi.”*²⁶⁶

Turgut Candan ise düzenlemenin yeri ile ilgili şu ifadeleri kullanmıştır.

“Müessesenin düzenlendiği 370’inci madde, VUK’un “CEZA HÜKÜMLERİ” başlıklı Dördüncü Kitabının, “CEZALARIN ÖDENMESİ VE KALKMASI” başlıklı İkinci Bölümünde yer almaktadır. Maddenin yer aldığı kitap ve bölüme bakıldığında, düzenlemenin, vergisel kabahatlere ilişkin idari para cezalarının ödenmesi ve kalkması ile ilgili olduğu izlenimi edinilmektedir. Oysa; düzenlemenin vergi cezalarıyla ilgisi, yalnızca, maddenin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, verilmeyen beyannamenin verilmesi, eksik ya da hatalı verilenin ise, tamamlanması veya düzeltilmesi hallerinde kesilecek vergi ziyai cezasının oranına ilişkindir. Düzenlemeye, salt, bu açıdan bakılırsa; yerinin, bu ikinci bölüm değil, kitabın birinci bölümünün 344’üncü maddesi olduğu söylenebilir. Ancak; maddenin gerçek amacı, vergi ziyai cezasının özel bir halinin düzenlenmesi değil; ziyaa uğratıldığı konusunda emareler bulunan verginin VUK’da vergi İdaresine benzer durumlarda kullanılmak üzere tanınan yetkilerin kullanılmasına gerek kalmaksızın tahsilinin sağlanmasıdır. Bunu da, düzenleme, mükellefi izaha davet ederek, verilmeyen beyannamenin verilmesini,

265 Yavaşlar, s. 94.

266 Doğrusöz, İzaha Davet,

*eksik ya da yanlış verilenin de, duruma göre, tamamlanmasını veya yanlışlığın giderilmesini teminle gerçekleştirmektedir. Bu yönü ön plana çıkarıldığında (ki öyle olması gerekir), ben, müessesenin, daha çok, tarh yöntemleriyle ilgili olduğunu; dolayısıyla, yerinin 370'inci madde değil, VUK'un Birinci Kitabının "TARH VE TAHAKKUK USULÜ" başlıklı İkinci Kısım olması gerektiğini düşünüyorum."*²⁶⁷

Diğer farklı görüşler ise şu şekildedir:

*"Hukuki yapı açısından izaha davet değerlendirildiğine, kurumun VUK'un 3. kısmında yer alan cezaların ödenmesi kalkması başlı altına yapılandırıldığı görülmektedir. Burada kurumun tesis edildiği yerin yanlış olduğu görülmektedir. Zira izaha davet vergi cezalarını tamamen ortadan kaldıran bir müessese olmayıp sadece indirim imkanı sunmaktadır. Bu nedenle VUK'ta tesis edildiği yer yanlıştır. Bu konuyla ilgili önerimiz VUK'un 3. Bölümünde yer alan Uzlaşma başlığı altında kurum tesis edilmesidir."*²⁶⁸

"Hükmün düzenlendiği madde mülga 370.maddenin yeri olduğundan, düzenleme tedvin tekniğine aykırıdır, bunun yerine maddenin en azından 370/A maddesi olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Hükmün düzenlendiği kitap ve bölüm de isabetli değildir. Hükmün mevcut bölümü yerine, VUK'un 'Birinci Kitabı'nın "Tarh Ve Tahakkuk Usulü" başlıklı 'İkinci Kısım'nda olması daha doğru bir tercih olacaktır."²⁶⁹

Yukarıdaki açıklamalarda belirtildiği üzere izaha davet kurumunun yapılandırılış süreci, ilgili kanunun ve tebliğin anlaşılabilirliği ve uygulamanın fiili olarak uygulanış süreciyle ilgili pek çok soru işareti bulunmaktadır. Yukarıda gördüğümüz üzere, Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla vurgulanan, vergilendirme ile ilgili temel hususların

267 Candan, Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet

268 Doğan Bozdoğan ve Cuma Çataloluk, Vergi Usul Hukukunda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler, Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives, Cilt 6, Sayı 1, Sayfa 54

269 Rençber, s.148

“açık” ve “anlaşılabilir” olması hususu, izaha davet kurumunun yapılandırılışında tam olarak sağlanamamıştır.

3.3. Yetki Kullanımında Kamu Yararı Amacı

Kamu yararı, İdari faaliyetlerin hukukiliğinin ön şartıdır.²⁷⁰ İdari işlemler, ancak kamu yararı için yapılır. Bir İdari işlem yapılırken, kamu yararı dışında başka amaç, örneğin birine çıkar sağlama amacı güdülemez.²⁷¹

Kanunlar, çoğu kez güdülmesi gereken kamu yararı amacını da tayin ve tespit edecekleri için ancak kanunla tayin ve tespit edilmiş kamu yararı amacı ile hareket edebilir.²⁷² Mevzuatta idari işlemin amacı konusunda bir belirleme yapılmamış olsa dahi işlem kamu yararı düşüncesiyle yapılmak zorundadır.²⁷³

Kamu yararı kavramı çok geniş bir tanıma sahip olduğu için üzerinde uzlaşılmış bir tanım bulunmamaktadır. Kamu yararı terimi 1982 Anayasasının 13. maddesinde temel hak ve özgürlükleri sınırlama sebebi; 1982 Anayasasının 46. maddesinde kamulaştırmanın, 1982 Anayasasının 47. maddesinde devletleştirmenin amacı olarak kullanılmaktadır.²⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, kamu yararıyla ilgili bir kararında kamu yararını;

*“Yasayla yapılan kısıtlamanın topluma sağlayacağı yarar, kişilerin uğrayacağı zarara göre ağır bastığından burada kamu yararının varlığını kabul etmek gerekir”*²⁷⁵

İfadeleriyle tanımlamış, toplumsal yararın özel yarara göre ağır bastığı durumlarda kamu yararının varlığını kabul etmemiz gerektiğini söylemiştir.

270 Bilgen, s. 241.

271 A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, İdare Hukuku, 8.Bası, Ankara, Turhan Kitapevi 2011, s. 368.

272 Bilgen, s. 241.

273 Akyılmaz, Sezginer, Kaya, s. 414.

274 Bilgen, s. 239.

275 AYM E.88/34 K.89/26 Tarih 21.06.1989, Resmi Gazete 05.12.1989 Sayı 20363, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20363.pdf> (e.t. 22.09.2019)

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir.²⁷⁶

Devletin elinde bulunan ve mülkiyet hakkına müdahale anlamına gelen vergilendirme yetkisinin ölçülü kullanılması gerekir. Anayasamızın 35. maddesinde “mülkiyet hakkına müdahalenin ölçülü olması gerektiği” açıkça ifade edilmiştir.²⁷⁷

Vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması vergilerin yasallığının ana gerekçesini oluşturmaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılmaz bir hale gelebilir ya da bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir.²⁷⁸

Anayasa'nın 13. maddesinde ²⁷⁹ yapılan düzenlemeye uygun bir şekilde 35. maddesi ²⁸⁰ de, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kanunla düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Buna ek olarak 35. madde, sınırlamanın kamu yararı amacıyla yapılacağını ve mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağını belirterek toplum yararı ile kişi yararı arasında bir denge kurulması gerektiğini de ifade etmektedir.²⁸¹

Anayasa'nın 35. maddesinde olduğu gibi Sözleşme'ye Ek 1 Nolu Protokolde de mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilirliği belirtilmiştir. Ancak AİHM içtihatlarına göre, mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik müdahalelerin meşru sayılabilmesi için belli ölçütleri içermesi gerekmektedir. Buna göre müdahale, kamu yararı amacıyla yapılmalı hukuka dayalı olmalı ve ölçülü olmalıdır. Bu

276 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 43-44

277 Bilici, Vergi Hukuku, s.11

278 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 44

279 Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

280 Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

281 AYM, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014, Resmi Gazete Tarih: 21.02.2015 Sayı: 29274

durumda, mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalelerde, müdahalede kamu yararı bulunup bulunmadığı, müdahalenin hukuka dayalı olup olmadığı ve ölçülü olup olmadığı hususlarının incelenmesi gerekmektedir.²⁸²

Kamu yararı tüm idari işlemlerin genel amacıdır. Her idari işlemin, genel amaç olan kamu yararının sağlanmasında bir katkı ve araç olarak ulaşmak istediği somut ve özel durumlar ise idari işlemin özel amacını oluşturur.²⁸³ İzaha davet uygulamasının da İdare tarafından yapılan idari bir işlem olmasından dolayı amacının kamu yararı olması gerekmektedir.

Kurumun uygulamalarının kamu yararı açısından incelemesine geçmeden önce bir hususa dikkat çekmek yerinde olacaktır. Kanun 15/07/2016 tarihinde kabul edilmiş ve 9/08/2016 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İzaha davet kurumu ile ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bilindiği üzere kanun yatırım ortamının iyileştirilmesine yönelik acil önlem paketi nevine sahip şekilde çıkartılmıştır. Bakanlık ise kendisine verilen bu yetkiyi 25/07/2017 tarihinde kullanarak 482 sayılı VUKGT'yi çıkartmıştır. Yürürlük tarihinden neredeyse bir sene geçtikten sonra Bakanlık'ın tebliği yayımlaması, izaha davet kurumunun ne şekilde işleyeceğini belirlemesi Bakanlığın kamu yararını düşünerek hareket ettiğini göstermemektedir. Ekonomiye pozitif katkısı olacağı düşünülen bir uygulamanın bir sene sonra ne şekilde işleyeceğinin belirlenmesi, tebliğde kurulması ve oluşturulması gereken komisyonlardan bahsedilmesi izaha davet kurumunun fiili olarak uygulanmaya başlanmasını daha da geciktirmiştir. Hızlı hareket edilmesi gereken bir ortamda Bakanlık'ın yavaş hareket etmesi kamu yararı amacıyla bağdaşmamaktadır.

İzaha davet kurumunun ihdas edilmesindeki amaç tebliğde şu şekilde ifade edilmiştir:

- İdare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması
- İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi
- Olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması.²⁸⁴

282 AYM, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014, Resmi Gazete Tarih: 21.02.2015 Sayı: 29274

283 Nohutçu, İdare Hukuku, s. 322.

284 482 Sıra Numaralı VUKGT, 1. Bölüm

Belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi durumunda idari işlemin amaç unsuru olan kamu yararı gerçekleşmiş olacaktır. İdare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılarak mükelleflerin gönüllü uyumu arttırılacak, bu sayede uyuşmazlıklar yargı aşamasına başvurulmadan çözülecektir. Bunun sonucu olarak İdare tahsil etmesi gereken vergiyi daha kısa sürede ve daha az maliyetle elde edecek mükellef ise indirimli ceza uygulamasından faydalanmış olacaktır. Görünüşte gayet makul bir uygulama olarak görülen izaha davet düzenlemesinde bazı hususlar göze çarpmaktadır. VUK'un 370. maddesini tekrar hatırlamak gerekirse;

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

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

2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.”²⁸⁵

İlgili maddenin ikinci fıkrasının son cümlesine dikkat çekilmelidir. İzaha davet komisyonlarınca kendisine izaha davet yazısı gönderilen mükelleflerin yaptıkları izahatlerin kabul edilmemesi durumunda, ön tespitle ilgili hususların düzeltilerek beyanname verilmesi ve kayba uğratılan verginin %20'si oranında bir ceza ödemesi ön

285 213 Sayılı VUK, m. 370

görülmüştür. Yani mükellef açısından ilgili hususların düzeltilmesi ve cezanın tebliğ edilmesi sürecin bitmesi için yeterlidir. Ancak ikinci fıkranın sonunda belirtildiği üzere “cezanın kesilmesi vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez”²⁸⁶ ifadesi ile İdare açısından cezanın tebliğ edilmesi bazı durumlarda sürecin bitmesi anlamına gelmediği belirtmek istenmiştir. Bu ifadeden anlaşılan, mükellefe ceza tebliğ edilse dahi İdare yapılan ön tespit ile ilgili vergi incelemesi yapabilecek sonuca göre mükellef hakkında cezanın miktarını değiştirebilecektir. Bu ifade izaha davetin getiriliş amacına aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü mükellef izaha davet kurumundan faydalandığını düşünmekte, olayların gerçek mahiyetinin aydınlatılması için İdare ile paylaşım içerisine girmektedir. Sonuç olarak daha az ceza ödemeyi hak ettiğini düşünmektedir. İdare ziyaa uğratılan verginin %20’si oranında ceza kestikten sonra mükellefi aynı ön tespit konusuyla ilgili incelemeye alır ve tekrar cezanın miktarını değiştirirse, izaha davet kurumunun getiriliş amaçlarıyla çelişmiş olacaktır. Diğer açıdan baktığımızda tebliğde belirtilen amaçlardan bir diğeri İdarenin zamanını ve kaynaklarını daha verimli alanlarda kullanarak verginin tahsil süresinin kısaltılmasıdır. Bu durumda İdare direkt olarak mükellef hakkında vergi incelemesi sürecini başlatmış olsa daha az maliyete katlanmış olacak, vergi tahsil süresini kısaltmış olacaktır. Devreye izaha davet kurumu sokularak İdare ek maliyet ve zaman kaybetmiş olmaktadır. Kesilen ceza sonrası mükellefin vergi incelemesine alınma ihtimali ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yolunun açık olması izaha davet kurumunun hedeflenen amaçları ile bağdaşmamaktadır.

İzaha davet kurumu ile soru işaretlerinden bir diğeri ise kayba uğratılan vergi miktarının %20’si oranında bir ceza kesilmesidir. Farklı açıdan bakarsak % 80 oranında daha az ceza kesilmesi kamunun menfaatleri doğrultusunda mıdır? Mükellefleri vergi incelemesine sevk ederek daha fazla vergi cezası tahsil etme imkanı varken izaha davet kurumundan faydalanan bir mükellefe daha az ceza kesmenin fayda maliyet açısından irdelenmesinin doğru yapılması gerekir. Kamu yararını arttırmak amacıyla getirilen bir kurumun fayda maliyet açısından doğru değerlendirilmesinin yapılmadığı takdirde kamu zararı oluşturması mümkündür. İzaha davet kurumundan elde edilen vergi gelirleri için yapılan harcama miktarı bilinmemektedir. Ancak GİB’in açıkladığı bir veri elimizde

mevcuttur. 2018 yılında Türkiye’de 100 TL vergi tahsilatı yapabilmek için İdare ortalama 0,46 TL harcamaktadır.²⁸⁷ Bu rakam ABD’de 2017 yılı için 100 dolar vergi tahsil etmek için IRS’in yapması gereken ortalama harcamanın 0,35 cent olduğunu göstermektedir.²⁸⁸ İzaha davet kurumundan tahsil edilen her 100 TL vergi için yapılan harcamanın 0,46 TL ya da daha altında olması kurumun performansı için bir kıstas oluşturabilir. İzaha davet kurumunun fayda maliyet açısından sağlıklı bir değerlendirilmesinin yapılabilmesi daha fazla sayısal veriye ihtiyaç bulunmaktadır.

Uğrılan vergi kaybı miktarı düşük olduğu takdirde izaha davet kurumunun uygulanmasının daha faydalı olduğu düşünülebilir. Örneğin, mükellefin, izaha davet kapsamına alınan konulardan birinde İdare’yi 20.000 TL vergi kaybına uğrattığını düşünelim. İdare mükellefe izaha davet yazısı göndererek ilgili kaybı düzeltmesini istemektedir. Mükellef beyannamesini düzeltip, vergi cezasını ödeyerek İdarenin uğramış olduğu kaybı telafi eder. Bu durumda izaha davet kurumu fayda maliyet açısından makul gözükmemektedir. Çünkü İdare bu mükellef hakkında vergi incelemesi başlatsa tahsil edeceği vergi miktarı yapmış olduğu harcamaları –zaman, personel masrafları ve diğer giderler– karşılamayacaktı. Ancak vergi kaybı miktarı arttıkça durum değişmektedir. İzaha davet kurumunda herhangi bir üst limit belirlenmediğinden dolayı çok büyük miktarlar için de mükelleflere izaha davet yazısı gönderilebilir. Bunun önünde herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır.

Özellikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellefler devleti çok büyük miktarlarda vergi kaybına uğratabilmektedirler. Bu durumda izaha davet kurumunun kullanılması kamunun aleyhine sonuçlar oluşturabilir. Örneğin; 2019 yılı için sahte belge kullanımında izaha davet edilebilmenin üst sınırı 70.000 TL²⁸⁹ olarak belirlenmişti. Büyük işlem hacmine sahip bir mükellefin bu sınırın altında sahte faturalar kullanarak kamuyu 500.000 TL vergi kaybına uğrattığını düşünelim. Bu mükellef izaha davet edilir, gerekli düzeltmeleri yaparsa kayba uğratmış olduğu verginin % 20 si olan 100.000 TL cezayı ödeyerek kurtulmuş olacaktır. Ancak bu mükellef vergi incelemesine sevk edildiği takdirde VUK 344 kapsamında ziyaa uğratmış olduğu verginin 3 katı

287 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_73.xls.htm (e.t. 02.03.2019)

288 <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf> (03.04.2019)

289 31/12/2018 Tarihli ve 504 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

oranında bir ceza (1.500.000 TL) ile karşı karşıya kalacaktır. İzaha davet sonucunda mükellef 100.000 TL ödeyecek, vergi incelemesine sevk edilmesi durumunda 1.500.000 TL ödemek durumunda kalacaktır. Bu noktada fayda maliyet açısından değerlendirme yapmak zorundayız. Bir tarafta izaha davet neticesinde ödenmesi gereken 100.000 TL, diğer tarafta vergi incelemesi sonucunda ödenmesi gereken 1.500.000 TL bulunmaktadır. Açıktır ki vergi incelemesi sonucunda ödenmesi gereken tutar izaha davet sonucu ödenmesi gereken tutardan çok daha fazladır. Bu örnekler çoğaltılabilir. Bu noktada izaha davet uygulamasının uğratılan vergi ziyanın küçük olduğu durumlarda avantajlı, uğratılan vergi ziyayı miktarı büyüdükçe kamu yararı açısından avantajsız bir duruma geldiğini söyleyebiliriz.

4. BÖLÜM: VERGİ KANUNU ÖNÜNDE EŞİTLİK SINIRI YÖNÜNDEN İZAHA DAVET KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

“Adaletin özünü, eşitlik düşüncesi oluşturur. Aristo’dan beri adalet türlerine temel yapılmış bulunan eşitlik düşüncesi aslında matematiğe ilişkin bir kavramdır. Eşitlik düşüncesinin adaletin gereği ve istemi olacağı hiçbir yerde gösterilmemiştir; onun kendisinden çıkarıldığı bir üst ve büyük önerme yoktur; eşitliğin, adaletin gereği olacağı mantıki düşüncelerle kanıtlanamaz. Böyle olmakla birlikte eşitliğin adaleti temellendirdiği insanın hukuk duygusundan çıkmaktadır. İnsanları eşit bir işleme tabi tutmamanın haksızlık olacağı kesindir.”²⁹⁰

Adaletin nasıl sağlanacağı ve ne tür bir düzenin “adil” olacağına ilişkin uzun yıllar süren arayışlar sonucunda şu ana dek bulunan ve en fazla kabul gören ilke, “eşitlik ilkesi”dir. Eşitlik ilkesi, vergilendirme sisteminin temel taşıdır.²⁹¹

Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik, ayrımcılık yasağı ve yasa önünde eşitlik ilkesini birlikte düzenlemiştir.

*“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”*²⁹²

Anayasa mahkemesi ilgili kanunu aşağıda belirtildiği şekilde yorumlamıştır:

“Anayasa’nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Bu nedenle, eşitlik, herkesin her yönden ayrı kurallara bağlı olması anlamına gelmez. Ancak dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefî inanç, din ve mehzep ayrılığı gözetilerek eşitsizliğe yol açılması mutlak anayasal yasak kapsamındadır. Bunun dışında, kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları, eşitlik ilkesine aykırılık

290 Nihal, Saban, Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 14-16 Mayıs, 1998, Bodrum, s.65

291 Funda Başaran Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 27-28.

292 1982 Anayasası m. 10

oluşturmaz. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil geçerli kılar.”²⁹³

Anayasa mahkemesi eşitliği, aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların değişik kurallara tabi tutulması biçiminde formüle ederken, aynı durumda olanların -eşit olanların- haklı nedene dayanarak farklı kurallara tabi tutulmasını da eşitliğe aykırı bulmaz. Altı çizilmesi gereken iki kavram; “aynı”lığın ya da “farklı”lığın ölçüsü “hukuksal durum” olurken, “farklı hukuksal durum”un ölçüsü de “haklı neden”dir.²⁹⁴

Eşitlik ilkesinin ihlali “benzer koşullarda olanların farklı sınıflandırılması” ya da “farklı olanların farklı sınıflandırılmaması” biçiminde ortaya çıkacaktır. Benzer durumlarda olanların farklı sınıflandırılmasında ise, haklı neden olmadığı sürece eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Anayasa Mahkemesi, kamu yararı ya da haklı nedenin “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili” “makul ve adil” olmasını arar ve yapılan düzenleme bu üç ölçütten birine uymuyorsa eşitlik ilkesine aykırılık tespiti yapar.²⁹⁵

AİHS, eşitlik ilkesini barındırmaz. Ayrım yapma yasağı diğer bir ifade ile ayrımcılık yasağı üzerine temellenmiştir. Sözleşmenin 14. maddesi “Ayrımcılık Yasağı” başlığı altında düzenlenmiştir. İlgili düzenleme şu şekildedir:

“Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır.”²⁹⁶

293 Nihal, Saban, Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta, Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 14-16 Mayıs, 1998, Bodrum, s.85

294 Saban, Vergi Hukuku, s.66

295 Saban, Vergi Hukuku, s.67

296 https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf (e.t. 22.11.2019)

Bu maddedeki güvencenin bağımsız bir varlığı yoktur. Bu güvence Sözleşme’de yer alan hak ve özgürlüklerle ilgilidir. Bir tasarruf kendi başına Sözleşme’de yer alan hak ve özgürlüklere uygun olabilir; ancak bu tasarruf 14. madde ile birlikte okunduğunda ayrımcılık niteliğine sahip olduğu gerekçesiyle Sözleşme’deki bir hakkı ihlal edebilir. Ele alınan niteliği ne olursa olsun 14. madde hak ve özgürlükleri düzenleyen her bir maddenin bütünleyici parçasısını oluşturur.²⁹⁷ Dolayısıyla, ayırım yapmama yasağı bakımından yapılacak bir değerlendirmede, bağlantılı hak ve özgürlüğün ihlal edilmiş olup olmadığı değil, iddia dayanağı maddi olayların ilgili hak ve özgürlüklerin alanına, çerçevesine girip girmediği araştırılır.²⁹⁸

Vergilendirme alanında eşitlik ise, Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinin²⁹⁹, Anayasanın “Kanun Önünde Eşitlik” başlıklı 10. maddesi³⁰⁰ ile okunmasıyla anlam kazanmaktadır. Anayasa Mahkemesinin vergilendirmede eşitliği nasıl yorumladığına baktığımızda:

*“Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.”*³⁰¹

297 Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Bası, Eylül 2006, İstanbul, Beta Basım, s.184

298 Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.185

299 Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

300 Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

301 AYM, E.1994/80, K.1995/27, K.T:06.07.1995, Resmi Gazete Tarih, 02.02.1996, Sayı: 22542

İlgili karardan anlaşıldığı üzere, Anayasa Mahkemesi, mali gücü aynı olanları “aynı” vergi yüküne, mali gücü farklı olanları “farklı” vergi yüküne tabi tutmayı eşitlik ilkesinin gereği olarak kabul etmiştir. Ancak burada mali gücü benzer olanlar farklı sınıflandırılır ya da farklı olanlar benzer sınıflandırılırsa ne olacağı sorusu karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda Anayasa mahkemesinin, kanun önünde eşitlik ile ilgili vermiş olduğu kararına geri dönecek olursak, *“Bunun dışında, kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmalar, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.”*³⁰² İfadesi ile karşılaşırız.

Burada karşımıza haklı neden kavramı çıkmaktadır. Peki, biz farklılığın haklı nedenini nasıl ölçebiliriz? Ayrımcılık yasağı, “benzer durumdaki bireyleri, Sözleşmede ve Protokollerinde sayılan hakların kullanımında ayrımcılığa karşı korumaktadır. Bununla beraber, bu bireylerden birine yönelik muamelede herhangi bir farklılık sadece “nesnel ve meşru bir gerekçeyle dayanmıyorsa”, yani “meşru bir amaca” hizmet etmiyorsa ve “gerçekleştirilmek istenen amaç ile bunun için kullanılan yollar arasında mantıklı bir orantılilik ilişkisi” yoksa ayrımcı olur.³⁰³ Ayrımcılık yasağını, Anayasa Mahkemesi kararı ışığında okuyacak olursak, önceki kısımda belirtildiği üzere, Anayasa Mahkemesi, kamu yararı ya da haklı nedenin “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili” “makul ve adil” olmasını arar ve yapılan düzenleme bu üç ölçütten birine uymuyorsa eşitlik ilkesine aykırılık tespiti yapar.

Vergilendirme alanında ayrımcılık yasağının ihlali iddiası genellikle mülkiyet hakkı çerçevesinde ileri sürülmüştür.³⁰⁴ Mülkiyet hakkı, Anayasamızın 35. maddesi ve AİHS’in Ek 1. Protokolünün 1. maddesiyle güvence altına alınmıştır. Uluslararası literatüre bakıldığında 10 Aralık 1948 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Bildirgesi’nin 17. Maddesinde düzenlenmiş olan mülkiyet hakkı AİHS’in ilk halinde mevcut değildi. Ek 1. Protokolün 1. maddesi, mülkiyet hakkının korunması ile ilgili düzenlemeyi içermektedir. İlgili düzenleme şu şekildedir:

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen

302 AYM, E.1994/80, K.1995/27, K.T:06.07.1995, Resmi Gazete Tarih, 02.02.1996, Sayı: 22542

303 Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.185

304 Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.186

koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.”³⁰⁵

AIHS’de düzenlenmiş olan mülkiyet hakkının kapsamı Türk hukukunda özel hukuktaki mülkiyet hakkından daha geniştir. İç hukukumuzda maddi mallarla sınırlı olan mülkiyet hakkı AIHM kararlarında daha geniş şekilde ifade edilmekte olup, kişiler için ekonomik değer taşıyan hemen her şey bu kapsamda değerlendirilmektedir.³⁰⁶

Ek 1. Protokolün 1. Maddesinde görüleceği üzere devletlere, vergilendirme konusunda geniş bir takdir yetkisi vermektedir. Verilen bu geniş takdir yetkisinin altında yatan sebep ise, kamu yararı kavramının toplumdan topluma değişmesi, devletlerin

305 <https://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf> (e.t. 23.11.2019)

306 Neslihan Karataş Durmuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme, s.2 (<https://vergialgi.net/avrupa-insan-haklari-mahkemesi-kararlarinda-mulkiyet-hakki-ve-vergilendirme>)(e.t.22.11.2019) AIHS’in sistemi içinde yerini bulan sözleşmedeki kavramların özerkliği ilkesi mülkiyet hakkı için de geçerlidir. Menkul ve gayrimenkul mallar, elle tutulabilen ve tutulamayan varlıklar, hisseler, patentler, tahkim kararları, emeklilik maaş hakkı, ev sahibinin kira alma hakkı, bir faaliyetin yürütülmesine ilişkin ekonomik çıkarlar, hukuki bir hak iddiası mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmektedir. Mülkiyet hakkının tanımı ile ilgili olarak AIHS’in metninde ve ek protokollerinde açıkça bir düzenleme yer almamakla birlikte, AIHM’in vermiş olduğu kararlarında mülkiyet hakkı kavramı tanımlanmaya çalışılmıştır. Ancak kararlarda bununla ilgili olarak farklı nitelendirmeler yapılmıştır. Mahkeme 1979 tarihinde Marckx/Belçika kararında bu konudaki terim sorununa ilk kez açıklık getirerek, Ek 1. Protokolün 1. maddesinde korunmaya çalışılan hakkın “mülkiyet hakkı” olduğunu belirtmiştir. Mahkeme bu kararında Protokolün 1. maddesini sadece hali hazırda mevcut bulunan mülklere uygulanacağını, “gelecekte mal ve mülk elde etme hakkının” garanti altına alınmadığını belirtmektedir. Bununla birlikte mülkiyet hakkının kapsamıyla ilgili olarak Mahkeme, taraf Devletlerin ulusal mevzuatları ile bağlı olmadığını, Ek 1. Protokolün 1. maddesindeki “mal” kavramının özerk bir anlamı olduğunu, maddi/fiziki mallar dışındaki mal ve menfaatlerin de “mülkiyet hakkı” çerçevesinde değerlendirileceğini; iç hukukta bu hakkın mülkiyet hakkı ya da sınırlı ayni hak olarak nitelendirilmesinin bir önemi olmadığını açıkça belirtmiştir. Ek 1.Protokol, m.1’ de mal kavramı yerine kullanılan İngilizce “possession” ve Fransızca “biens” kelimelerinin kapsamı Türk hukukundaki maddi mallar dışında yer alan gayri maddi malları ve sözleşmeden doğan hakları da kapsamaktadır. Bu açıdan konu değerlendirilirken, AIHM önüne gelen davalarda, öncelikle AIHS kapsamında bir mal yani mülkiyetin olup olmadığını tespit edilmekte, daha sonra bu malın kullanımının engellenmesi veya malı kullanmaktan yoksun bırakılmanın olup olmadığını değerlendirilmektedir. Bundan dolayı, belli bir menfaatin ulusal hukuk tarafından mal olarak nitelendirilmemiş veya mülkiyet hakkı sonucunu doğuracak şekilde düzenlenmemiş olması, bu menfaatin Ek 1. Protokolün 1. maddesi kapsamında “mal” olarak nitelendirilmeyeceği anlamına gelmez Bununla birlikte Mahkeme Öneriyıldız ve Diğerleri/Türkiye kararında “mülk” kavramının “mevcut mülkler” ile sınırlı olmadığını; kıymetleri, başvuranın üzerinde mülkiyet hakkını fiilen kullanabilmeye yönelik makul ve “yasal bir beklentiye” sahip olduğunu iddia edebileceği arazileri de kapsayacağını belirtmiştir.

nelerin toplum yararına olduğunun uluslararası mahkemelerden daha iyi belirlenmesi gösterilebilir.

AİHM kararlarında devletlere tanınan geniş takdir yetkisinin belirli kurallar çerçevesinde değerlendirilmesi yönünde kararlar vermiştir. Herhangi bir davada mülkiyet hakkına bir müdahalenin olup olmadığını değerlendirilirken AİHM tarafından uygulanan üç kural analizi bulunmaktadır. Bu analiz ilk kez Sporrong-Lönnroth/İsveç davasında³⁰⁷ ortaya konulmuştur. İlgili madde düzenlenen üç kural şu şekilde ifade edilebilmektedir.³⁰⁸

“Birinci kural mal ve mülk dokunulmazlığı ilkesinin ihlali yani, Ek 1. Protokolün 1.maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır*” yer bulan mülkiyetten barışçıl biçimde yararlanma hakkını içermektedir. İkinci kural mal ve mülkten yoksun bırakma yani Ek 1. Protokolün 1.maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde “*Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*” Şeklinde düzenlenen mülkiyetten yoksun bırakmayı ve bunun gerçekleşebilmesi için tabi olunan şartları içermektedir. Üçüncü kural mal ve mülkün kullanımının kontrol edilmesi yani Ek 1. Protokolün 1.maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen “*Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.*” İfadesinden Devletlerin, başka yöntemlerle birlikte, genel yarara uygun gördükleri kanunları çıkararak bu amaca uygun olarak mülkiyetin kullanılmasını sınırlama hakkını tanımayı içermektedir.”³⁰⁹

307 Durmuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme, s.3

308 Durmuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme, s.3

309 Durmuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme, s.3

AİHM önüne gelen bir davada karar verirken öncelikle Ek 1. Protokol'ün 1. maddesi kapsamına giren bir hakkın olup olmadığını değerlendirecektir. Daha sonra bu mülke yönelik bir müdahalenin olup olmadığına bakacaktır. En sonunda da yapılan bu müdahalenin türünün belirleyerek kararını verecektir.³¹⁰

4.1 İzaha Davetin Kapsamı Bakımından

4.1.1 İzaha Davet Kurumu Kapsamına Alınan Konular

Bilindiği üzere VUK madde 370'in son fıkrasında;

“Bakanlık ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”³¹¹

İfadesi ile izaha davet kurumunun detaylarını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık ise 25.07.2017 Tarihli ve 482 Sıra numaralı VUKGT ile izaha davetin kapsamını belirlemiştir. Bakanlık izaha davet kurumunun kapsamına giren on altı (16) konuyu tahdidi saymıştır. Bu konuları tekrar hatırlarsak;

- Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi

310 Durmuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme, s.4

311 213 Sayılı VUK, m. 370

- Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi
- Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi
- Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
- Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi³¹²

İzaha davet kurumu kapsamına alınan bu on altı (16) konuyu eşitlik ilkesi açısından değerlendirdiğimizde bazı soru işaretleri karşımıza çıkmaktadır. Bakanlığın bu on altı (16) konuyu hangi kriterlere göre seçtiği ya da izaha davet kurumunu neden bu on altı (16) konu ile sınırladığını açıklaması gerekmektedir. İzaha davet uygulaması kapsamına alınan konuların detaylarına indiğimizde bazı hususlar göze çarpmaktadır.

Öncelikle “Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi” başlığının içeriğine baktığımızda Avukatlar, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin kapsama alındığını görülmektedir. Asgari ücret tarifesi

312 482 Sıra Numaralı VUKGT 2. Bölüm

bulunan diş hekimleri, veteriner hekimler, noterler ya da asgari ücret tarifesine tabi diğerk serbest meslek erbabları neden kapsam dışı bırakılmıştır? Avukat, SMMM ve YMM mesleklerine tanınan izaha davet kurumundan faydalanma hakkı diğerk meslek mensuplarına tanınmaması ayırım yapma yasağına ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

İzaha davet kapsamına alınmış olan “Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi” başlıklı konu ile ilgili mükellefler izaha davet hakkından faydalanırken Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ki diğerk istisnalar kapsam dışı bırakılmıştır. Kurumlar vergisi kanunundaki diğerk istisnalar ve genel olarak vergi kanunlarımızdaki istisnalar neden kapsam dışı bırakılmıştır? Kurumlar vergisinde yer alan diğerk istisnalardan ya da genel olarak vergi sistemimizde yer alan istisnalardan faydalanan mükelleflerin, bu istisnalardan faydalanırken bilmeden yapmış olduğu vergi ziyaiları nedeniyle izaha davet edilmemesi ayırım yapma yasağına ve vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Tebliğde görüldüğü üzere “Örtülü Sermaye” izaha davetin kapsamına dahil edilmiştir. Örtülü Sermayenin dahil edildiğı bir uygulamaya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı alınmamıştır. Örtülü sermaye kapsam içindeyken, mükellefin izahına çok daha fazla ihtiyaç duyulan başka bir konu olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç niçin kapsam dışıdır? ³¹³

İzaha davet kurumu kapsamına alınan en önemli konulardan olan “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi” başlıklı durumda da yine böyle bir tezatlık bulunmaktadır. Sahte belge kullanma eylemi izaha davet kapsamına alınırken sahte belge düzenleme eylemi kapsam dışı bırakılmıştır. Ancak VUK madde 359’da iki eylem birbirinden ayrılmaz şekilde düzenlenmiştir. Yine VUK 359’da sadece sayılan suçlar sadece sahte veya muhteviyatı itibarıyla sahte belge düzenlemek/kullanmak eylemleri değıldir. Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter,

313 Yavaşlar, s. 89.

belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler gibi eylemlerde VUK 359 kapsamında sayılmıştır. Görüldüğü üzere aynı maddede bulunan eylemlerden birini izaha davetin kapsamına almak, diğer eylemleri kapsam dışı bırakmak vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Diğer yandan, izah kapsamına alınan konuların, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve bu iki vergiyle organik bir bağ içinde bulunan KDV'ye ilişkin konular olduğu görülmektedir. İdarenin, bunlar dışındaki vergileri niçin izaha davetin kapsamı dışında tuttuğu anlaşılamamaktadır.³¹⁴

Yukarıdaki açıklamalar ekseninde izaha davet kurumu kapsamında belirlenen on altı konu ve içerikleri ayırım yapma yasağına ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu on altı konu hangi kriterler esas alınarak belirlenmiştir, izaha davet kurumu kapsamına alınan konuların sayısı neden sınırlandırılmıştır, pek çok sorunun yanıtı şu an için belirsizliğini korumaktadır.

4.1.2 Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilebilmesindeki 50.000 Türk Lirası Sınırı

İzaha davet kurumunun en tartışmalı konusu sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi durumudur.

“Birinci fıkra kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL (01.01.2019 tarihinden itibaren 70.000 TL)³¹⁵ geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkra da yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.”³¹⁶

314 Yavaşlar, s. 89.

315 31/12/2018 Tarihli ve 504 Sıra Numaralı VUKGT, m. 3

316 213 Sayılı VUK, m. 370

Öncelikle sahte belge kullanma fiilinin vergi ceza hukukundaki sonuçlarını bilmemiz gerekir. Sahte belge kullanma ve düzenleme fiili ile ilgili kanun maddesi VUK madde 359’da kendisine yer bulmuştur.

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. (2)

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Bakanlık ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”³¹⁷

Kanunda belirtildiği üzere sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinin hukuki yaptırımı hürriyeti bağlayıcı cezayı öngörmektedir. Cezanın verilebilmesi için vergi ziyainın oluşmasına gerek yoktur. Mükelleflerin cezalandırılabilmesi için suçun maddi unsuruna esas teşkil eden fiilleri gerçekleştirmiş olması yeterlidir. Kanun maddesinde suçun manevi unsuru olan kast ile ilgili bir ifade geçmemekle birlikte uygulamada hürriyeti kısıtlayıcı ceza verilebilmesi için kast unsuru aranmaktadır. Vergi suçlarının cezalandırılması noktasında kast aranması gereken unsurlardan biridir.³¹⁸ Kast, suçun kanuni tanımındaki objektif unsurların bilinmesi ve istenerek gerçekleştirilmesidir.³¹⁹ Kastın tespitinin nasıl ve kimler tarafından yapılacağı önemlidir. Kastın belirlenmesi amacıyla İdare 306 sayılı VUKGT’ni yayımlamıştır. Tebliğde şu ifadeler yer almaktadır:

“Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayanaya ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

317 213 Sayılı VUK, m. 359

318 Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010 s. 397.

319 Sinan Sakin, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s. 76.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyaına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.”³²⁰

Tebliğde belirtildiği üzere kastın tespit edilmesi için araştırılması gerektiği ifade edilmiştir. Yargıtay ve Danıştay ise kastın tespitini “derinlemesine araştırılması gereken bir husus” olarak kararlarında nitelendirmiştir. Tebliğde kastın tespitinin vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılacağı belirtilmiştir. Bu noktada karşımıza şu soru çıkmaktadır. İdare sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı şüphesiyle mükellefi izaha davet eder, kast bulunmadığı gerekçesiyle mükelleften vergi aslını ve %20 vergi ziyaı cezasını tahsil ederek konunun üzerini kapatırsa sahte veya muhteviyatı itibarıyla sahte belge kullanımında büyük bir sıçrayış söz konusu olmayacak mıdır? İdare kanunda suç sayılan eylemi doğrudan Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmek yerine kast olmadığı gerekçesiyle vergi aslını ve % 20 vergi ziyaı cezasını alma yoluna gittiğinde

320 306 Sıra Numaralı VUKGT

İdare hem suç sayılan eylemi gizlemiş hem de sahte belge kullanımında yaşanacak artışlara zemin yaratmış olacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun³²¹ (TCK) 5. maddesinde “Bu Kanun’un genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı”³²² hükme bağlanmıştır. VUK madde 359’da düzenlenen suçlar ve cezalar, TCK genel hükümlerine tabi olduğundan suçu oluşturan eylemlerin gerçekleştiği durumda, ceza kanunu genel hükümleri yerine parasal sınırların aşılmasına bağlı bir düzenleme, ceza hukuku temel ilkelerine aykırılık doğurmaktadır. Ceza hukukunda eşitlik ilkesinden genel anlamda bir eşitlik anlaşılmaktadır. Aynı türdeki suçlarda benzer nitelik ve ağırlıkta cezaların verilmesi gerekliliği eşitlik anlayışından kaynaklanmaktadır. Bu ilkelerin çiğnenmiş olması bir dezavantaj ortaya çıkarmaktadır.³²³

İzaha davet kurumu sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını teşvik etme potansiyelini barındırmaktadır. Şöyle ki kanunun koyucunun belirlemiş olduğu 50.000 TL -2019 yılı için 70.000 TL- sınırı ve yıl içerisindeki mal ve hizmet alışlarında ki % 5 lik sınır tutar ve oransal açıdan küçük gözüküyor olsa da ekonomi için sonuçları olumsuz sonuçlar doğurabilir. Yani mükelleflerin belirli sınırlar dahilinde kullanmış oldukları sahte faturalar nedeniyle indirimli ceza uygulamasından faydalanması sağlanmaktadır. Kötü niyetli mükellefler bu durumu kullanarak sınırlar dahilinde sahte belge kullanıma yönelebileceklerdir.

Bir firmanın/şirketin mal ve hizmet işlem hacmi arttıkça bu risk artış gösterecektir. Yıllık mal ve hizmet alım hacmi 20.000.000 TL olan bir şirket, 50.000 TL – 2019 yılı için 70.000 TL- ’lik sınır dahilinde yıllık mal ve hizmet alımlarının % 5’i olan 1.000.000 TL’e kadar sahte belge kullanımına başvurabilir. Ülkemizde denetim olgusunun tam olarak oturmuş olmamasından ve yapılan denetimlerin sayısal yetersizliği -2017 yılında Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin %1,68’i incelemeye tabi tutulurken bu oran 2018 yılında ise % 1,63 olmuştur.-³²⁴ göz önüne alınırsa kötü niyetli mükelleflerin bu yola başvurabileceğini tahmin etmek zor değildir. Farklı bir bakış açısı ile devlet, belirli sınırlar altında kalmak koşuluyla sahte ve

321 26.09.2004 Tarih, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 Tarihli ve 25611 Sayılı Resmi Gazete

322 5732 Sayılı TCK, m. 5

323 Buyrukoğlu, Ekrem, s. 60.

324 VDKB, 2018 Faaliyet Raporu, s. 46.

muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilini teşvik potansiyelini taşıyan bir uygulamayı vergi sistemimizde uygulamaya koymuş bulunmaktadır.

Burada dikkat çekilmesi gereken bir husus daha bulunmaktadır. İzaha davet kurumu farklı maddi durumdaki mükellefler için farklı sonuçlar doğurmaktadır. Örneğin, A şirketinin yıllık mal ve hizmet alım miktarı 10.000.000 TL, B şirketinin yıllık mal ve hizmet alım miktarı 500.000 TL'dir. A şirketi 2018 yılında 3 adet 50.000 TL'lik sahte belge kullanmıştır, toplamda kullanmış olduğu sahte belge tutarı 150.000 TL'dir. B şirketi de 2018 yılında 3 adet 50.000 TL'lik sahte belge kullanmıştır, toplamda kullanmış olduğu sahte belge tutarı 150.000 TL'dir. İzaha davet kurumu açısından baktığımızda A şirketi izaha davet edilebilirken B şirketi yıllık mal ve hizmet alım miktarının % 5 i aştığı için izaha davet kurumundan diğer bir ifade ile indirimli ceza uygulamasından faydalanamayacaktır. A şirketi yani işlem hacmi daha büyük olan şirket, % 20 vergi ziyai cezası ile karşı karşıya kalırken, B şirketi bir kat ya da duruma göre üç kat vergi ziyai cezası ile karşı karşıya kalacaktır. Yani aynı fiili, aynı miktarda işleyen iki mükellef için farklı sonuçlar doğmuş olacaktır. Bu durum vergilendirmenin anayasal ilkelerinden olan ayırım yapma yasağına, eşitlik ilkesi, adalet ilkesi ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

4.1.3 İzahı Kabul Edilmeyen Mükellefe İndirimli Ceza Uygulanması

Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.³²⁵ Vergi ziyasına sebebiyet veren mükellefler bir takım yaptırımlara tabii tutulur. Bu yaptırımlar VUK 344. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

“Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlular tarafından 341. Maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katıdır. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi, incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen

325 213 Sayılı VUK, m. 341

vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Uzlaşılın vergilerde ceza, uzlaşılın vergi tutarına göre düzeltilir.”³²⁶

Görüldüğü gibi vergi ziyai cezası genel olarak kayba uğratılan verginin bir katı olarak uygulanmaktadır. İzaha davet kurumunda ise belirli şartlar sağlandığı takdirde vergiyi ziyaa uğratan mükellefe kayba uğratılan verginin %20’si oranında indirimli ceza kesilmektedir. İndirimli ceza uygulamasının değerlendirilmesi fayda maliyet açısından iyi irdelenmelidir. Kayba uğratılan vergi miktarı arttıkça izaha davet uygulamasından yararlanan mükellef açısından pozitif bir durum söz konusu olurken İdare açısından negatif bir durum söz konusu olmaktadır. Kısaca ifade etmek gerekirse kayba uğratılan vergi miktarı 500.000 TL olduğu durumda mükellef incelemeye alınarak bir kat vergi ziyai – duruma göre üç kat – cezası kesilmiş olduğunda İdare 500.000 TL tahsil imkanı sağlayacakken, aynı mükellef izaha davet edildiğinde uğratılan vergi kaybının %20’si olan 100.000 TL ceza kesileceği için çok daha düşük bir tutarda tahsil imkanı elde etmiş olacaktır.

Örneğin, aynı durumda bulunan ve aynı fiil ile İdareyi vergi kaybına uğratan iki mükelleften birisine izaha davet yazısı tebliğ edilir, diğerine ise izaha davet yazısı tebliğ edilmemiştir. Bu durumda izaha davet edilen mükellefin izahı kabul edilmese dahi uğratmış olduğu vergi kaybının % 20’si oranında ceza ile muhatap olurken, diğer mükellef incelemeye alındığı takdirde uğratmış olduğu vergi kaybının bir katı tutarında ceza ile muhatap olacaktır. Olayı biraz somutlaştırmak gerekirse, A mükellefinin mülkiyetinde 500 birim parası bulunmakta. B mükellefinin mülkiyetinde de 500 birim parası bulunmaktadır. Her iki mükellef izaha davet kapsamındaki konulardan birinde - sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı haricinde- devleti 100 birim kayba uğratmıştır. A mükellefi izaha davet edilirken B mükellefi izaha davet edilmemiştir. İzaha davet sonucunda A mükellefi uğratılan 100 birimin %20’si oranında cezaya muhatap olmuştur. B mükellefi izaha davet edilmeyerek incelemeye alınmış ve kayba uğrattığı verginin bir katı tutarında yani 100 birim ceza ile muhatap olmuştur. Son durumda aynı fiil ile devleti aynı miktarda kayba uğratan iki mükellefin mülkiyetinde kalan tutarlar incelendiğinde A mükellefinin mülkiyetinde 480 birim para B mükellefinin

326 213 Sayılı VUK, m. 344

mülkiyetinde 400 birim para kalmıştır. Bu durumda ayırım yapma yasağı ve evrensel hukuk ilkelerinden olan eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır.

İzaha davet sonucunda yaptığı izahı kabul edilmeyen mükellefe indirimli ceza kesilmektedir. Kanun maddesinde belirtildiği üzere bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez denilmiştir. Bu ifade kesinlik bildirmemektedir, izahı kabul edilmeyen mükellef doğrudan vergi incelemesine sevk edilir gibi bir anlam çıkmamaktadır. Aslında olması gereken, izahı kabul edilmeyen mükellefin daha çok incelenmesidir. Mükellef, hakkında yapılmış olan ön tespit konusuyla ilgili durumu izah edemediyse İdare sadece ceza keserek bu durumun üzerini örtmemelidir. Aksine üzerine gitmelidir. Çünkü idari hukuka hakim olan ilkelerden re'sen araştırma ilkesi gereği İdare vergi tarh ve tahsil görevini yerine getirmek zorundadır. Bunun içinse ön tespit konusu üzerine daha çok gitmeli elindeki imkanlarla şüpheli tespitin doğru ya da yanlış olduğunu irdelemelidir.

Kendisine İzaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, izahı kabul edilmese dahi indirimli cezaya muhatap olmaları, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurunun açık olması sebebiyle kesilen cezaların daha da düşürülebilmesinin önünde yasal engel olmaması, vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefler nezdinde bir dezavantaj doğuracak, izaha davet kurumunun getiriliş amacıyla çelişecektir.

4.2. İdari Takdir Yetkisinin Kullanımı Bakımından

İzaha davet kurumunun yapılandırılış sürecinde ilgili kanun maddesinde ve yayımlanmış olan tebliğde İdarenin bağlı yetkiye mi tabi olduğu yoksa takdir yetkisi ile mi donatıldığı net olarak anlaşılmamaktadır. Ancak uzlaşma müessesinde İdareye bırakılan geniş takdir yetkisi göz önünde alındığında izaha davet sürecinde İdareye geniş bir takdir yetkisinin bırakıldığını tahmin edebiliriz.

Uzlaşma müessesesi, VUK'da 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanunla³²⁷ yapılan düzenleme ile vergi sistemimize dahil edilmişti. Amacı vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına intikal ettirilmeden çözümü sonucu vergi yargısının iş yükünün hafifletmek ve kamu alacağının hazineye giriş süresini azaltmaktı. Ancak uygulamada İdareye bırakılan geniş takdir yetkisi ve eşitlik ilkesini zedeleyici uygulamalar sıkça eleştiri konusu

327 205 Sayılı Kanun, 28.02.1963 Tarihli ve 11343 Sayılı Resmi Gazete

edilmiştir. Gerçekten de VUK, uzlaşmayı, İdarenin takdir yetkisinin vergilendirme ile ilgili ikincil konulara özgü olması kuralının bir istisnası olarak düzenlemiştir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi ile uzlaşılan vergi ve ceza miktarı hem tahakkuk etmiş hem de artık yargı yollarına başvırlamayacağı için kesinleşmiş olur. Vergi hukukunda uzlaşma, bir taraftan verginin kanuniliği ilkesine ters düşecek ölçüde İdareye takdir yetkisi verdiğiinden diğer taraftanda vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğundan eleştirilir. Çünkü aynı durumdaki iki mükellefin uzlaşmaya başvurması ve görüşmeler sonucunda birinin uzlaşıp, birinin uzlaşamaması halinde eşitlik ilkesi ciddi şekilde zedelenmiş olur. Ayrıca, uzlaşmada vergi cezalarının bir kısmından vazgeçilebilmesi, suç ve cezaların ancak anayasal ilkeler çerçevesinde yetkili organlarca affedilebilmesi olgusuna ters düşer.³²⁸ Uzlaşma müessesinde eleştiri konusu yapılan hususların izaha davet kurumunda da eleştiriye konu olması muhtemeldir.

Uzlaşma Yönetmeliğinin 5. maddesinin 2. fıkrasıyla, Bakanlık'a uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarını, genel tebliğle, belirleme yetkisi verilmiştir. Bu şekilde belirlenecek miktar, ilgili uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği vergi, resim ve harç miktarının üst sınırını oluşturmaktadır. Bu düzenleme biçimi, her uzlaşma komisyonunun ceza hakkında herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın, uzlaşmaya varabilecekleri izlenimi vermektedir.³²⁹

4.2.1. İdarenin İzaha Davet Etmede Takdir Yetkisi

Bir mükellefin izaha davet edilebilmesi için belirli şartlar gereklidir. Mükellef, izaha davet şartlarını gerçekleştirdiği anda izaha davet edilmesi gerekir. Ancak izaha davet kurumu yapılandırılırken şartları taşıyan her mükellefin izaha davet uygulamasına dahil edilip edilmeyeceği tam olarak netleştirilmemiştir.

³²⁸ Gerçek, s. 132.

³²⁹ Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 300.

“Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.”³³⁰

“Bakanlık ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”³³¹

VUK’un 370. maddesinde yer alan bu ifadeler mükelleflerin izaha davet şartlarını sağlamış olsa dahi muhakkak izaha davet edileceği anlamına gelmemektedir. İlgili maddede görüldüğü üzere “izaha davet edilebilir” ifadesi kesinlik bildirmemektedir. Takdir yetkisinde İdare, kendisine tanınan yetkinin uygulanmasında bir serbestiye sahiptir. Ancak, takdir yetkisi İdareye dilediği gibi keyfi şekilde değil, işin gereğini takdir etme suretiyle hareket etme serbestisi verir. Diğer bir deyişle takdir yetkisinde, kanuni İdare ilkesi ile kamu menfaatine hareket serbestisi uzalaştırılmaya çalışılmaktadır.³³² İdare takdir yetkisini kullanırken, kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalmak zorunda olup, yetkinin verilmiş amacından başka amaç gütmemelidir. İdare kanunun amacına uygun davranmalı ve kamu hizmetinin gereklerine uygun yorum yapmalıdır. Bir başka ifadeyle, İdare takdir yetkisini kamu yararı amacıyla kullanılmalıdır.³³³ Söz konusu maddede geçen izaha davet edilebilir ifadesi İdareye takdir yetkisi bırakıldığı şeklinde yorumlanabilir. İdarenin takdir yetkisini izaha davet kurumunun getiriliş amacına paralel olarak kamu yararı amacıyla kullanması gerekir. Hatta yapılacak olan düzenlemelerle İdareye takdir yetkisi bırakılmaması gerekir. İzaha davet edilecek mükelleflerin, davet şartlarını sağladığı takdirde doğrudan izaha davet edilmeleri gerekmektedir. Çünkü izaha davet şartlarını taşıyan her mükellef izaha davet edilmez ve indirimli ceza uygulamasından yararlanması sağlanmazsa burada bir ayrımcılık ve eşitsizlik ortaya çıkacaktır. Özetlemek gerekirse, bir mükellefin indirimli ceza uygulamasından faydalanıp, diğer mükellefin faydalanmaması en basit tabirle ayrımcılıktır. Ayrımcılık ise AİSH’in 14. maddesinde

330 213 Sayılı VUK, m. 370

331 213 Sayılı VUK, m. 370

332 Ümit Süleyman Üstün, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara, Turhan Kitapevi, 2017, s. 19.

333 Gerçek, s. 44.

yasaklanmıştır. İzaha davet şartlarını taşıyan her mükellefin izaha davet edilmesi sağlanamadığı takdirde kurumun ekonomiye pozitif katkısı olması beklenirken, negatif sonuçlar doğurma ihtimali mevcuttur.

İdareye geniş bir takdir yetkisi bırakılmasındaki amaç net olarak anlaşılamamıştır. Takdir yetkisinin kötüye kullanımının önüne geçilmesini sağlayıcı tedbirlerin alınması zaruridir. İdare, bazı kötü niyetli mükellefleri daha yüksek ceza ödemekten kurtarmak amacıyla izaha davete çağırırken, bilmeden vergi ziyana sebebiyet veren ve yapmış olduğu yanlışlığı düzeltmek isteyen iyi niyetli mükellefleri izaha davet etmeyerek, vergi incelemesine sevk edilmesinin önüne nasıl geçecektir, belirsizliğini korumaktadır.

Geniş takdir yetkisi vergilemede eşitlik ilkesinden sapışın bir göstergesi olarak yorumlanabilmektedir. Çünkü aynı fiillerle vergi ziyana sebebiyet veren mükelleflerin hepsinin izaha davet edilmesi –izaha davet şartlarını gerçekleştirdiği takdirde- gerekmektedir. İdare, bir mükellefi izaha davet ederken diğer mükellefi izaha davet etmediği takdirde vergilemedeki eşit ilkesine ve ayırım yapma yasağına aykırı davranmış olur.

Son olarak izaha davet kurumu düzenlemesinin şu an ki hali İdareye istediğini izaha davet etme istemediğini davet etmeme potansiyelini taşımaktadır. Tekrar belirtmek gerekir ki İdareye bırakılan bu takdir yetkisi ortadan kaldırılmalı, objektif kriterler belirlenmeli, kriterleri sağlayan tüm mükellefler izaha davet edilmelidir.

4.2.2. İzah Değerlendirme Komisyonu Kararları

VUK'un 370. maddesi Hazine ve Maliye Bakanlığını ön tespit niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahıta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılmıştır. Bakanlık bu yetkiyi 482 Sayılı VUKGT ile kullanmıştır. İlgili tebliğde Bakanlık'a izaha davet kurumunun işleyiş ve değerlendirme sürecini belirlemiştir. Tebliğ izaha davet edilen mükelleflerin yaptıkları izahatleri değerlendirmesi için İDK'ların kurulmasını belirtmiştir. Hatırlatmak gerekirse İDK'ların görevleri aşağıdaki gibidir;

Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, maddede belirtilen ön tespiti yapar

İzaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderir

Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır

İDK'lar, mükelleflerin yapmış oldukları izahları değerlendirecek mercii olarak yapılandırılmıştır. İDK'ların İdare içerisinde örgütleniş şekilleri şöyledir;

“GİB bünyesinde kurulan İDK'lar ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır.

Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur.

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

VDKB'de ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İDK, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir.

VDKB veya Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.”³³⁴

Tebliğde belirtildiği üzere GİB'de ve VDKB bünyesinde olmak üzere iki ayaklı bir örgütlenme öngörülmüştür. İkiye ayrılan yapılanmadan sadece iki tane İDK olacağı ve sadece bu iki komisyonun karar vereceği anlaşılmamalıdır. Çünkü Tebliğde belirtildiği üzere her bir başkanlıkta birden fazla komisyonun kurulması mümkündür. Bu durumda karşımıza önemli bir husus çıkmaktadır. İDK'lar kararlarını hangi kriterlere göre verecektir. Objektif kriterlere göre mi yoksa takdir yetkisi kullanılarak mı verilecektir.

334 482 Sıra Numaralı VUKGT 4.1 Bölüm

İlgili tebliğde herhangi bir objektif kıstas belirtilmediğinden dolayı İDK'ların takdir yetkisi ile karar vereceği tahmin edilmektedir.

İDK'ların vermiş oldukları kararların değerlendirilmesi çok önemlidir. Uygulamada komisyonların kararları arasında yeknesaklık nasıl sağlanacak bilinmemektedir. Aynı olay ile ilgili farklı İDK'lar farklı kararlar verirlerse hukuki açıdan ne gibi sonuçlar doğacak şu an için belirsizdir. Örneğin, İstanbul'da bulunan mükellef (A) sahte belge kullanımından dolayı izaha davet edildi. Ankara'da bulunan mükellef (B) 'de sahte belge kullanımından dolayı izaha davet edildi. Her iki mükellef izaha davet şartlarını sağlayacak şekilde 100.000 TL'lik sahte belge kullanarak İdareyi vergi kaybına uğratmıştır. Her iki mükellefte yasal sürelerinde izaha davete icabet ederek izahlarını yapmışlardır. Ancak mükellef (A)'nın yapmış olduğu izahat, İstanbul'da bulunan İDK tarafından herhangi bir objektif kriter gösterilmeden "yeterli bulunmamıştır". Ankara'da bulunan mükellef (B)'nin mükellef (A)'nın yapmış olduğu izahate paralel olarak yapmış olduğu izahat ise kabul edilmiştir. Bu durumda aynı olay ile ilgili farklı İDK'lar farklı kararlar vermiş olacaktır.

İDK'lar kararlarını verirken, izaha davet etme sürecinde olması gerektiği gibi objektif kriterler belirlenmesi şarttır. Aksi takdirde uygulamanın getiriliş amacından sapma meydana gelecektir. Hukuk sistemimizde var olan içtihadı birleştirme kurulu kararlarında olduğu gibi komisyonların vermiş oldukları kararlarda istikrar ve paralellik sağlanması adına böyle bir kurul oluşturulmalıdır. Aksi takdirde komisyonlarda verilen kararlar arasında yeknesaklık sağlanamaması adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

İDK'larda verilmiş olan kararlar ile ilgili VDKB'nin yayımlamış olduğu 2018 Faaliyet Raporu istatistiklerine bakmak faydalı olacaktır.

"Kanun ile VUK'nun mülga 370'inci maddesi "İzaha Davet" başlığı altında yeniden düzenlenmiş ve vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir. Akabinde izaha davet müessesesinin açıklanmasına yönelik 482 sıra numaralı VUKGT yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bahsi geçen mevzuat hükümleri çerçevesinde oluşturulan İDK'lar, verginin ziyaa uğratılmış olabileceğini harici karinelerle tespit ederek vergi incelemesine

veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin izahını alacak ve değerlendirecektir. Yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmayacak veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Komisyon tarafından yapılan değerlendirme neticesinde aşağıdaki karar türlerinden uygun olanı alınmaktadır.

1 No.lu Karar: İzahın Komisyonca yeterli bulunduğu

2 No.lu Karar: İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı

3 No.lu Karar: İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği

4 No.lu Karar: Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu

5 No.lu Karar: İlgili birime gönderilmesi.³³⁵

2018 yılında İZDK’larınca alınan kararlara ilişkin sayısal veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7:İzah Değerlendirme Komisyonlarınca Alınan Kararlara İlişkin Sayısal Veriler

KARAR TÜRÜ (*)			
1 No’lu Karar	3 No’lu Karar	5 No’lu Karar	TOPLAM
1.142	560	2.719	4.421

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu.

* 2 ve 4 No.lu karar türleri “ara karar” niteliğinde olup mükellefin yükümlülüklerini yerine getirip getirmemesi durumuna göre 1, 3 ve 5 No.lu “nihai karar” türlerinden uygun olanı alındığından sayısal verilerde 2 ve 4 No.lu kararlara ilişkin bilgiye yer verilmemiştir.

İzaha davet kapsamında verilen beyannamelere göre ortaya çıkan matrah, vergi ve izah zammına ilişkin veriler ise aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.³³⁶

335 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu, s. 50.

336 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu, s. 51.

Tablo 8: İzaha Davet Uygulama Sonuçları

2018 Yılına İlişkin 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: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu.

Yayınlanan rapora göre İzaha Davet Komisyonları 2018 yılında toplam 4.421 nihai karar vermiştir. Kararların dağılımını incelediğimizde 1.142 mükellefin yapmış olduğu izahat kabul edilmiştir. Yani İdare bu mükelleflerin vergi kaybına sebebiyet vermediğini kabul etmiş, herhangi bir işlem yapılmamıştır. 560 mükellefin ise izaha davet kurumunun şartlarını yerine getirerek ilgili düzeltmeleri yaptığını görüyoruz. 2.719 mükellefin ise İDK’larca vergi kaybına yol açtığı yönünde karar verilmiş ancak bu mükellefler yeni beyanname vermemiş, gerekli düzeltmeleri yapmamıştır. Bu durumda 5 numaralı karar olan ilgili mükelleflerin incelemeye sevk işlemi gerçekleşmiştir.

Alınan bu kararların sonrasında 43.373.857 TL vergi matrahı arttırılmış, 4.949.899 TL ödenecek vergi, 3.265.466 TL ödenecek zam tespit edilmiştir. Tespit edilen tutarlardan 3.549.366 TL vergi ve 1.900.452 TL zam tahsil edilmiştir. Toplamda İdare 5.449.818 TL tahsilat yapmış gözükmektedir. Tahsil edilen miktar ile yapılan maliyetlerin karşılaştırılması önem taşımaktadır. Şu anki tabloda toplam 4.421 mükellefe izaha davet çağrısı yapılmış karşılığında 5.449.818 TL tahsilat yapılmış yani her izaha davet çağrısı için 1.232 TL gibi bir tutar tahsil edilmektedir.

Oransal açıdan baktığımızda ise izaha davet edilen mükelleflerin % 61’ i incelemeye sevk edilmiş gözükmektedir. İzahı kabul edilen mükellef oranı ise sadece % 25 seviyesindedir. Kısaca izaha davet edilen her dört mükelleften sadece birinin izahı kabul edilmiş, yarısından fazlası ise incelemeye sevk edilmiştir. VDKB’nin yayımlamış olduğu oranları yorumlayacak olursak izaha davet kurumunun getiriliş amacı olan İdarenin iş yükünü azaltarak, verginin tahsil edilme süresinin kısaltılması amacından sapma meydana gelmiş diyebiliriz. İdare davet edilen mükelleflerin % 61’ini incelemeye

sevk ederek kendisine düşen iş yükünden kurtulamamış gözükmeştir. Oranın bu kadar yüksek olmasının sebebi komisyonlara bırakılan geniş takdir yetkisi ile açıklanabilir. Eğer verilecek olan kararlar objektif kıstaslara bağlanmış olsaydı oranın bu kadar yüksek olmayacağı ifade edebilir.



SONUÇ

İzaha davet kurumu, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 15.07.2016 tarihinde kabul edilmesiyle Türk Vergi Sistemimize dahil edilmiştir. Kurumun ihdas edilmesindeki amaç, İdare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların yargı aşamasına götürülmeden çözümünün sağlanması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun arttırılması, İdarenin zaman ve kaynaklarını daha etkin şekilde kullanmasını sağlamaktır. Uyuşmazlıkların yargı aşamasına intikal ettirilmesi hem İdare hem de mükellef açısından olumsuz bir tablo oluşturmaktadır. Uzun süren yargı aşaması sonucunda devletin vergi gelirleri enflasyon karşısında değer kaybına uğrayabilmekte, mükellefler ise yargı sürecinin aleyhlerine sonuçlanması durumunda vergi borçlarına ilave olarak gecikme zammı/gecikme faizi ile daha fazla yükümlülüğe katlanmak zorunda kalmaktadır. İzaha davet kurumu, İdarenin mükellef aleyhine bir işlem gerçekleştirmeden önce olayın gerçek mahiyetini öğrenmek amacıyla mükelleften açıklama talep ederek, uyuşmazlığın çözümünde mükelleflerin daha fazla katkı sağlamasını hedeflemektedir. İdarenin, mükelleflere kendilerini açıklama imkanı vermesi mükellef haklarına saygılı bir devlette olması gereken bir uygulamadır. İzaha davet kurumunun, İdarenin ve yargının iş yükünü azaltıp vergi gelirlerinin tahsil süresini kısaltacağı için kağıt üzerinde ekonomi adına olumlu etkiler yaratacağı düşünülmektedir.

İzaha davet kurumunun yapılandırılış sürecinde, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen sınırsız yetki öncelikle yasama yetkisinin devredilemezliği ilkesine aykırıdır. İzaha davet uygulamasının sonucunda mükelleflerin mülkiyet hakkına, özel hayatın gizliliği hakkına ve kişisel verilerin korunması hakkına etkileri bulunmaktadır. Temel hak ve özgürlüklere müdahale eden ve vergilendirme ile ilgili temel hususların yasa koyucu tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Bu konularda yasama, yürütmeye yetki veremez. Dolayısıyla Bakanlık'a verilen yetki Anayasa'ya aykırıdır.

Bakanlık kendisine verilen bu yetkiye dayanarak İzaha davet kurumunu yapılandırmıştır. Bakanlık izaha davet kapsamına sadece on altı konuyu dahil etmiştir. Bakanlığın sadece on altı konuyu izaha davetin kapsamına almasının bir açıklaması yapılmamıştır. Tahdidi olarak sayılan konular hangi kriterlere göre belirlenmiştir,

bilinmemektedir. Belirtilen hususlar, vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Bakanlık, İzaha davet sürecini yönetmesi amacıyla İzaha Davet Komisyonlarını oluşturmuştur. Komisyonlar, ön tespit konularıyla ilgili mükellefleri izaha davet etme ve yapılan izahati değerlendirme yetkisine haizdir. Ancak burada izaha davet edilecek mükelleflerin belirlenmesi, yapılan izahatlerin değerlendirilmesi objektif kriterlere bağlanmamıştır. Yani komisyonların hangi mükellefleri izaha davet edecekleri, hangi mükelleflerin izahatlerini kabul edip hangilerinin izahatlerini kabul etmeyecekleri tamamı ile komisyonların takdir yetkisine bırakılmıştır. Düzenlemenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak şekilde, objektif kriterlere bağlanması gerekmektedir. Aksi takdirde uzlaşma kurumunda olduğu gibi dürüst mükelleflerin İdareye olan güvenleri azalacaktır. İzaha Davet Komisyonlarına bırakılan bu takdir yetkisi, eşitlik ve adalet ilkelerine aykırıdır.

İzaha davet kurumu kapsamına alınan konulardan en önemlisi, mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda izaha davet edilmesidir. Mükellefler VUK madde 370'in belirlemiş olduğu sınırlar dahilinde sahte belge kullansalar dahi % 80 oranında daha az cezaya muhatap olacaklardır. Bu durum sahte belge kullanımını daha arttıracaktır. Yapılan bu düzenleme ile kayıt dışılığın önüne geçilmesi hedeflenirken, kayıt dışılık teşvik edilmiş olmaktadır. Kötü niyetli mükellefler sahte belge kullanımına yönelecek, yakalandıkları takdirde % 80 daha az ceza ile karşılaşacaklardır. Sahte belge kullanımı durumunda izaha davet edilmesi hususu tekrar ele alınmalıdır. Madde bu haliyle kalmaya devam ettiği takdirde dürüst mükellefler cezalandırılmış olacaktır. Bu durum, kanun gerekçesinde belirtildiği gibi vergiye gönüllü uyumu değil, uyumsuzluğu arttıracaktır.

Ekonomik olarak pozitif katkı sağlaması amacıyla ihdas edilen bir kurumun, yapılandırılış sürecinde dikkate alınmayan noktalarının oluşu, sınırsız takdir yetkisi ile birleştiğinde İdare ile mükellef arasında sağlanmaya çalışılan güven ortamına zarar verecektir. İzaha davet kurumunun yeni bir kurum olmasından dolayı eksikleri olması doğaldır. Süreç ilerledikçe Bakanlığın kendisine verilen yetkiyi, izaha davet kurumunun eksiklerinin giderilmesi ve uygulamada ortaya çıkan sorunların ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerin alınması amacıyla kullanması beklenmekte ve tavsiye edilmektedir.

EKLER :

EK 1- Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi

Tablo 1	
Yıl	Toplam Mal/Hizmet Alışları (KDV Hariç)

Tablo 2						
..... VERGİ TEKNİĞİ RAPORUNDA SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEDİĞİ TESPİT EDİLEN VERGİ KİMLİK NUMARALI NİN ADINIZA DÜZENLEDİĞİ BELGELER						
	Düzenlenme Tarihi	Belge Seri No/Sıra No	KDV Hariç Tutar	KDV Tutarı	Yevmiye Defteri Kayıt Tarihi	Yevmiye Defteri Kayıt No
1						
2						
3						
4						
5						

6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						

24						
25						



EK 2- İzaha Davet Yazısı

T.C.

.....
(İDK)

HAKKINDA ÖN TESPİT BULUNAN MÜKELLEFİN	
Adı Soyadı/Unvanı:	
Vergi Kimlik/T.C. Kimlik No.su:	
Vergi Dairesi Adı:	
İşyeri Adresi/İkametgâh Adresi:	
ÖN TESPİTİ YAPILAN HUSUS	
Ön Tespiti Yapılan Tutar Toplamı:	... TL

AÇIKLAMALAR

1. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili Komisyonumuza izahta bulunulması ve bu izahın Komisyonumuzca yeterli bulunarak beyanname verilmesini gerektirir bir durumun olmadığına anlaşılmaması halinde, söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.
2. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde 213 sayılı VUK'un 370 inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamaz ve vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.
3. Bu yazının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili Komisyonumuza izahta bulunulması ve bu izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

4. İzahın yeterli görülmemesi halinde vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılabilir.
5. Yapılacak izahı desteklemek üzere, başta defter ve belgeler olmak üzere VUK'un 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delil sunulabilir.
6. Davet konusu ön tespitle sınırlı olarak VUK'un 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**. 2.Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011.
- Alangoya Yavuz, Yıldırım Kamil, Deren Nevhis, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 8. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2011.
- Ankara Hukuk Toplantıları. **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeri**. Ankara Üniversitesi Yayınları No:300, Ankara Üniversitesi Basımevi 2011. Editör Cenker Göker, Hazırlayan, Çiğdem Güner, Ankara Üniversitesi Basımevi 2011.
- Ateş Leyla, **Vergi Suçlarında Hukuki Yanılma**, İbrahim Ö. Kaboğlu, F. Hakan Baykal, Nihal Saban, Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan, Ankara, Yetkin Yayıncılık 2009.
- Bağdatlı, Selahattin. **Hukuk Sözlüğü**. Derin Yayınlar, İstanbul, 2010.
- Bilgen, Pertev, **İdare Hukuku Dersleri**, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1999.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. 37. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi 2016.
- Bilici, Nurettin, **Türk Vergi Sistemi**, 36. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016.
- Bulutoğlu, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.
- Candan, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Ercan, İsmail. **Ceza Muhakemesi Hukuku**. Güncellenmiş 6. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2013.
- Erdem, Tahir. Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları. Seçkin Yayıncılık 2012.
- Eyüpgiller, Saygın, **Teori ve Uygulamada Vergiden Kaçınma**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003.
- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Gerger Güneş, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- Giritli, İsmet, Sarmaşık, Jale, **Anayasa Hukuku**, Der Yayınları, 1996.

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**. 1. Baskı, Ekin Yayınları, Eylül 2010.

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**. 11. Baskı, Ekin Yayınları, Şubat 2011.

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**. Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2000.

Gözler, Kemal. **Hukuka Giriş**, Bursa Ekin Yayınları, 2015.

Gözübüyük Şeref, Tan Turgut, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: 12 Levha Yayıncılık, 2008.

Günday, Metin, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayınevi, 2004.

Kaboğlu İbrahim, Baykal Hakan, Saban Nihal, **Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan**, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2009.

Kaboğlu, İbrahim, **Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2012.

Kaneti, Selim, **Makaleler**, İstanbul: 12 Levha Yayıncılık, 2011.

Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.

Karacaoğlu Emine, 1982 Anayasasının Anayasa Mahkemesine Üye Seçimi Tercihinden Kaynaklanan Sorunlar Kaboğlu, Baykal, Saban, Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan, 2009.

Karyağdı, Nazmi. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**. Ankara 2006.

Kızılot, Şükrü, Metin Taş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.

Kırbaş, Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, 2006.

Kocasakal, Ümit, **Avrupa Birliği Ceza Hukukunun Esasları**, Vedat Yayınevi, Mayıs, 2004

Kodakoğlu, Mehmet. **Medeni Usul Hukuku Altın Seri**. Savaş Yayınevi, 2016.

Koca, Mahmut. İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**. Ankara, Seçkin Yayınları, 2011.

Kuru Baki, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı 6100 Sayılı HMK'na Göre Yeniden Yazılmış**, 23. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Nohutçu, Ahmet. **Anayasa Hukuku – Altın Seri.** 14. Baskı, Savaş Yayınları, 2016.

Nohutçu, Ahmet. **İdare Hukuku Altın Seri.**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2016.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku.** 8. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2012.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş.** 22. Bası, Ankara, Turhan Kitapevi 2013.

Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012.

Pekcanitez Hakan, Atalay Oğuz, Özekes Muhammet, **Hukuk Muhakemeleri Kanun Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku**, 13. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Sakin, Sinan. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler.** Ankara, Savaş Yayınevi, 2016.

Saban Nihal, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Beta, İstanbul, 2016.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları.** Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010.

Tanör, Bülent, Yüzbaşıoğlu Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınları, 2012.

Tekin, Ahmet. **Vergi Hukuku.** İzmir: Meta Basım, 2012.

Üstün, Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi.** Ankara: Turhan Kitapevi, 2017.

Yaltı Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Bası, İstanbul, Beta Basım, 2006.

Yaltı Billur, **Vergisel İzahatlar, Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen Değişmeyen Hükümlere Genel Bir Bakış**, Koçak Mustafa, Teker Suat, Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap, İstanbul: Es Yayınları, 2011.

Yavaşlar Funda, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Makaleler

Aykın, Hasan. **İhtirazi Kayıt Nedir? Usulüne Uygun İhtirazi Kayıt Nasıl Konulur** [https://vergidosyasi.com/2017/03/20/ihtirazi-kayit-nedir-usulune-uygun-ihtirazi-kayit-nasil-konulur-nasil-bir-hukuki-etki-yapar/\(e.t. 21.04.2019\)](https://vergidosyasi.com/2017/03/20/ihtirazi-kayit-nedir-usulune-uygun-ihtirazi-kayit-nasil-konulur-nasil-bir-hukuki-etki-yapar/(e.t. 21.04.2019))

Berksoy İrem, Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi, Journal of Life Economics, s.71-92

Beşel,Furkan ve Temel Gürdal, **Almanya ve Fransa’da Vergi Denetimi. International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)**, Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi, Bosna Hersek 2017, s.190-200.

Biyan, Özgür, **İdari Aşamada Yeni Bir Çözüm Yolu: “İzaha Davet”**, Bilanço Dergisi, Sayı:162, s.46-49.

Biyan, Özgür. “ **İzaha Davet “ Müessesinin Detayları Belirlendi** <http://www.ozgurbiyan.com/2017/08/izaha-davet-muessesinin-detaylari-belirlendi/> (e.t. 23.04.2019)

Buyrukoğlu, Selçuk ve Ekrem Toparlak, **Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**. Cilt 5, Sayı 1 2018. s.57-68.

Bozdoğan, Doğan. ve Cuma Çataloluk, **Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler**. Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives,Cilt 6, Sayı 1, s.42-56

Candan, Turgut. **Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet** <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> e.t. 02.02.2019

Candan, Turgut. **Vergi Yargısında İspat**. <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispat/> (e.t. 15.04.2019)

Ceyhan, Alaattin. ve Ertuğrul Turan, **Kayıt Dışılığı ve Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde İzaha Davet ile Pişmanlık ve Islah Müesseselerinin Karşılaştırmalı Analizi**. Vergi Raporu Dergisi, Sayı 235, 2019, s.30-49.

Doğrusöz, Bumin. **İzaha Davet**. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101> (e.t. 23.04.2019)

Durmuş Neslihan, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme**,(<https://vergialgi.net/avrupa-insan-haklari-mahkemesi-kararlarinda-mulkiyet-hakki-ve-vergilendirme>)(e.t.22.11.2019)

Saban Nihal, **Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik, Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik**, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 14-16 Mayıs, 1998, s.65-79.

Saban Nihal, Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta, Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, 14-16 Mayıs, 1998, s.81-101.

Şişman Gülden, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s.2423 – 2444.

Yavaşlar, Funda **“İzaha Davet” – Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar**. *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 2, Temmuz 2017

Yavaşlar Funda, **İzaha Davet Cui Bono?**
<https://www.fundabasaran.com/blog/1-izaha-davet-cui-bono> (e.t. 16.11.2019)

Rençber Altan, **Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı, 352, Ocak – 2018, s.136-149

Yetkiner, Erkan. **ABD Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri**, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002ABDVergi.pdf> (e.t. 21.02.2019)

Yargı Kararları

AYM, E.2009/63, K.2011/66,	(R.G.23.07.2011 – 28003)
AYM, E.2017/24, K.2017/1121,	(R.G.19.07.2017 – 30128)
AYM, E.88/34, K.89/26,	(R.G.05.12.1989 – 20363)
AYM, E.1190/129, K.991/37,	(R.G.05.02.1992 – 21133)
AYM, E.1967/54, K. 1968/12,	(R.G.18.06.1968 – 12927)
AYM, E.1994/80, K.1995/27,	(R.G.02.02.1996 – 22542)
AYM, E.2014/6192,	(R.G.21.02.2015 – 29274)
AYM, E.1986/20, K.1987/9,	(R.G.28.05.1987 – 19473)
AYM, E.2004/55, K.2008/118,	(R.G.05.11.2018 – 27045)
AYM, E.2014/4705, K.T. 29.05.2014,	(R.G.21.02.2015 – 29274)
D.V.D.D.K. E.2008/593, K.2009/655,	Tarih. 11/12/2009
D.V.D.D.K. E.2012/167, K.2012/300,	Tarih. 27/06/2012
D.V.D.D.K. E.2014/1164, K.2015/20,	Tarih, 25/02/2015
D.D.D. E.2011/6478, K.2014/1243,	Tarih, 27/03/2014
D.D.D. E.2009/7171, K.2009/5341,	Tarih, 29/12/2009

Mevzuat

66 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği	(R.G.01.08.1964)
296 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği	(R.G. 27.12.2016 – 9931)
302 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği	(R.G. 29.12.2017 –30285)
305 Sıra Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği	(R.G. 31.12.2018 –30642)
306 Sıra Numaralı V.U.K. Genel Tebliği	(R.G. 15.03.2019 –30715)
396 Sıra Numaralı V.U.K. Genel Tebliği	(R.G. 04.02.2010 –27483)
482 Sıra Numaralı V.U.K. Genel Tebliği,	(R.G. 25.07.2017 –30134)
490 Sıra Numaralı V.U.K. Genel Tebliği,	(R.G. 29.12.2017 –30285)
504 Sıra Numaralı V.U.K. Genel Tebliği,	(R.G. 31.12.2018 –30642)
Uzlaşma Yönetmeliği,	(R.G.03.02.1999 – 23600)
Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,	(R.G. 31.12.2010 – 7802)
1266 Karar Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı,	(R.G. 29.06.2019 –30816)
Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,	(R.G.09.11.1982 – 17863)
Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,	(R.G.20.07.1961 – 10859)

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,	(R.G. 22.02.1922 – 565)
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,	(R.G. 06.01.1961 –10700)
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,	(R.G.04.01.1961 – 10703)
6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,	(R.G. 28.07.1953 – 8469)
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,	(R.G.21.06.2006 – 26205)
5732 Sayılı Türk Ceza Kanunu,	(R.G.12.10.2004 – 25611)
2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu,	(R.G.20.01.1982– 17580)
205 Sayılı Vergi Usul Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki Kanun	(R.G.28.02.1963 – 11343)
6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,	(R.G.09.08.2016 – 29796)
1592 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı,	(R.G.02.10.2019 – 30906)
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,	(R.G.02.11.1984 – 18563)
7061 Sayılı, Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,	(R.G. 5.12.2017 – 30261)
Internal Revenue Manual, 4118.1.Rev.2-1-88	
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu	
Gelir İdaresi Başkanlığı, İkmalen, Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda, Mükellefin Hakları Ve Ödevleri, Yayın No:42, 2007	

Tezler

Arıkan Cengiz, Türk Anayasa Hukukunda Yasama Yetkisinin Devredilemezliği İlkesi, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi

Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi

Diğer Kaynaklar

GİB, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_73.xls.htm (e.t. 02.03.2019)

IRS, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf> (03.04.2019)

TDK,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C4%B0HT%C4%B0RAZ (e.t. 21.04.2019)

TDK,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5d8637e67032b2.12588576 (e.t. 21.04.2019)

TDK,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c726bb173fb63.97572726, e.t. (24.02.2019)

TDK,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5cb4c74ca88bc9.23149229 e.t. (15.04.2019)

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728> e.t. (22.03.2019)

TDK,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=TESP%C4%B0T e.t. (02.02.2019)

<https://vergidosyasi.com/2017/10/18/izah-zammi-nedir-izah-zammi-orani-ve-izah-zamminin-hesaplanmasi/>

IRS, “The Examination Process (Audits by Mail)”, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf> e.t. (26.10.2019)

https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf (e.t. 22.11.2019)

Danıştay,<https://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf> (e.t. 23.11.2019)

GİB,<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>